

РЕШЕНИЕ

№ 2271

гр. София, 07.04.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42
състав,** в публично заседание на 06.03.2014 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Калина Арnaudова

при участието на секретаря Антонина Бикова и при участието на прокурора Костов, като разгледа дело номер **3477** по описа за **2013** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба с вх. № 9404 от 03.04.2013 г. по описа на Административен съд София-град (АССГ), подадена от [фирма], представлявано от И. А. Т. - управител срещу РА № [ЕГН] от 30.07.2012 г. издаден от главен инспектор по приходите при Териториална дирекция на Националната агенция за приходите (ТД на НАП) – [населено място], в частта, с която е изменен и потвърден с решение № 215 от 04.02.2013 г. издадено „за” директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” (ОДОП) – [населено място] при Централно управление (ЦУ) на НАП.

Жалбоподателят възразява срещу установените задължения по реда на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) и по реда на Закона за корпоративно подоходно облагане (ЗКПО) като посочва, че РА е незаконосъобразен, немотивиран и съставен в нарушение на материалноправните и процесуалноправните разпоредби на закона. Излага подробни мотиви и съображения, относно процесните си доставчици. Счита, че изводите на органа по приходите не са логически и правно издържани като подчертава, че получените стоки са продадени по вид и количество, съответстващи на закупеното. Допълва, че в хода на ревизията не е изследвана реалността на доставките и е изключено обстоятелството, че става въпрос за родово определена стока, на която не е проследено по-нататъшното движение към магазини Европа и МЕТРО. Моли оспорената част на РА да бъде отменен.

В проведените по делото съдебни заседания жалбоподателят се представлява от процесуален представител – адвокат Н., която поддържа наведените с жалбата доводи. Моли за отмяната на РА като незаконосъобразен.

Ответникът - директор на Дирекция ОДОП – С., чрез процесуалния си представител оспорва жалбата като недоказана по мотиви, изложени в решението на директора на Дирекция „О.”. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на Софийска градска прокуратура изразява становище за законосъобразност на оспорения РА.

Административен съд София-град, I-во отделение, 42-ри състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1200690/25.01.2012 г., изменена със ЗВР № 1202865/06.04.2012 г. и ЗВР № 1203569/03.05.2012 г., издадени на основание чл. 112 и чл. 113 ДОПК е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за периодите от 01.10.2009 г. до 31.10.2009 г. и от 01.12.2009 г. до 30.06.2010 г. и задълженията за корпоративен данък по реда на ЗКПО за периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2009 г. Извършването на ревизията е възложено на Р. Б. С. на длъжност главен инспектор по приходите и ръководител екип и на А. А. Н. на длъжност инспектор по приходите. Заповедите са издадени от компетентен орган по приходите К. Л. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии” в Дирекция Д. на ТД на НАП - С. и съдържат реквизитите по чл. 113, ал. 1 ДОПК. С тях е определен срок за извършване на ревизията до 06.06.2012 г. ЗВР са надлежно връчени, съответно на 06.02.2012 г., 23.04.2012 г. и на 04.05.2012 г. на упълномощени от [фирма] лица. Процесната ревизия е повторна за посочените периоди и е във връзка с указания по решение № 2350/23.12.2011 г. на директора на дирекция „О.” – С..

В хода на ревизионното производство са извършени поредица от процесуални действия с цел на установяване на относимите факти и обстоятелства, като на основание чл. 37, ал. 5 и чл. 45 ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица-доставчици на жалбоподателя. Установените при проверките резултати, обективирани в протоколи, са подробно описани в ревизионния доклад, раздел 4 „Процесуални действия”, който на основание чл. 120, ал. 2 ДОПК се явява неразделна част от РА и не следва да бъдат преповтаряни в настоящото решение.

В срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК от ревизиращите органи е издаден ревизионен доклад (РД) № 1203569 от 20.06.2012 г. на [фирма] с предвиденото в чл. 117, ал. 2 ДОПК съдържание. РД е връчен на 03.07.2012 г. – след изтичане на срока по чл. 117, ал. 4 ДОПК. В срока по чл. 117, ал. 5 ДОПК ревизираното лице не се е възползвало от правото си да подаде писмено възражение срещу констатациите в РД.

На основание чл. 119, ал. 2 ДОПК К. Л. Г. - началник сектор „Ревизии” в Дирекция Д. на ТД на НАП - С. е издала заповед за определяне на компетентен орган (З.) № К 1203569/25.06.2012 г., с която е определила компетентният да издаде РА орган по приходите – Р. Б. С., на длъжност главен инспектор по приходи при ТД на НАП - С.. В срока по чл. 119, ал. 3 ДОПК, определеният със З. компетентен орган е издал РА № [ЕГН]/30.07.2012 г., връчен на 15.08.2012 г. на пълномощник на [фирма]. РА съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 ДОПК.

С атакувания РА е установено, че основната дейност на ревизираното лице е търговска дейност на едро и дребно към големи търговски вериги, а стоките, с които

търгува на едро са месо и месни продукти, колбаси, високоалкохолни напитки, вина, консерви, ядки, захарни изделия, кафе, санитарни материали и натурални сокове.

Относно констатациите по реда на ЗДДС:

На посочените доставчици са извършени насрещни проверки, при които дружествата не са открити на адресите за кореспонденция и по реда на чл. 32 ДОПК са им връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ), както следва: на № 13-53-06-375/28.03.2012 г. на [фирма], № 13-53-06-376/28.03.2012 г. на [фирма] и № 13-53-06/377/28.03.2012 г. на [фирма]. В законоустановения по ДОПК срок, изисканите документи не са представени.

1. За периодите м.10.2009 г., м.12.2009 г., м.01.2010 г., м.02.2010 г., м.03.2010 г. и м.04.2010 г. с ревизионния акт е отказано правото на данъчен кредит в общ размер на 213 138,13 лева по 14 фактури, издадени от [фирма].

Ревизиращият орган е извършил проверка на декларираните от доставчика данни и е установил, че една от фактурите - № [ЕГН] от 29.01.2010 г. на стойност 110 194,16 лв. и ДДС в размер на 22 038,83 лв. с предмет на доставката свински бут, врат и джолан – обезкостени, не е отразена в дневниците за продажби на [фирма]. Останалите фактури, също с предмет на доставките свинско, телешко и агнешко месо, са включени в дневниците за продажби за съответните периоди. В хода на ревизията е констатирано, че дружеството е със служебно прекратена регистрация по реда на ЗДДС, считано от 28.12.2010 г. Ревизиращият орган е установил, че през периодите м.07.2010 г. и м.08.2010 г. доставчикът е отразил в дневниците си за продажби 11 кредитни известия на обща стойност - 835 836,99 лв. и с ДДС в общ размер на - 167 167,40 лв. към част от издадените 14 броя фактури. Установено е, че данъчните основи и ДДС на отделните кредитни известия съвпадат със стойностите на по-голямата част от фактурите.

В хода на първото ревизионно производство на пълномощник на [фирма] е връчено ИПДПОЗЛ изх.№ 17-44-00-5062/06.01.2011 г., в отговор на което са представени с придружително писмо копия от фактурите, приемо-предавателни протоколи, копия от дневни финансови отчети, дневник на сметка 411 и кореспондиращи сметки 4532, 702 и 501, копия на протоколи по чл. 117, инвойс фактури и международни транспортни документи (ЧМР), договори и фактури за наем. Същите са присъединени към процесното производство по реда на ДОПК с протокол № 1203569/11.06.2012 г.

При сравнение на представените от ревизираното дружество оригинали и фактурите, представени при предходното производство от доставчика, ревизиращият орган е установил разлики в подписите на получател и съставител на съответните фактури, различия в поредността на артикулите и шрифта, с който са изписани. Също така е установено, че към момента на фактуриране на спорните доставки, [фирма] не е имало назначен персонал.

Управителят на ревизираното дружество е декларирал, че не му е известно към фактурите да са издавани кредитни известия от [фирма]. Според справка за стокския поток по артикули, стоките са продавани на [фирма] и магазини Метро.

Установено е също, че за периода 21.05.2009 г. до 30.06.2010 г. е извършена ревизия на [фирма], при която органът по приходите е извършил корекция на данъчния кредит за получените доставки с право на пълен данъчен кредит поради липса на доказателства за реалност, както за получените, така и за извършените от лицето доставки.

2. За периодите м.05.2010 г. и м.06.2010 г. с ревизионния акт е отказано правото на

данъчен кредит в общ размер на 129 997,83 лв. по 10 броя фактури, издадени от [фирма]. Предмет на доставките са над 63 тона различни разфасовки от телешко месо – шол, плешка, бифтек, рамстек, бонстек и др.

При извършената насрещна проверка не са представени изисканите документи. Установено е, че доставчикът е служебно deregистриран по реда на ЗДДС на 14.12.2010 г. Фактурите са включени в дневниците за продажби за съответните данъчни периоди. Видно от информационната система на НАП, за периодите, през които са издадени спорните фактури, доставчикът не е разполагал с назначен персонал.

Във връзка с извършена насрещна проверка в хода на първото ревизионно производство, в отговор на връчено по реда на ДОПК, ИПДПОЗЛ са представени копия от издадените на [фирма] фактури, протоколи, справки декларации и дневници за продажби, фактури от предходни доставчици и разпечатки на счетоводни сметки 45321, 45311, 702 и 501 за м.юни 2010 г. Относно произхода на стоките са представени фактури от [фирма] с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК]. С протокол № 1203569/11.06.2012 г. към процесната ревизия са приобщени доказателствата от предходното ревизионно производство.

При първата ревизия доставчикът е представил малка част от изисканите от него доказателства, като не са представени доказателства за съхранение, транспорт на стоките и плащане. Ревизираното лице е представило справка за стоковия поток на стоките от [фирма], осчетоводяването им по сметка 304, приемо-предавателни протоколи и копия на фискални бонове.

3. За периодите м.12.2009 г., м.01.2010 г., м. 02.2010 г., м.03.2010 г. и м.04.2010 г. е отказано правото на данъчен кредит общо в размер на 76 329,96 лв. по 13 фактури, издадени от [фирма]. Предмет на доставките са свински врат и котлети.

На доставчика е извършена насрещна проверка, при която същият не е представил изисканите от него по реда на ДОПК доказателства. Ревизиращият орган е установил, че дружеството няма назначен персонал и има задължения към бюджета в особено големи размери.

Ревизираното лице е представило справка за извършените от него последващи продажби на стоки и тяхното осчетоводяване, както и осчетоводяването на получените фактури по сметка 304 – стоки.

Видно от приложените към преписката доказателства, ревизираното лице е представило в хода на ревизията копия на спорните фактури, копия на фактури на доставчици от страни-членки на европейската общност, издадени към [фирма], копия на транспортни документи, сертификати и банкови извлечения за плащане по банков път.

Относно констатациите по реда на ЗКПО:

При ревизията е установено, че за 2009 г. дружеството е задължено да прави месечни авансови вноски по реда на чл. 84 ЗКПО.

Ревизиращият орган е констатирал, че [фирма] е допуснало пропуск при изчисляване на месечните авансови вноски за периода от м.01 до м.03.2009 г., като действителният им размер е по 949,82 лв. месечно, изчислени на база декларираната от ревизираното лице печалба за 2007 г. Дружеството е внесло на 01.04.2009 г. авансови вноски за посочения период м.01. – м.03. 2009 г. в общ размер на 2 304,06 лв. или по 768,02 лв. месечно. За разликата от 181,81 лв. месечно, както и за по-късното им внасяне – на 01.04.2009 г. вместо съответно до 15.01.2009 г., 15.02.2009 г. и 15.03.2009 г.,

ревизиращият орган е установил дължима лихва в размер на 99,28 лв. Авансовите вноски за м.06.2009 г., за м.07.2009 г., м.08.2009 г., м.10.2009 г. и м.11.2009 г. са внасяни от дружеството с по няколко дни закъснение, а за м.09.2009 г. вноската е внесена на 16.10.2009 г. Вноската за м.04.2009 г. е внесена заедно с вноската за м.12.2009 г. на 29.01.2010 г. За посочените закъснения ревизиращият орган е изчислил лихва за забава до датите на внасяне на дължимите авансови вноски, а за внесените през м.01.2010 г. лихвата е изчислена до 31.12.2009 г.

При така очертаната фактическа обстановка и след анализ на представените доказателства, ревизиращите органи обобщават, че не са предоставени достатъчно доказателства, които по категоричен начин да доказват, че доставките по процесните фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] са действително осъществени, поради което и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6 ЗДДС на [фирма] е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ в размер на 419 465,92 л, както и установена лихва в размер на 178,91 лв. за забава на месечни авансови вноски за корпоративен данък по реда на ЗКПО.

Р. акт е обжалван от [фирма] по административен ред в срока по чл. 152, ал. 1 ДОПК. Жалбата на дружеството е регистрирана с вх. № 53-03-1332 от 29.08.2012 г. по описа на ТД на НАП - С. и вх. № 23-22-2786/13.09.2012 г. по регистъра на дирекция „О.” С., понастоящем дирекция „ОДОП” – С.. Съгласно чл. 155, ал. 1 ДОПК решаващият орган – директорът на Дирекция „О.” разглежда жалбата по същество и се произнася с мотивирано решение в 60 - дневен срок от изтичане на срока по чл. 146 ДОПК, съответно от отстраняване на нередовностите по чл. 145 ДОПК или от одобряване на споразумението по чл. 154 ДОПК. На основание чл. 156, ал. 7 ДОПК, срокът за произнасяне по жалбата е продължен по взаимно писмено съгласие между жалбоподателя и директора на дирекция „О.” - С. до 04.02.2013 г. В рамките на този срок, горестоящият административен орган е издал решение № 215 от 04.02.2013 г., с което РА № [ЕГН]/30.07.2012 г. е изменен като установения резултат по ЗДДС е определен както следва: за периода м.12.2009 г. – 50 297,26 лева, ведно със съответните лихви; за периода м.01.2010 г. – 23 761,86 лева, ведно със съответните лихви; за периода м.02.2010 г. – 40 998, 46 лева, ведно със съответните лихви; за периода м.03.2010 г. – 48 697,30 лева, ведно със съответните лихви; за периода м.04.2010 г. – 42 354,51 лева, ведно със съответните лихви. В останалата част, РА е потвърден. За да измени решението, горестоящият административен орган е изложил, че с предходния ревизионен акт № [ЕГН] от 16.09.2011 г., частично отменен с решение № 2350 от 23.12.2011 г. на директора на дирекция „О.” – С., въз основа на което е издаден оспорения РА органът по приходите не е признал правото на приспадане на данъчен кредит само по доставките с изпълнители [фирма] и [фирма]. По доставките от „Т. Г.” ревизиращия екип е приел, че са налице предпоставките за ползване на данъчен кредит от жалбоподателя. В хода на новото ревизионно производство е формиран извода, че и за тези доставки следва да се откаже данъчен кредит, без да са приложени нови доказателства обосноваващи извод различен от този направен от органа по приходите, извършил предходната ревизия.

По делото са представени доказателства за компетентността на лицето издало решение № 215 от 04.02.2013 г. „за” директор на Дирекция „ОДОП” – [населено място] при ЦУ на НАП - заповед № ЗЦУ-112 от 04.02.2013 г. и заповед № 196/30.01.2013 г. на изпълнителния директор на НАП. Решението е връчено по електронен път на 11.02.2013 г. Жалбата на [фирма] до съда е подадена чрез

дирекция „ОДОП” – С. при ЦУ на НАП, където е регистрирана с вх. № 53-00-233 от 25.02.2013 г.

В хода на съдебното производство, по искане на жалбоподателя е допусната съдебносчетоводна експертиза (ССЧЕ). Заключение на експертизата е изготвено от вещото лице Е. Б. С., не е оспорено от страните и е прието по делото, което съдът възприема като компетентно изготвено. В заключението си вещото лице посочва, че в изпълнение на поставените му задачи се е запознало с материалите по делото и с допълнително изисканите и представени документи, по които е работило, изготвяйки заключението си. При направен анализ на приложените аналитични регистри, експертизата установява, че закупените стоки от процесните доставчици са заприходени от жалбоподателя по дебита на сметка 304/1 Стоки на склад със стойността на доставената стока и по дебита на сметка 4531 ДДС Покупки със стойността на начисления данък и по кредита на сметка 401 Доставчици по подсметки за отделните доставчици с общата стойност на доставката. Подробния анализ на приложените по делото документи и на допълнително предоставените от дружеството-жалбоподател Справки за стоковия поток по артикули и копия на издадени от дружеството фактури на клиенти за извършени продажби, дава основание на експерта да стигне до извода, че доставените количества са продадени на клиенти и дружеството е реализирало приход от тяхната продажба. В РА е посочено, че издадените фактури за извършени продажби на количества по доставки по процесните доставчици са осчетоводени по дебита на сметка 411 Клиенти и по кредита на сметка 702 Приходи от продажба на стоки и начислено ДДС по с/ка 4532 ДДС продажби. В РА е посочено, че издадените от процесните дружества фактураисрещу [фирма] са включени в дневниците за продажби в месеца на издаването им. Вещото лице посочва, че с включването им, доставчиците на практика са декларирали пред данъчните власти извършените продажби.

Поради големия обем на извършените продажби на стоки, посочени в процесните фактури, експертът е приложил в заверено копие Справка за стоковия поток по артикули на стоки, предмет на доставки от процесните дружества в доказателствената част на експертизата.

При така установеното от фактическа страна, Административен съд София-град, I-во отделение, 42-ри състав, обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК срещу РА, който е обжалван по административен ред, се явява процесуално допустима и следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Атакуваният в настоящето производство РА № [ЕГН] от 30.07.2012 г. е издаден от Р. Б. С. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С.. С оглед делегирането на правомощия за възлагане на ревизии и определяне на компетентен орган по

реда на чл. 112 и съответно чл. 119 ДОПК, по делото е приложена заповед № РД-01-918/27.06.2011 г. на директора на ТД на НАП – С.. Лицето издало РА е определено за компетентен орган по издаването му със заповед № К 1203569/25.06.2012 г., издадена на основание чл. 119, ал. 2 ДОПК. Предвид изложеното, съдът намира, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 ДОПК, вр. с чл. 118, ал. 2 ДОПК и с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП) и в кръга на определените му в чл. 119, ал. 3 ДОПК правомощия. РА е издаден в писмена форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1, т. 1 – т. 8 ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размера на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

При издаването на РА не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да повлияят на неговата законосъобразност. При извършване на ревизията е спазен предвиденият в чл. 114, ал. 1, във вр. с ал. 2 ДОПК срок. Р. доклад е издаден на 20.06.2012 г., т.е. в 14 – дневния срок след изтичането на срока за извършване на ревизията предвиден в чл. 117, ал. 1 ДОПК. Връчването на РД (на 03.07.2012 г.), след посочения в чл. 117, ал. 4 ДОПК тридневен срок, не може да се квалифицира като съществено процесуално нарушение, водещо до незаконосъобразност на РА и до неговата отмяна. Срокът в посочената разпоредба е инструктивен, а неспазването му не пречатства правото на защита на ревизираното лице. РА е издаден на 30.07.2012 г., в срока по чл. 119, ал. 3 ДОПК и връчен на пълномощник на дружеството – обект на проверка на 15.08.2012 г. – извън предвидения в чл. 119, ал. 4 ДОПК срок. Посоченото също не може да се квалифицира като съществено процесуално нарушение, водещо до незаконосъобразност на РА и до неговата отмяна.

Материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол, доколкото спорът между страните е относно наличието на реални доставки на стоки по спорните фактури по смисъла на чл. 6 ЗДДС.

Понятието доставка на стока е дефинирано в разпоредбата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС - това е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Разпоредбата на чл. 5, ал. 1 ЗДДС определя като стока всяка движима и недвижима вещ, включително електрическа енергия, газ, вода, топлинна или хладилна енергия и други подобни, както и стандартния софтуер. Алинея втора на същата разпоредба изключва от понятието стока парите в обръщение и чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Според чл. 8 ЗДДС услуга по смисъла на закона е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обръщение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Установяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите когато се касае за минал период спрямо този на проверката, следва да бъде направено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя. По-конкретно, когато се касае за доставка на стока следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или

влагането ѝ в продукцията. В случай че се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултатът от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

Видно от решение на С. от 6 декември 2012 година по дело С-285/11, в т. 31 е посочено, 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 облагаеми сделки. В т. 32 е записано, че: „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 стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да бъде отказано“ (т. 33 от решението). От изложеното следва, че за да се признае правото на приспадане на ДДС, е необходимо стоките или услугите да са реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки. От друга страна, в т. 37 съдът допълва, че националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. Това е така, когато въз основа на обективни данни се установи, че самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама (т. 38), а също и в случаите когато знае или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, част от измама с ДДС извършена от доставчика или друг стопански субект. Съгласно т. 43 от решението е посочено, че тъй като отказът да се признае право на приспадане, представлява изключение от основния принцип, какъвто се явява това право, компетентният орган по приходите трябва надлежно да установи обективните данни, въз основа на които може да се заключи, 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 доставчика или от друг стопански субект нагоре или надолу по веригата от доставки.

В случая, от съдържащите се по делото документи, съдът намира, че се доказва извършването на реални доставки от страна на доставчиците [фирма] и [фирма], като предпоставка за възникване правото на данъчен кредит на жалбоподателя. Фактическото предаване на закупените активи, респективно прехвърлянето на правото на собственост и възникването на данъчното събитие, се удостоверяват от представените фактури, придружени с приемо-предавателни протоколи. С оглед предмета на доставките - месо, определено по своя род, правото на собственост е прехвърлено, съгласно правилото на чл. 24 ал. 2 от Закона за задълженията и договорите - с предаването. Автентичността на положените подписи не е оспорена от

ответника по реда на чл. 193 ГПК. Не са налице данни да е обявена недействителността на сделките по предвидения от закона ред. Доколкото в случая са касае за прехвърляне на родово определени вещи, съставените между жалбоподателя и доставчиците му договори, фактури и приемо-предавателни протоколи са обичайните такива, които лицата съставят в търговската си дейност. Поради това същите следва да се ценят в съвкупност с останалите доказателства по делото.

От приетата по делото ССЧЕ се установява, че доставените количества са продадени на клиенти и дружеството е реализирало приход от тяхната продажба. В РА е посочено, че издадените фактури за извършени продажби на количества по доставки по процесните доставчици са осчетоводени по дебита на сметка 411 Клиенти и по кредита на сметка 702 Приходи от продажба на стоки и начислено ДДС по с/ка 4532 ДДС продажби. В РА е посочено, че издадените от процесните дружества фактура срещу [фирма] са включени в дневниците за продажби в месеца на издаването им. Вещото лице посочва, че с включването им, доставчиците на практика са декларирали пред данъчните власти извършените продажби. Наред с това от изслушаната ССЧЕ се установява, че закупените стоки от процесните доставчици са заприходени от жалбоподателя по дебита на сметка 304/1 Стоки на склад със стойността на доставената стока и по дебита на сметка 4531 ДДС Покупки със стойността на начисления данък и по кредита на сметка 401 Доставчици по подсметки за отделните доставчици с общата стойност на доставката.

Да се приеме, че представените от жалбоподателя и доставчиците му доказателства са недостатъчни, би означавало да се вменят неоправдано тежки задължения на регистрираните по ЗДДС лица да съставят и поддържат отчетност, различна от установеното в закона и търговската практика. Биха се създали и предпоставки за административен произвол, тъй като при положение, че изискуемите доказателства за реалност не са определени в закона, данъчният орган винаги ще може да претендира, че те не са достатъчно убедителни по вид и/или по количество. Наистина представените и приети договори, приемо-предавателни протоколи и счетоводни хронологични описи са частни диспозитивни документи и нямат обвързваща доказателствена сила, но няма разумно обяснение в житейски или правен аспект да се изисква от правните субекти при ежедневната им търговска дейност да съставят документи, които да имат достоверност на датата или да са скрепени с друг официален документ, който да обвързва с доказателствената си стойност.

Установяването произхода на стоката също не е предвидено като предпоставка за признаване право на данъчен кредит, а невъзможността да бъде установен произхода ѝ не обуславя извода, че въпросната стока въобще не съществува и не може да бъде предмет на доставки и съответно, че не са осъществени реални доставки на тази стока, стига да са налице сигурни доказателства в обратна насока - напр. стоката се намира във фактическото владение на ревизираното дружество (получател по доставката), което обстоятелство е установено в хода на съдебното производство. В този аспект следва да се съобрази и изложеното в Решение на Съда на ЕС от 13.02.2014 г. по дело C-18/13, в което отново се подчертава необходимостта

националният съдия да съобрази всички фактически обстоятелства и въз основа на тях да изгради заключението си за реалност на доставките, като се уточнява, че "обстоятелството, че доставената услуга не била действително извършена от посочения във фактурите доставчик или от негов подизпълнител, по-специално тъй като последните не разполагали с необходимите персонал, материали и активи, разходите за тяхната услуга не били оправдани в счетоводната им документация или се оказало, че някои документи не са били подписани от посочените в тях като доставчици лица, само по себе си не е достатъчно, за да се изключи правото на приспадане. "

Безспорно наличието на реална доставка като факт от обективната действителност е част от съдържанието на самото понятие за данъчен кредит съобразно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС. Доказателствата за реалното осъществяване на доставката могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност да осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика; и такива, сочещи прякото ѝ реализиране – в този смисъл решение № 13164 от 10.10.2013г. по адм.д.№182/2013г.на ВАС, VIII-мо отделение. Счетоводното отразяване на приходи по спорните доставки в счетоводството на жалбоподателя, за което ответникът не оспорва, че е редовно водено, указва на реално прехвърляне на собствеността върху вещите по смисъла на чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите. Т.е няма спор, че доставките са послужили за последваща икономическа дейност и за облагаеми доставки, които са обективирани във фактури, издадени от жалбоподателя на други доставчици и включени в СД по ЗДДС и дневниците за продажби. Доколкото от страна на приходната администрация не са ангажирани доказателства за участието на жалбоподателя в данъчна измама, както и за наличието на обективни данни, че доставките, в които жалбоподателят е участвал нагоре или надолу по веригата на ДДС са били част от данъчна измама, за която той е знаел или е бил длъжен да знае, то очевидно е, че предпоставките за упражняване на правото на данъчен кредит от страна на жалбоподателя за процесните периоди са налице. В тази насока следва да се отбележи, че от заключението на ССЧЕ се установи по безспорен начин осчетоводяването на стоките.

Наистина липсват документи за транспортирането на стоките, както и за кадровата и техническата обезпеченост на доставчиците, но жалбоподателят още в хода на ревизионното производство е представил доказателства относно транспортирането на стоките – в приемо-предавателните протоколи е записано, че транспортът е за сметка на клиента, т.е. [фирма]. Представен е опис на транспортните средства по доставките от [фирма] и [фирма] по фактура, модел товарен автомобил, номер на автомобил име на шофьор. Представени са и копия на пътните книжки. Изброеното, съвпадащо с констатациите на проверяващите, че през ревизирия период жалбоподателят разполага с техническа, технологична и кадрова обезпеченост – транспортни средства и персонал, опровергава изводите на органа по приходите.

На следващо място, ненамирането на доставчиците на адресите за кореспонденция и непредставянето на изискваните документи в хода на

ревизионното производство не изключва възможността жалбоподателят да представи достатъчно доказателства в подкрепа на тезата си за правомерно упражняване на право на приспадане на данъчен кредит, което в случая е сторено. Неизпълнението на задълженията на доставчиците на жалбоподателя може да бъде основание за отказ на право на данъчен кредит, само ако въз основа на обективни данни е установено, че получателят на стоките е знаел или е трябвало да знае, че конкретната сделка е част от данъчна измама, извършена от доставчика или стопански субект по веригата. С Решение на С. от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11 е дадено задължително тълкуване на чл. 167, чл. 168, буква „а“, чл. 178, б. „а“, чл. 220, т. 1 и чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС. Съгласно т. 1 от диспозитива на цитираното решение посочените разпоредби не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне от ДДС, на който е лице платец, дължимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това, че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва въз основа на обективни данни, че въпросното данъчно задължено 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. Съгласно т. 2 от диспозитива на същото решение разпоредбите на чл. 167, чл. 168, буква „а“, чл. 178, б. „а“, чл. 220, т. 1 и чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвет от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това, че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на данъка върху добавената стойност, или поради това, че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател. Именно органите по приходите са тези, които трябва да осъществят необходимите проверки по отношение на данъчнозадължените лица, за да установят нарушения и измами с ДДС и да наложат санкции на извършилото ги данъчнозадължено лице. (т. 62 от решение по съединени дела C-80/11 и C-142/11 на Съда на Европейския съюз). Съгласно мотивите на посоченото решение на съда на Европейския съюз, като налага на данъчнозадължените лица определени изисквания, при чието неизпълнение може да бъде отказано право на приспадане данъчната администрация прехвърля, в разрез с посочените разпоредби, собствените си контролни задължения върху данъчнозадължените лица.

В случая в ревизионния акт няма конкретни констатации за извършени данъчни измами, но има такива за липса на реалност на доставките от [фирма] и [фирма], което рефлектира върху възникването на правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по фактурите - жалбоподателя. С ненамирането на доставчиците на адресите им за кореспонденция и непредставянето от тяхна страна на изисканите документи в хода на ревизионното производство се обосновава задължение за жалбоподателя. Получателят не може да носи отговорност за действията на своя доставчик. Както в ревизионния акт, така и в решението на решаващия административен орган не се съдържат каквито и да било изводи, че жалбоподателят лично е извършил неправомерни действия. На практика се описва евентуално неправомерно поведение, за което не са събирани и обсъждани обективни данни и не е направена съответната правна квалификация (решение № 9376 от 28.06.2012 г. по адм. дело № 15425 по описа за 2011 г. на ВАС, О. отделение). Доколкото в случая от страна на приходната администрация не са ангажирани доказателства за участието на жалбоподателя в данъчна измама, както и за наличието на обективни данни, че доставките, в които жалбоподателят е участвал нагоре или надолу по веригата на ДДС са били част от данъчна измама, за която той е знаел или е бил длъжен да знае, доказана е реалността на доставките и е установено спазването на останалите предвидени в закона изисквания, то очевидно е, че предпоставките за упражняване на правото на данъчен кредит от страна на жалбоподателя за процесните периоди са налице.

От гореизложеното се налага изводът, че РА е издаден в противоречие с Директива 2006/1128ЕС и Решенията на Европейския съд по прилагането ѝ, съгласно които не може да има зависимост между правото на приспадане на данъчен кредит и начисляването на ДДС и че поведението на доставчиците категорично е неотносимо към правото на данъчен кредит, тъй като е недопустимо стопанските права на жалбоподателя да бъдат накърнявани заради поведението на трети лица. В този смисъл, след като [фирма] е изпълнило своите задължения във връзка с ДДС и не разполага с правна възможност да осъществява контрол върху действията на своите доставчици относно изпълнението от тяхна страна на задълженията им по ЗДДС, то дружеството-жалбоподател има право и следва да му бъде признато претендираното право на приспадане на данъчен кредит. Съдът приема за приложимо в конкретния случай на тълкуването, дадено в решение от 21.06.2012г. на С. по съединени дела C-80/2011г. и C-142-2011г. – и решение от 13.02.2014 г. по дело C-18/2013 г. - приходният орган не е доказал, въз основа на обективни данни, че задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки, а ревизираното лице разполага с данъчни фактури, отразяващи действително придобити стоки, които са заплатени от жалбоподателя, поради което има право на данъчен кредит в размер, съответстващ на платения ДДС по фактурите. Като са достигнали до противни правни изводи ревизиращите органи са постановили РА при неправилно приложение на закона, поради което и на основание чл.160, ал.1

ДОПК същият следва да бъде отменен в частта му ЗДДС.

По приложението на ЗКПО:

Настоящата инстанция намира жалбата за неоснователна в тази ѝ част, тъй като органът по приходите е установил размера на авансовите вноски и на дължимите лихви за забава в съответствие с разпоредбите на чл. 84 от ЗКПО, който гласи, че месечните авансови вноски се правят от данъчно задължени лица, формирали данъчна печалба за предходната година. Аргументи и доказателства в обратния смисъл не бяха посочени и ангажирани от страна на жалбоподателя в хода на производството.

По разностите:

При този изход на спора и предвид липсата на отправено искане за присъждане на разноски от страна на процесуалния представител на жалбоподателя, съдът не дължи произнасяне в тази насока. Процесуалният представител на ответника е отправил искане за присъждане на разноски, което на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК и чл. 7, ал. 2, т. 1 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения (ред. ДВ бр. 43 от 8.06.2010 г.), следва да бъде уважено до размера на отхвърлената част от жалбата.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, Първо отделение, 42 -ри състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], ревизионен акт № [ЕГН] от 30.07.2012 г. издаден от главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С., изменен и потвърден с решение № 215 от 04.02.2013 г. издадено „за“ директор на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, в частта, с която на „Е. БГ“ е отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди м.10.2009 г., м.12.2009 г., м.01.2010 г., м.02.2010 г., м.03.2010 г., м.04.2010 г. м.05.2010 г. и м.06.2010 г. в общ размер на 343 135, 96 лв. по фактури, издадени от [фирма] и [фирма] и са начислени съответните лихви за забава.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу ревизионен акт № [ЕГН] от 30.07.2012 г. издаден от главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С., изменен и потвърден с решение № 215 от 04.02.2013 г. издадено „за“ директор на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП в останалата част.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], вх. А, ап. 3, да заплати на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП разноски по делото в размер на 100, 00 лв. (сто лева), представляващи юрисконсултско възнаграждение, съразмерно отхвърлената част от жалбата. 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.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:

