

РЕШЕНИЕ

№ 3288

гр. София, 16.05.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в публично заседание на 16.04.2014 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Ана Илиева, като разгледа дело номер **2888** по описа за **2013** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. чл. 156, ал. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на [фирма] с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. Б, ап. 10 – адвокат К. срещу Ревизионен акт №[ЕИК]/17.08.2012 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП, [населено място], потвърден с решение № 2899/07.12.2012 г. на Директора на Дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП, [населено място].

С оспорения РА на жалбоподателя не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 649 828,09 лева, от които 1 400 549,46 лева главница и 249 278,63 лева лихви за данъчните периоди от м.06 до м.09.2010 г. и от м. 11.2010 г. до м.01.2011 г. Р. акт се оспорва и в частта на допълнително установения корпоративен данък по ЗКПО за периода 01.01.2010 г. - 31.12.2010 г. в общ размер на 766 611,84 лева, от които 668 447,21 лева - главница и 98 164,63 лева – лихви.

В жалбата, от съда се иска РА в оспорената част да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен. Твърди се, че в хода на проведеното ревизионно производство, органите по приходите са подхождали формално и незадълбочено. Не са правени никакви сериозни опити да бъде открит основния доставчик на дружеството, а извършваните насрещни проверки са в противоречие с регламентираните в ДОПК правила. Инвокирани са доводи, че не е възможно ревизираното лице да търпи негативи, поради това, че контрагентите му не са били намерени на известните адреси. В жалбата са изложени подробни аргументи десежно всеки един от

доставчиците. Оспорващият изтъква възражения, че органите по приходите не са се съобразили с практиката на Съда на Европейския Съюз и на Върховния Административен Съд по дела със сходен предмет. Според него данъчните субекти не могат да търпят вредни последици от неправомерното поведение на своите доставчици, защото ЗДДС не обвързва правото на данъчен кредит с допуснати нарушения от доставчика при начисляването и отразяването на данъка. Посочено е, че в РА липсват ясни мотиви относно това как е формирано задължението. Според жалбоподателя, само наличието на обективни данни за осъществена данъчна измама от някои от участниците в сделките по веригата са основание за отказ от право на приспадане на данъчен кредит. Твърди се, че закупените количества зърно са били надлежно осчетоводени, след което са били реализирани, чрез продажба, като тези факти са били документирани надлежно в счетоводството на жалбоподателя.

По време на проведените по делото открити заседания, оспорващият, чрез адвокат К. поддържа жалбата.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт Б. намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразеното становище на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна, следното:

Между страните не се спори, че ревизионното производство е започнало със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ 1201621/27.02.2012 г.,

изменена със ЗВР № 1204494/11.06.2012 г., издадени от Началник на сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП, [населено място], с която е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството по Закона за данък върху добавената стойност за данъчни периоди от 01.06.2010 г. до 30.09.2010 г. и от 01.11.2010 г. до 31.01.2011 г. и по ЗКПО за периода от 01.01.2010 г. - 31.12.2010 г.

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК.

В хода на производството са събрани писмени доказателства и са извършени множество процесуални действия.

В срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е издаден Ревизионен доклад № 1204494/13.07.2012 г., връчен на упълномощено от дружеството лице. По реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК не са представени възражения.

След приключване на ревизионното производство е издаден ревизионен акт Ревизионен акт №[ЕИК]/17.08.2012 г., от главен инспектор по приходите при ТД на НАП, [населено място], упълномощен със Заповед № № К 1204494/17.07.2012 г., съставена от органа възложил извършването на ревизията.

При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е възприел изводите, направени в РА, поради което го е потвърдил.

В хода на проведеното съдебно производство беше изслушано заключение на ССЧЕ, приобщено към останалия събран доказателствен материал.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след преценка на събраните по делото доказателства по отделно и в съвкупност и съобразявайки доводите на страните, приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата: Оспореният РА е връчен на пълномощник на [фирма] на 18.09.2012 г. Жалбата до Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП – [населено място] е подадена на № 01.10.2012 /вх. № 53-04-422/. Решение № 2899/07.12.2012 г. на Директора на Дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП, [населено място] е връчено на пълномощник на оспорващия на 07.02.2013 г. Жалбата е подадена чрез административния орган, по пощата на 21.02.2013 г., видно от положеното клеймо върху лицевата страна на приложения по преписката пощенски плик, т.е. в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Във връзка с изложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

След проверка и анализ на съдържащите се в административната преписка доказателства, касаещи спора, съдът достигна до следните фактически констатации и правни изводи:

За да издаде оспорения ревизионен акт, административният орган е приел, че за определен брой доставки, осъществени в рамките на извършваната от [фирма] дейност, не са налице предпоставки за признаване право на данъчен кредит, поради липса на достатъчно данни за реалност на тези доставки. Правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури е отказано на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

1. По отношение на установените публични задължения по ЗДДС.

На жалбоподателя е отказано признаване на право на приспадане на данъчен кредит по 45 броя данъчни фактури с предмет „аванс по договор” и „пшеница”, „слънчоглед” и „царевица”, издадени от [фирма]. В хода на ревизионното производство органите по приходите са изпратили до доставчика искане за представяне на документи. На известния адрес на управление негови представители не са открити, поради което уведомленията са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК. След извършена проверка в информационните масиви на НАП е установено, че дружеството е включило процесните фактури в отчетните регистри по ЗДДС през съответните периоди. Същото към момента на извършването на ревизията е било deregистрирано по ЗДДС.

Анализът на събраните доказателства е мотивирал органите по приходите да направят заключение, че по издадените от доставчика фактури към жалбоподателя не следва да бъде признавано право на приспадане на данъчен кредит. Според ревизиращия екип не са налице реални доставки, а целта е била получателят да намали резултатите си за ефективно внасяне на ДДС и неправомерно ползва право на данъчен кредит. Като основен мотив е прието обстоятелството, че представител на [фирма] не е намерен на адреса и не са представени изискваните документи. Така органите по приходите са били лишени от възможността да проверят основни параметри, свързани с доставките, като наличие на складове за съхранение на зърно, транспортни средства за превоз на зърното, назначени по трудов договори лица и т.н.

За да се провери дали тези изводи са правилни, следва да се обсъди заключението на допуснатата ССЧЕ.

Счетоводният експерт е анализирал коректно наличните първични счетоводни документи и е изградил последователни, компетентни и вътрешно непротиворечиви заключения. Отговорено е изчерпателно на поставените въпроси и са направени изводи, след проверка и анализ на събраните писмени доказателства.

Заключението следва да бъде кредитирано като мотивирано, логично и съответстващо

на събраните доказателства.

Експертът не е могъл да провери счетоводството на доставчика, поради което заключението е извършено изцяло на база на събраните в хода на ревизията доказателства и на такива, представени от оспорващия.

Вещото лице е посочило, че данъкът по смисъла на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС във връзка с издадените от страна на доставчицата фактури е начислен, съгласно изискванията на ЗДДС и ЗСч.

Според експерта фактурите са осчетоводени в счетоводството на [фирма] коректно като задължението към доставчика [фирма] е осчетоводено по дебита на счетоводна с/ка 402 "Доставчици по аванси" и по кредита на счетоводна с/ка, 503 "Разплащателна сметка в левове".

По отношение на последващата реализация на закупените стоки, през процесният период [фирма] е отчетло приходи от продажби на съпоставими количества стоки от същия вид, както закупените от [фирма]. За период м. 06.2010г. - м. 12.2010 г. приходите са в размер на 4 971 076 лева, а за м. 01.2011 г. - на 2 176 215 лева.

В допълнителното заключение, вещото лице посочва, че разходите по процесните доставки, в т.ч. разходи за придобиване на зърнените култури, транспортни разходи и разходи за възнаграждения, са документално обосновани на основание приложените към материалите по делото Договори за доставка, Приемателно – предавателни протоколи, Данъчни фактури за аванси от доставчика, Данъчни фактури за продадени стоки, издадена от доставчика с приспаднати аванси, плащания по банков път и осчетоводени транспортни разходи от подизпълнители – транспортни фирми.

Плащанията по спорните фактури е извършено по банков път.

В разглеждания казус е безспорно, че [фирма] е реално работещ икономически субект, извършващ правно-регламентирана търговска дейност и че закупените стоки са във връзка с осъществяването на икономическата му дейност и са послужили за осъществяване на други облагаеми доставки. Това обстоятелство се установява от второто допълнително заключение на ССЧЕ. [фирма] е продало закупените стоки на други дружества, издавайки съответните фактури и начислявайки ДДС по надлежния ред. Фактурите са отразени в дневниците за покупки на получателите.

От неоспореното от страните заключение на ССЧЕ се установява, че счетоводството на дружеството е водено в съответствие с изискванията на ЗСч и счетоводните записвания за закупените и продадените стоки са коректно отразени по съответните счетоводни сметки.

По силата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Съгласно чл. 71, т. 1 от ЗДДС, лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато е изпълнило едно от следните условия - притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател. Страните не спорят, че и жалбоподателят и доставчикът са били регистрирани по смисъла на ЗДДС лица, а издадените фактури, по които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит отговарят на изискванията на чл. 114 от ЗДДС.

Безспорно, при положение, че ако контрагентите на дружеството са прекратили своята икономическа дейност, те няма да бъдат открити на известните адреси и още по-малко да представят документи, касаещи процесните доставки. Този факт в

никакъв случай не може да носи негативни последици за данъчно-задължено лице, което е упражнило.

Съдът намира, че в случая са налице всички предпоставки за признаване на право на приспадане на данъчен кредит. Основен мотив за отказа от признаването на такова право е, че [фирма] не е доказало наличие на транспортни средства, собствени или наети такива, с които е извършен транспорта на процесното зърно, както и притежание на складови помещения, в които зърното е съхранявано. Не са представени и сертификати, съгласно Закона за съхранение и търговията със зърно. [фирма] е изпълнило коректно задълженията си да плати уговорената цена, според сключените договори. Очевидно е, че стоките са преминали в негова собственост и това се установява от направените счетоводни записвания. Няма съмнение и относно последвалата им реализация. Според настоящият съдебен състав, при събраните доказателства и липсата на възможност за проверка на доставчика, не може във вреда на данъчно-задълженото лице да се приемат обстоятелства, които са извън неговите възможности, а именно да представи документи, притежавани от [фирма].

Направените изводи кореспондират с Решение от 6 септември 2012 г. по дело С-324/11 на С.. Съдът се е произнесъл, че Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че се допуска отказ от правото на данъчен кредит поради това само, когато приходният орган въз основа на обективни данни установи, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката, която обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. В разглеждания казус не са ангажирани доказателства за установено поведение на някои от данъчните субекти, имащи отношение към спорните доставки, насочено към измама, с цел ощетяването на републиканския бюджет. Това обстоятелство обезсмисля извода на органите по приходите за липса на кадрова и материална обезпеченост на доставчика, като основание за отказ от спорното право.

В същия смисъл е и решение на С. от 06.12.2012 г. по дело С-285/11 г., в което се посочва, че за да се ползва от правото на приспадане е необходимо от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на тази Директива, а от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице (вж. Решение по дело С. Р., посочено по-горе, точка 52 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело Т., С-324/11, все още непубликувано в Сборника, точка 26). Съдът уточнява, че правото на приспадане може да се откаже само при условие, че въз основа на обективни данни се установи, че данъчнозадълженото лице, което е получило стоките и 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 друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от тези доставки на стоки или услуги, като установяването на режим на обективна отговорност би надхвърлило необходимото за защита на държавния бюджет (вж. Решение по дело М. и D., посочено по-горе, точка 48). Поради това С. приема, че членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство не допускат на данъчнозадължено лице да бъде отказано правото да приспадне ДДС за доставката на

стоки, поради това, че поради измами или нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, на която то основава правото на приспадане, е част от измама с ДДС, извършена нагоре или надолу по веригата от доставки. Така осъщественото тълкуване на приложимите правни норми от Директива 2006/112, отнесено към конкретния правен спор и събраните по делото доказателства, обосновава извода на настоящия състав, че при безспорно установяване на останалите предвидени в ЗДДС кумулативно изискуеми предпоставки за възникване и признаване на правото на приспадане на данъчен кредит, определящо в случая за извода за реалност на процесните доставки е установяването на предаването на стоките на получателя, установено чрез счетоводните записвания и последващото осъществяване на облагаеми доставки с тях. Дали доставчикът е имал квалифициран персонал за осъществяването им не е проблем на получателят, за когото значение има единствено точното изпълнение на договорените задължения.

По изложените съображения съдът намира, че РА, в тази част следва да бъде отменен.

2. По отношение на установените публични задължения по ЗКПО.

За да определи публични задължения за жалбоподателя по ЗКПО, ревизиращият орган е приел, че поради липса на реалност на описаните по-горе сделки, финансовият резултат на дружеството, касаещ облагането с корпоративен данък също следва да бъде изменен. По силата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Според чл. 10 от същия закон, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството /ЗСЧ/, отразяващ вярно стопанската операция.

Във връзка с непризнаването на право на приспадане на данъчен кредит по издадените от [фирма] фактури, органите по приходите са преобразували финансовия резултат на жалбоподателя за 2010 г. и са начислили допълнителен корпоративен данък. Съгласно чл. 19 от ЗКПО, данъчен финансов резултат е счетоводният финансов резултат, преобразуван по реда на този закон. Положителният данъчен финансов резултат е данъчна печалба, а отрицателният данъчен финансов резултат е данъчна загуба. Данъчната основа за определяне на корпоративния данък е данъчната печалба. Според чл. 22 от същия закон, данъчният финансов резултат се определя, като счетоводният финансов резултат се преобразува по ред и начин, определени в този закон, с данъчните постоянни разлики, данъчните временни разлики и други суми предвидени в тази част. За да може плащането по дадена доставка да бъде признато като разход по реда на ЗКПО и съответно да бъде намален финансовия резултат е необходимо, доставката да бъде реално извършена. Съгласно чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчният финансов резултат се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчният финансов резултат, който би се получил при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и

насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. Ал. 2, т. 4 на същата разпоредба гласи, че за отклонение от данъчно облагане се смята и заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени, каквато хипотеза в случая не се установи.

Съдът във връзка с изложените по-горе мотиви, намира за незаконосъобразни направените от органите на приходната администрация изводи за определяне на допълнителни задължения по ЗКПО. При положение, че сделките са реални, няма как да се приеме, че е налице изкривяване на финансовия резултат в посока отклонение от данъчно облагане по ЗКПО. По тези съображения РА и в тази му част следва да бъде отменен.

Предвид на гореизложените съображения трябва да се приеме, че оспорения РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма, но при несъответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което следва да бъде отменен.

С оглед изхода на делото и предвид на факта, че оспорващият е поискал присъждане на разноски, на същият се дължат такива, като следва да се вземе предвид, че видно от приложеното по делото пълномощно, възнаграждението на адвокат К. е само договорено, но няма данни за реално плащане на същото, поради което настоящият съдебен състав е необходимо да присъди само реално сторените разноски.

Водим от горното и на основание чл. 161, ал. 1 и чл. 160, ал. 1, пр. 1 от ДОПК, **Административен Съд С. - град, I отделение, 11 състав,**

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. Б, ап. 10 – адвокат К. Ревизионен акт №[ЕИК]/17.08.2012 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП, [населено място], потвърден с решение № 2899/07.12.2012 г. на Директора на Дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП, [населено място].

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК да заплати на [фирма] с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. Б, ап. 10 и ЕИК[ЕИК] сумата от 800 /осемстотин/ лева, представляващата платените в хода на производството разноски – 750 лева внесени депозити за възнаграждението на вещото лице, изготвило заключението по допуснатата съдебно-счетоводна експертизи и 50 лева държавна такса.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Република Б..