

РЕШЕНИЕ

№ 1371

гр. София, 02.03.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в публично заседание на 09.02.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **6827** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Делото е образувано по жалба на [фирма], чрез адвокат З. Н., с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221020004103-091-001/29.01.2021 г., в частта, в която е потвърден с Решение № 848/03.06.2021 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

С оспорения РА за жалбоподателя са установени публични задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за ревизираните периоди в резултат от непризнаване на право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на в размер на 71 825,62 лв. и съответните лихви в размер на 9 072,81 лв. С решението на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, при ЦУ на НАП РА е изменен, като за периода м. 06.2019 г. вместо данък за възстановяване в размер на 57,51 лв. е определен на данък за възстановяване в размер на 127,51 лв.

В жалбата, от съда се иска РА да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен. Твърди се, че органите по приходите са подхождали формално и незадълбочено и че съвсем неоснователно са отхвърлили представените доказателства, касаещи процесните доставки. Инвокирани са доводи, че не е възможно ревизираното лице да търпи негативи, поради това, че доставчиците му са допуснали евентуално грешка при воденето на счетоводството или не са представили изисканите им доказателства от

органите по приходите по време на извършването на ревизията. Застъпва се твърдението, че тълкуването на Директива 2006/112/ЕО налага извода, че основополагащо условие за признаването на право за признаване на данъчен кредит е фактическото предаване на стока от доставчика на получателя, независимо от това чия е била собствеността върху стоката. Твърди се, че в хода на ревизионното производство са представени документи (фактури, договори, приемателно-предавателни протоколи и други), удостоверяващи извършването на процесните доставки, а плащанията са били извършвани по банков път. Доставките са отразени коректно в счетоводството на жалбоподателя и е установено, че чрез тях са извършвани други облагаеми доставки. Според жалбоподателя данъчните субекти не могат да търпят вредни последици от неправомерното поведение на своите контрагенти, защото ЗДДС не обвързва правото на данъчен кредит с допуснати нарушения от доставчика при начисляването и отразяването на данъка. Оспорва изводите на органите на приходната администрация, за липса на реални доставки по спорните фактури, които счита за немотивирани и неподкрепени с доказателства. Излага подробни съображения в подкрепа на доводите си. Счита, че отговаря на всички законови изисквания за признаване на правото на данъчен кредит. Излага аргументи за добросъвестност при осъществяване на доставките и недоказаност на знание за участие в данъчна измама. Излага аргументи, че съгласно практика на Съда на Европейския съюз (СЕС) и Върховния административен съд в хода на ревизионно производство се пристъпва към изследване на реалността на документираните от доставчиците доставки при наличие на данни за участието на получателите по фактурите в данъчна измама, каквито в случая не са установени. Изложени са подробни съображения за всеки един от доставчиците. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част.

По време на проведените заседания по делото, оспорващият се представлява от адвокат Н., който поддържа жалбата. В дадения от съда срок не са представени допълнителни писмени бележки.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт В. намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Представя допълнителни съображения в писмен вид.

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 образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия/ЗВР/ № Р-22221020004103-020-001/09.07.2020г., изменена с ЗВР от 12.10.2020г., с която е възложено извършване на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.01.2019г. до 31.12.2019г.

Органът, възложил ревизията, е оправомощен за това със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директора на ТД на НАП, [населено място].

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № Р-22221020004103-092-001/23.12.2020г., срещу който в срока по чл. 117, ал. 5 от

ДОПК не е подадено писмено възражение.

Ревизията е приключила със съставянето на Ревизионен акт № Р-22221020004103-091-001/29.01.2021 г., издаден от органите по приходи при ТД на НАП [населено място], връчен на 11.03.2021г.

При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е възприел частично изводите, направени в РА, поради което го е изменил с посоченото по-горе решение.

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: Решението на Директора на Дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП, [населено място] е съобщено на оспорващия по електронен път на 08.06.2021 г. Жалбата до АССГ е подадена чрез административния орган на 21.06.2021 г. (вх. № 53-04-473), т.е. в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Във връзка с гореизложеното, 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. Жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, жалбата е частично основателна.

Съдът, след обсъждане на събраните доказателства и наведените от страните доводи, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

По задълженията по Закона за данъка върху добавената стойност.

За да издаде оспорения ревизионен акт, административният орган е приел, че [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. Анализът на събраните доказателства е мотивирал органите по приходите да направят заключение, че по издадените от доставчиците фактури към жалбоподателя не следва да бъде кредитирани като основание за упражняване на това право. 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.

Според изложеното в РА, дружествата-доставчици не са разполагали с кадрови и технически потенциал да извършат фактурираните доставки.

I. Фактически установявания.

1. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към жалбоподателя тридесет и шест фактури, с предмет на доставката „масло“, „сирене“, „млечни продукти” и „млечни продукти с растителни мазнини”. Общият размер на начисления ДДС по тези фактури е 71 675,20 лв. Фактурите са включени от оспорващия в дневниците му за покупки в съответните данъчни периоди през м. 07.2019 г. Плащанията са били извършвани по банков път и към всяка от фактурите е бил съставян приемателно-предавателен протокол.

От изложеното в РД, по което страните не спорят е видно, че през ревизиращия период ревизираното лице е извършвало търговия с млечни продукти и е извършвало вътреобщностни доставки в Гърция.

Направените изводи за липса на извършени реални доставки от страна на [фирма], са мотивирани от това, че органите по приходите са се позовали на ревизионен акт №

P-22221019008035-091-001/28.10.2020 г., за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за периода 01.01.2019 г. – 31.10.2019 г. С РА е прието, че издавани от доставчика фактури през процесния период не отразяват реални стопански сделки, т.е. няма извършени от него доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, но на основание чл. 85 от ЗДДС, данъкът е изискуем от него, като посочен във фактурата по чл. 112 от ЗДДС. За [фирма] са начислени задължения по ЗДДС в общ размер на 144 885,16 лв.

За да се провери правилността на направените от органите по приходите изводи е необходимо да се обсъди заключението на допуснатата ССЧЕ.

Експертът е описал коректно наличните първични счетоводни документи и аналитични ведомости, представени в хода на ревизията. Отговорено е изчерпателно на поставените въпроси, като са направени изводи, след проверка и анализ на събраните писмени доказателства.

Настоящият съдебен състав намира, че заключението следва да се кредитира като мотивирано, логично и съответстващо на събраните доказателства.

В констативно съобразителната и заключителната части на заключението е посочено, че за да изготвяне на заключението вещото лице е проследило стоковия поток на жалбоподателя и неговия доставчик [фирма] за периода 01.01.2019 г.-31.12.2019 г. и е установило сходство между закупените и реализираните след това стоки, от страна на жалбоподателя.

Относно доставките от [фирма] е изготвена подробна справка за стоков поток, от който е видно, че през процесния период дружеството освен към жалбоподателя е извършвало доставки със сходен предмет и към други контрагенти. Дружеството е имало заприходени стоки от вида, който е бил продаван на [фирма].

По време на проведеното по делото открито заседание вещото лице уточни, че е прегледал първичните счетоводни документи на базата, на които е съставен стоковия поток. Налице са фактури за покупки от предходни доставчици за закупените стоки, съдържащи всички необходими реквизити за съставяне на една фактура. Към фактурите не са му представяни други документи. Банковите плащания не са правени конкретно за всяка фактура. Извършвани са плащания за няколко фактури, както и частични плащания.

По искане на жалбоподателя беше разпитан като свидетел Г. Д., бивш работник на [фирма] – отговорник за склада.

Според дадените показания, Д. е имал пълномощно да подписва всякакви документи от името на дружеството и да оперира с банковите му сметки. Фирмата търгувала с млечни продукти, изнасяни впоследствие в Гърция. След получаване на заявките от собственика – гръцки гражданин, свидетелят се свързвал със заводите и давал заявката за доставка към склада на дружеството – наета хладилна камера, в кв. К., на територията на складова база „А. лоджистик“. При пристигане на стоката, той отключвал склада, преброявал стоката, приемал я и я заприходявал. Предоставял на счетоводството фактурата, ведно с приемо-предавателните протоколи. Другите му задължения включвали наемането на транспортна компания и подготовка на документите за износ – ЧМР, инвойс фактурата и потвърдително писмо, което се заверява от клиента на дружеството, при разтоварване на стоките на територията на Гърция.

[фирма] купувало млечни продукти директно от производители, но и от дистрибутор „А. лоджистик“, фирма - член на Национална асоциация на млекопреработвателите.

Свидетелят има фактическо съжителство и общи деца от собственичката на това дружество. Доставчикът имал взаимоотношения с големи млекопреработвателни заводи и вносители и можел да даде доста по-добри условия, от тези които собственикът на [фирма] може да постигне. Част от надценката оставала във фактическото семейство на свидетеля, със знанието на собственика на жалбоподателя. Когато купували от „А. лоджистикс”, те вземали стоките от нейната камера, находяща се в същата база и ги прекарвали до склада на [фирма] с палетна количка. Въпреки, че двете фирми са имали някаква свързаност, те си имали отделни счетоводства. Когато жалбоподателят изнасял сирената, „А. лоджистикс” с обратния курс внасяло морска сол, купувана гръцки производител. Солта била продавана на [фирма], което от своя страна я продавало впоследствие на млекопроизводителите.

2. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към [фирма] една фактура с №[ЕИК] от 31.05.2018 г. (л. 179 – гръб от приложение № 2), с предмет „транспорт България – Гърция) С./С..

По време на ревизионното производство доставчикът не е открит на адресът на управление, а след проверка в информационната система на НАП, органите по приходите не са констатирани декларирани от него доставки към [фирма]. Не е установено, [фирма] да е притежавало транспортни средства или други дълготрайни материални активи.

II. Правни изводи.

Анализът на събраните доказателства не дава възможност на съда да се съгласи с всички, направени от органите по приходите изводи.

На първо място нито в РА, нито в Решението на Директора на Дирекция „ОДОП”, е посочен номера и датата на издаване на издадената от [фирма] фактура.

Съдът самостоятелно направи изложените по-горе констатации и установи, че процесната фактура е издадена през данъчния период м. 05.2018 г., т.е. извън ревизионния период.

По тази причина процесния РА, следва да бъде отменен досежно този доставчик, без да се обсъждат доводите на органите по приходите, касателно наличието или липса на доставка.

По отношение на [фирма], съдът предвид, липсата по преписката на РА № Р-22221019008035-091-001/28.10.2020 г. не може да приеме изцяло направените изводи, за липса на доставка, предвид на обстоятелството, че с този РА не са признати за реални извършени от дружеството продажби в периода 01.01.2019 г. – 31.10.2019 г.

При липса на данни в процесния РА, кои точно доставки, извършени от [фирма] и към кои негови контрагенти не са признати за реални, лишава съда от възможността да провери направените от органите по приходите изводи. Това е така, най-малкото поради обстоятелството, че на [фирма] е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 71 745 лв. по направени покупки от този доставчик, а за [фирма] са установени задължения в размер 144 885,16 лв. от непризнати за реални продажби.

От друга страна, нито в хода на ревизионното производство, нито по време на съдебната проверка на процесния РА бяха установени солидни доказателства за наличието на осъществени реални доставки от страна на „А. лоджистикс” към оспорващия.

Безспорен е факта, че между лицето, осъществявало оперативното ръководство на [фирма] (разпитан като свидетел по настоящето дело) и едноличния собственик на доставчика е съществувала тясна обвързаност, най-малкото предвид на това, че

дватамата са имали общо съжителство и деца. В тази връзка съдът намира, че не може да кредитира в цялост показанията на свидетеля Д.. Твърденията за реално извършени покупки от [фирма] не са подкрепени с писмени доказателства. По преписката не съществуват данни за наета от доставчика хладилна камера на територията на складова база „А. лоджистик“, както твърди свидетеля. Същият не посочи и от кого са били прехвърляни, съхраняваните от „А. лоджистикс“ млечни продукти, в значителни количества от неговия склад до склада на жалбоподателя, предвид на обстоятелството, че нито той, нито доставчика са разполагали с нает персонал.

Вещото лице е проверило заприходените стоки в счетоводството на доставчика и е установило, че през процесния период на проверка, той е извършвал и доставки със сходен предмет – сирене и млечни продукти и към други клиенти. На вещото лице не са показани други документи освен фактури и счетоводни записвания, имащи отношение, към извършваните от „А. лоджистикс“ покупки и продажби. Съдът не може да не съгласи с направените от органите по приходите изводи, че тъй като в случая, се касае за търговия с храни, е било необходимо, съгласно разпоредбата на чл. 21а от Закона за храните (отм.), „А. лоджистикс“, като търговец на храни да осигур възможност за проследяване на храните и на всички други вещества, предназначени за влагане или за които се предполага, че ще бъдат вложени в храни, на всички етапи на производство, преработка и дистрибуция, като за целта: 1. е било длъжно за изиска и съхранява информация за всеки свой доставчик на храни, на животни, отглеждани с цел производство на храни, и на вещества, предназначени за влагане или за които се предполага, че ще бъдат вложени в храни и 2. Да съхранява информация за производителите и търговците на храни, на които те са доставили своите продукти.

По делото не е установено въвеждането от страна на доставчика на система и процедура за събиране и съхраняване на информацията, които позволяват предоставянето ѝ на компетентните органи при поискване, съгласно чл. 21а, ал. 2 от ЗХ (отм.).

По делото са приложени единствено два сертификата за анализи на бяло саламурено сирене и кашкавал, без дата и данни за лицето, което ги е извършило, които не могат да заместят липсата на документи за произход на стоките, които се твърди, че са били продадени на [фирма] и които доставчикът е бил длъжен по закон да събира и съхранява.

Не е без значение и факта, за липса на конкретни данни, относно това от къде и от кого доставчикът е купувал стоките, с какъв транспорт те са били превозвани и къде са съхранявани. Проверката на стоковия поток и заприходяването им в счетоводството не установяват реалния факт на закупуването им, предвид липсата на други документи в тази насока и обстоятелството, че собственичката на „А. лоджистикс“, според вещото лице сама е водила счетоводството на фирмата, което поставя под съмнение достоверността, за извършените записи в него.

Изложеното мотивира съдът да приеме, че по отношение на този доставчик не са налице предпоставки за възникване на право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС от страна на [фирма].

Според действащия към момента на издаването на фактурите ЗДДС, наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за

възникване на правото на данъчен кредит. В закона действително няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл. 70, ал. 5, но по аргумент от противното това ще е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. И доколкото наличието на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 8 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е "неправомерно" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване на право на данъчен кредит.

Нормите на ДОПК не съдържат правила за разпределение на доказателствената тежест в процеса на съдебно обжалване на ревизионни актове, поради което намират приложение общите принципи на разпределение на доказателствената тежест. Разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, намираща приложение в случая по силата на преpraщачата разпоредба на § 2 от ДР на ДОПК, определя, че административният орган и лицата, за които оспореният административен акт е благоприятен, трябва да установят съществуването на фактическите основания, посочени в него и изпълнението на законовите изисквания за издаването му. Тази разпоредба е своеобразно проявление в административното право на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване, формулиран в чл. 154, ал. 1 от ГПК, според който всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за жалбоподателя - възникване на право на данъчен кредит по определена фактура. В тежест на задълженото лице е да докаже наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС.

Настоящият съдебен състав намира за уместно да отбележи богатата практика на ВАС, свързана с аналогични дела. При болшинството от казусите ВАС приема, че не е достатъчно да е налице коректно осчетоводяване на фактурите от доставчиците по веригата, каквото в случая дори липсва, но и следва да има категорични доказателства за реалното доставяне на стоките именно от тези лица.

В случая са налице всички предпоставки, даващи възможност да се приеме, че се касае за данъчна измама, което е абсолютно основание за отказ от право на признаване на данъчен кредит и според практиката на СЕС, обективирана в решение от 21.06.2012 г. по свързани дела С-80/2011 г. и С-142/2011 г., в което съдът е тълкувал разпоредбата на чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО.

Предвид на гореизложените съображения трябва да се приеме, че оспорения РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма и при частично несъответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което следва в една част да се отмени, а в друга жалбата да се отхвърли като

неоснователна.

С оглед изхода на делото на жалбоподателя и на ответника разноси се дължат разноси, съразмерно на уважената и отхвърлена част от жалбата. Такива са поискани своевременно от страните и следва да бъдат присъдени, като тези в полза на ответника следва да се определят по реда чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 2 и пр. 4 от ДОПК,
Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], чрез адвокат З. Н., с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] Ревизионен акт (РА) № Р-22221020004103-091-001/29.01.2021 г., в частта, в която е потвърден с Решение № 848/03.06.2021 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП, в частта, в която на оспорвания не признато право на приспадане на данъчен кредит по фактура с №[ЕИК] от 31.05.2018 г., издадена от [фирма].

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], чрез адвокат З. Н., с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221020004103-091-001/29.01.2021 г., в частта, в която е потвърден с Решение № 848/03.06.2021 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП, в останалата оспорена част.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК да заплати [фирма] с ЕИК[ЕИК] сумата от 50 (петдесет) лева, представляваща направените по делото разноси за ДТ.

ОСЪЖДА [фирма] с ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК и чл. 78, ал. 8 от ГПК, приложим, на основание чл. 144 от АПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, сумата от 2 680 (две хиляди шестстотин и осемдесет) лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение, съразмерно на уважената част от жалбата.

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