

РЕШЕНИЕ

№ 1947

гр. София, 26.03.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в публично заседание на 19.02.2014 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Ана Илиева, като разгледа дело номер **1747** 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] срещу Ревизионен акт № 205-1200226/06.06.2012 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП, [населено място], в частта, в която не е изменен и е потвърден с Решение № 2779/26.11.2012 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 95 170,78 лева и са определени лихви за забава в размер на 15 511,37 лева.

В жалбата, от съда се иска РА в оспорената част да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен. Навеждат се доводи, че в хода на проведеното ревизионно производство, органите по приходите са подхождали формално и незадълбочено. Не са правени никакви сериозни опити да бъдат открити доставчиците, 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 неговите доставчици 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

последници 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.

По време на проведените по делото открити заседания, оспорващият, чрез адвокат Б. поддържа жалбата. В дадения от съда срок са постъпили подробни допълнителни съображения в писмен вид.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт С. намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена. В дадения от съда срок са постъпили допълнителни писмени бележки.

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/ № 1200226/10.01.2012 г., издадена 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 01.01.2007 г. до 30.11.2011 г. и за корпоративен данък по Закона за корпоративната доходно облагане за периодите от 01.01.2007 г. до 31.12.2010 г.

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 № 1200226/07.05.2012 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 № 205-1200226/06.06.2012 г., от главен инспектор по приходите при ТД на НАП, [населено място], упълномощен със Заповед № К 1205518/26.10.2012 г., съставена от органа възложил извършването на ревизията.

При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е възприел частично изводите, направени в РА, поради което го е изменил в една част, а в друга го е потвърдил.

При проведеното съдебно производство бяха изслушани заключения на ССЧЕ и СТЕ, приобщени към останалия събран по време на производството 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 06.06.2012 г. Жалбата до Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП – [населено място] е подадена на 18.06.2012 г. /вх. № 53-03-938/. На основание чл. 156, ал. 7 от ДОПК, срокът за произнасяне по жалбата е продължен по взаимно писмено съгласие между жалбоподателя и Директора на Дирекция „О.” при ЦУ на НАП до 26.11.2012 г. По преписката няма данни за това, кога Решение № 2779/26.11.2012 г. на Директора на Дирекция „О.” при ЦУ на НАП, [населено място] е връчено на ревизираното лице, поради което следва да се приеме,

че подадената чрез административния орган на 19.12.2012 г. жалба /вх. № 53-00-1277/ е в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Във връзка с горното, 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. С РА за дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС по фактури издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

В хода на ревизионното производство органите по приходите са изпратили до доставчиците искане за представяне на документи. На [фирма], [фирма] исканията са връчени на представляващите дружествата, а при останалите на известните адреси на управление техни 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 всички дружества са включили процесните фактури са включени в отчетните регистри по ЗДДС.

Анализът на събраните доказателства е мотивирал органите по приходите да направят заключение, че по издадените от дружеството-доставчик фактури към жалбоподателя не следва да бъде признавано право на приспадане на данъчен кредит. Направен е извод, че 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 нито едно от изредените дружества не е представило изисканите документи. Така органите по приходите са били лишени от възможността да проверят основни параметри, свързани с извършените сделки, а именно дали е извършено реално плащане по спорните фактури, дали разходите са калкулирани в себестойността на продадените стоки, дали доставчиците са имали техническа и кадрова възможност за извършване на процесните доставки и т.н.

За да се провери дали тези изводи са правилни, следва да се обсъдят заключенията на допуснатите ССЧЕ и СТЕ.

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 доставчиците, поради което заключението е извършено изцяло на база на събраните в хода на ревизията доказателства.

Вещото лице е проверило отново дневниците за продажби на доставчиците за

съответните периоди и е констатирало, че с малки изключения /подробно описани в заключението/, всички фактури са включени в тях. Цената е заплатена от [фирма] на датата на издаването на всеки един от документите.

По данни от счетоводството на жалбоподателя данъчната основа по процесите фактури е осчетоводена по дебита на сметки, посочени отделно за всяка фактура, а данъкът е отразен по дебита на сметка 4531 „Начислен ДДС от покупки”, и с кореспондираща сметка по кредит 401 „Доставчици”. Предметът на всяка една от сделките е описан подробно в заключението /стр. 5-8/, поради което не следва да бъде преповтарян в мотивите на настоящето решение. Анализирайки наличната счетоводна информация вещото лице е направило извод, че покупката на всеки отделен артикул се завежда, като стока по сметка 304 "Стоки", със съответната аналитична отчетност в склада /Централен склад [улица]/. Дружеството използва счетоводен софтуер „ЕР ПИ”, създаден специално за нуждите на търговската дейност. Всяка отделна продажба се регистрира автоматично в складовото стопанство, като изписването на всеки артикул става по средно-претеглена цена. Разходите за външни услуги са отчитани аналитично съобразно вида на услугата, обема и размера и съобразно конкретните потребители на тези услуги - офиси, магазини, централен склад.3 акупените дълготрайни активи с цена над 700 лева, съгласно счетоводната политика на дружеството, са заведени, като Д. по цена на придобиване, а тези с цена под 700 лева са изписвани директно на разход по сметка 609 „Други разходи”. Ремонтът и подобренията на наетите активи, надвишаващи стойностния праг на същественост, приет от дружеството в размер на 700 лева, са отчитани, като подобрения на наети Д. по сметка 209 200 „Други Д. - подобрения на наети активи”, под прага на същественост са изписвани директно на разход.

Общият извод на вещото лице, че съставените счетоводни кореспонденции по повод на доставки получените през ревизираните периоди са в съответствие с изискванията на ЗСч и приложимите счетоводни стандарти.

Експертът е обсъдил и съществения въпрос, касаещ последващи доставки със закупените от дружеството стоки. За процесите периоди основната дейност на [фирма] е продажба на ортопедични, комфортни и функционални продукти като обувки, стелки и козметика. Продажбата на продуктите се осъществява на дребно в 18 обекта – магазини, наети от дружеството, подробно описани в заключението. По отделни години дружеството е реализирало значителни приходи от продажби на хиляди артикули - аксесоари за крака, аксесоари за обувки, комфортни обувки, ортопедични обувки, професионални обувки, ортопедични стелки и хигиенни стелки. Поради огромния обем на продажбите, вещото лице не е могло да отговори на въпроса, каква част от закупените стоки от процесните доставчици е била реализирана в последствие. [фирма] е продавало закупените стоки в предимно наети магазини в големите градове на страната.

По време на проведеното по делото открито заседание вещото лице доразви заключението си, посочвайки, че по сметка 304 има десетки хиляди позиции, защото са се закупували различни артикули – аксесоари за крака, за обувки и т.н, които са строго специфични и са заведени по цвят номер и др. Може да се проследи конкретен вид обувки кога е заведен /придобит/ и кога е продаден. Продажбата се осъществява на дребно. Когато се извършва продажба в обект, автоматично в складовата програма се отчита намаление на този продукт. Счетоводната организация на жалбоподателя, по отношение на отчитането на разходите по икономически елементи, дава

възможност да бъде установено какъв е видът на разхода, за който обект се отнася. Разходите за дълготрайни активи се отчитат по сметки от група 20. В 209 сметка, жалбоподателят е завел всички наети активи. За същите той е извършвал разходи по подобрения и привеждане във вид за извършване на продажба. Тези разходи са включени в стойността на наетите активи. Законът позволява наетите активи да се отчитат по тази сметка. Те не са собствени, а наети. На същите се начислява и амортизация. Разходите, направени за тях, се пренасят на части. С амортизацията се отчита всеки месец разход за амортизация.

Видно от приетото заключение на СТЕ, което съдът кредитира също като компетентно, мотивирано и съответстващо на събраните доказателства, строително-ремонтните работи, предмет на някои от удостоверените, посредством процесните фактури доставки, са изпълнени в цялост. Същите са описани подробно в заключението и са придружени от снимков материал. За удостоверяването на всички строителни работи са представени актове образец 19, а за скритите – актове образец 12. Според вещото лице, описаното в документите напълно отговаря на неговите констатации, направени след непосредствен оглед на обектите. Влаганите материали при извършването на СМР са закупувани съгласно договорите и експертната оценка на стойността на СМР от доставчиците на жалбоподателя. Според вещото лице, спецификата на работите налага използването на квалифицирани работници.

Анализът на събраните доказателства мотивира настоящият съдебен състав да приеме, че органите по приходите незаконосъобразно са отказали право на приспадане на данъчен кредит на [фирма] по издадените от посочените по-горе доставчици фактури, предмет на ревизионната проверка. Единственият мотив за постановения отказ е обстоятелството, че ревизиращите органи не са могли да осъществят контакт с представители на доставчиците и така не са могли да се запознаят с определени документи, имащи отношение към извършените сделки. Според съда динамичната икономическа среда в страната и общата тенденция към стагнация на пазара, наложи преустановяването на дейността на множество икономически субекти през последните години. Ненамирането на представител на една фирма четири или пет години, след осъществяване на дадена сделка, не следва да води автоматично до извода за липса на такава и от там за отказ от право на приспадане на данъчен кредит. Необходимо е всяка една доставка да се преценява в съвкупност с множество обстоятелства, като се държи най-много на принципа на обективност и истинност.

В разглеждания казус е безспорно, че [фирма] е реално работещ икономически субект, извършващ правно-регламентирана търговска дейност. 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 и услуги са коректно отразени по съответните счетоводни сметки. Заключение на СТЕ установява реалност и на извършените строително-ремонтни работи.

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 посочените доставчици 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 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. 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 не допуска да се откаже правото на данъчен кредит поради това, че доставчикът не е имал необходимата материална и кадрова обезпеченост. Съдът на ЕС е заключил, че правото на приспадане може да бъде отказано 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 и това може да стане, след като предвидените в Директивата материално-правни и процесуални условия за упражняване на това право са изпълнени. 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 обезпеченост при доставчиците и техните доставчици, 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 Директивата, 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. По отношение на извършените строително-ремонтни работи се налага същия извод, защото съществуването им е безспорно установено. Дали доставчиците са имали квалифициран персонал за осъществяването им не е проблем на получателят, за когото значение има единствено качественото изпълнение на услугата. В случай, че доставчикът е наел работници, които не са били назначени с трудов договор, същият може да бъде подведен под административно-наказателна отговорност, в съответствие с разпоредбите на Кодекса на труда.

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 жалбата да се уважи.

С оглед изхода на делото на оспорващия се дължат разноски, които са поискани своевременно и следва да бъдат присъдени.

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

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] Ревизионен акт № 205-1200226/06.06.2012 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП, [населено място], в частта, в която не е изменен и е потвърден с Решение № 2779/26.11.2012 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] ЕИК[ЕИК] сумата от 1150 /хиляда сто и петдесет/, представляващата платените в хода на производството разноски – 50 лева държавна такса и 1100 лева внесени депозити за възнагражденията на вещите лица.

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