

РЕШЕНИЕ

№ 2315

гр. София, 08.04.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в публично заседание на 09.03.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Станислава Данаилова и при участието на прокурора Яни Костов, като разгледа дело номер **6361** по описа за **2021** 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], ЕИК:[ЕИК], [населено място], [жк], ул. К. водопад, [жилищен адрес] представлявано от Д. Д. П., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221017008533-091-001/23.05.2018 г., издаден от началник на сектор „Ревизии”, при дирекция „Контрол“ при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите, [населено място], орган, възложил ревизията и главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1989/20.12.2018 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика (ОДОП) – С..

Ревизионният акт се оспорва в частта, в която на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6 от Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ не е признато правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 272 000,00 лв., за данъчен период м. 07.2017 г., ведно с начислената лихва за забава в размер на 21 442,82 лв., във връзка с доставка от [фирма].

С решение № 3062/18.06.2020 г. по административно дело № 2985/2019 г. на АССГ, Трето отделение, 16 състав жалбата е отхвърлена. Този съдебен акт е отменен с решение № 7484 от 22.06.2021 г. на ВАС, Осмо отделение и делото е върнато за ново разглеждане с конкретни указания.

В жалбата, от съда се иска РА да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен. Посочено е, че в хода на проведеното ревизионно производство е извършено

съществено нарушение на административно-производствените правила, защото не са обсъдени възраженията срещу ревизионния доклад и представените с тях доказателства. Твърди се, че органите по приходите са подхождали формално и незадълбочено и че съвсем неоснователно са отхвърлили представените доказателства, касаещи процесните доставки. Някои от тях са коментирани избирателно и преднамерено. Инвокирани са доводи, че не е възможно ревизираното лице да търпи негативи, поради това, че доставчикът му е имал недобросъвестно поведение или е допуснал грешка при воденето на счетоводството. Твърди се, че в хода на ревизионното производство са представени документи (фактури, договори, приемателно-предавателни протоколи и други), удостоверяващи извършването на процесната доставка, а плащанията са документирани надлежно. Доставката е отразена в счетоводството на жалбоподателя. Според изложените аргументи 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. Оспорват изводите на органите на приходната администрация, за липса на реална доставка, като се сочи, че те са 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. Цитирана е практика на Съда на Европейския съюз (СЕС) и Върховния административен съд.

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 С., който поддържа жалбата.

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. В дадения от съда срок не са представени допълнителни съображения в писмен вид.

Участвалият в производството по делото представител на СГП намира жалбата за неоснователна и недоказана.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19-ти 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 № Р-22221017008533-020-001/06.12.2017, връчена електронно на 04.01.2018 г., издадена от началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма], за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчен период м. 07.2018 г.

Резултатите от ревизията са обективирани в Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221017008533-092-001/24.04.2018 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено писмено възражение.

Ревизията е приключила с РА № Р-22221017008533-091-001/23.05.2018 г., издаден от началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

Установени са задължения в размер на 295 159,02 лв., при декларирани от задълженото лице в размер на 1 716,20 лв., които са предмет на спор в процеса на административното обжалване. Същите са в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 272 000,00 лв. по фактура № [ЕГН]/31.07.2017 г., издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК].

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

Административен Съд С. - град, I отделение, 19-ти 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: Жалбата до АССГ е подадена чрез административния орган, 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 неоснователна.

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

За да издаде оспорения ревизионен акт, административният орган е приел, че за [фирма], не са налице предпоставки за признаване право на данъчен кредит по фактура № [ЕГН]/31.07.2017 г., издадена от [фирма], поради липса на достатъчно данни за реалност на документираната доставка. Правото на приспадане на данъчен кредит по процесната фактура е отказано на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Анализът на събраните доказателства е мотивирал органите по приходите да направят заключение, че по издадената от доставчика фактура към жалбоподателя не следва да бъде кредитирана 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 да ползва право на данъчен кредит.

Съгласно чл. 226, ал. 1 от АПК, при връщане на делото за ново разглеждане, първоинстанционният съд разглежда същото по общия ред, като производството започва от първото незаконосъобразно процесуално действие, послужило като основание за връщане на делото.

В случая, във връзка с дадените от ВАС указания, съдът е указал на оспорвания, че в негова тежест е да представи доказателства за това дали фактурираното оборудване е предадено за ремонт, кога, от кого и има ли последващи действия от връщането, както и доказателства относно местонахожданието на оборудването, както и относно обстоятелството, че същото е върнато поради наличие на технически проблеми на доставчика, като бъде установено как е осъществено това връщане, както и да представи доказателства за предприети в последствие действия във връзка с процесната доставка.

1. Фактически установявания при повторното разглеждане на делото.

Освен събраните и приети доказателства при първоначалното разглеждане на делото от АССГ доказателства, за да се изяснят допълнителни факти и обстоятелства, във връзка с дадените от ВАС указания, съдът допусна изслушване на заключение на съдебно-икономическа експертиза.

Експертът е описал коректно наличните първични и вторични счетоводни документи, имащи отношение към процесната доставка. Отговорено е изчерпателно на поставените въпроси, като са направени изводи, след проверка и анализ на събраните писмени доказателства. При изготвянето на заключението са взети предвид: Закон за движение по пътищата, Закон за регистрация и контрол на земеделската и горската техника, Конвенция CMR, Наредба №11 от 3.07.2001 г. за движение на извънгабаритни и/или тежки пътни превозни средства, Наредба №2 от 3 февруари 2016 г. за условията и реда за регистрация на техниката по закона за регистрация и контрол на земеделската и горската техника и И..

Вещото лице е изисвало от оспорващия допълнителни документи, описани на стр. 2-3 от заключението, но такива не са били представени.

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

Според изложеното в констативно-съобразителната част, на 27.07.2017 г. е сключен Договор между [фирма] - купувач и [фирма] – продавач. Предмет на доставката са Колесен каналокопател D. W. модел RT125Q с плуг за полагане на тръби VP-12Q и стойка за макара D. W. МОДЕЛ RC-30 - 1 бр. с цена без ДДС 720 000 лв. и Челен колесен товарач марка Волво модел L350F, год. на производство 2014, 50000-56000 кг. работно тегло, статичен товар на преобръщане 34780 кг. 6,2-12,7 m³ обем на кофата - 1 бр цена без ДДС 640 000 лв.

Между страните е подписан Анекс от 16.10.2017 г. на основание на описания договор за доставка на техника от 27.07.2017 г., съгласно който с цел запазване на поръчаната техника, е договорено удължаване срока на доставката със сто и двадесет дни, считано от настоящият момент. Останалите условия не се променят.

Плащането по доставката е извършено по банков път и между страните е подписан приемателно-предавателен протокол.

В хода на предходното разглеждане на делото са представени, констативен протокол № 1 от 02.03.2018 г., подписан между [фирма] и [фирма], според който Купувачът връща/предава на Доставчикът както следва: Колесен каналокопател D. W. модел RT-125Q - 1 брой, поради проблеми в командното табло и Челен колесен товарач V. модел O L350F - 1 брой, поради проблеми в работата на двигателя на високи обороти /натоварване/. Доставчикът се задължава да отстрани техническите проблеми за своя сметка или да подмени изцяло въпросното оборудване/техника в срок до 180 дни и ще организира доставката на същото до посочен от Купувача допълнително предоставен адрес - за своя сметка.

Представени са и договор и приемателно-предавателен протокол подписани от [фирма] и [фирма], за доставка на техниката, за която се твърди, че впоследствие е била продадена на жалбоподателя, както и констативен протокол от 02.03.2018 г. за връщане на процесната техника.

Вещото лице е констатирало, че в процесната фактура № [ЕГН]/31.07.2017 г. не е записана поотделно всяка една от позициите на доставка, а обща сума на Договора.

В заключителната част на експертизата е посочено, че по делото не са налични данни и документи за предприети последващи действия от [фирма] по връщането на

процесната техника от [фирма] за период от 29.08.2018 до 28.02.2022 г., както и действията от [фирма] по последващото връщане на процесната техника от [фирма] за период от 29.08.2018 г. до 28.02.2022 г. От [фирма] е подадена декларация, че през 2018 г. не е извършвало дейност по смисъла на Закона за счетоводството.

По делото не са налични технически паспорти за нито една от процесните машини (Колесен каналкопател) D. W. модел RT-125Q и челен колесен товарач V. модел L350F) по Договор за доставка на техника от дата 27.07.2017 г. между [фирма] и [фирма], както и документи, в които да е направен запис за тяхното индивидуализиране (номер на шаси и номер на двигател). Към датата на изготвяне на заключението, не е налична информация, къде се намира процесната техника и в какво техническо състояние е същата.

По време на проведеното по делото открито заседание вещото лице посочи, че според твърденията на жалбоподателя, към момента на извършване на ревизията процесните машини са били собственост на „ГДК 2008“. Експертът е изискал технически паспорти на машините, защото след направена справка, е установил, че тези машини, подлежат на специална регистрация, съгласно Законът за регистрация и контрол на земеделската и горската техника. Този технически паспорт трябва да съдържа всички ремонти, които са правени по машините, от момента на производството им до бракуването. Изискал е и документ за регистрация на машините, защото този тип техника изисква отписването им при износ от определена държава от регистрите на тази държава и вписването в държавата, в която ще се ползва. Такива документи не му били предоставени. За да може да се регистрира такава техника е нужно да се предоставят европейски сертификати за съответствие. По документи в момента не може да се установи, къде се намира тази техника. В представения договор за доставка на техниката, същата е описана само като марка и модификация – в договора не са посочени индивидуализиращи заводски номера на техниката, както и в какво състояние същата следва да бъде доставена. Това означава, че техниката може да е в техническо състояние от почти нова до такава, каквато да се използва само за резервни части.

2. Анализ на установените факти и правни изводи.

Изложеното и анализа на представените доказателства не може да мотивира съда да направи извод в подкрепа на изтъкнатите от оспорващия доводи. По тези съображения е необходимо да се сподели извода на органа по приходите, че данъкът е начислен неправомерно, т.е. че не налице право на приспадане на данъчен кредити на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

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.

При анализа на изложените по-горе фактически обстоятелства и доказателства, дава възможност на съда да направи изводи в следните насоки.

Независимо, че фактура № [ЕГН]/31.07.2017 г., издадена от [фирма] е придружена с договор и приемателно-предавателен протокол, настоящият съдебен състав не може да приеме, че доставчикът изобщо е бил собственик на процесните две машини и че същите са били в негово владение, към момента, в който се твърди, че е осъществена доставката.

Притежаването на фактура с отразен ДДС, без реално да е настъпило данъчното събитие, не може да обоснове право на приспадане на данъчен кредит за получателя ѝ. Като частни свидетелстващи документи, съдържащи изгодни за издателя си факти, фактурите се ползват само с формална доказателствена сила, установяваща единствено количеството и вида на стоката, вида на услугата и датата на възникване на данъчното събитие - чл. 114, ал. 1, т. 9 и т. 10 от ЗДДС. Затова и индивидуализирането на вещите, за които получателят е придобил правото да се разпорежда фактически като собственик, следва да се извърши по друг начин, а не чрез посочването на вида им в данъчния документ (в този смисъл Решение №12060/09.11.2016 г., постановено по адм. дело № 13532/2015 г. на ВАС и др.).

Без да са необходими специални знания, може да се приеме, че доставката на двете специални машини следва да бъде съпроводена с наличието на множество други документи, различни от горе описаните договори и приемателно-предавателни протоколи. Според чл. 11, ал. 1 от Закона за регистрация и контрол на земеделската и горската техника, собствениците регистрират самоходната техника с мощност на двигателя над 10 kW, несамоходните и стационарните машини, съоръженията, инсталациите и апаратите, използвани в земеделието и горите и машините за земни работи, в

30-дневен срок от придобиване на собствеността в съответната областна дирекция "Земеделие" по постоянен адрес - за физическите лица, или по адреса на съдебната, съответно търговската регистрация - за юридическите лица и едноличните търговци. В ал. 3 на същата норма е посочено, че при първоначална регистрация се извършват идентификация и технически преглед на техниката. Когато се регистрира нова техника, която е придружена от валиден сертификат за съответствие с ЕС одобрения тип, валиден сертификат за съответствие с национално одобрения тип или декларация за съответствие, технически преглед не се извършва. В ал. 4 са описани документите, които собственикът на техниката следва да представи пред областната дирекция "Земеделие" при първоначалната ѝ регистрация и сред тях са документ за собственост с данни за марката, модела и фабричните номера на рамата и документ за регистрация, издаден от компетентен орган от държавата по регистрация – преведен на български език, когато собственикът не е регистриран в Република България.

В разглеждания казус нито [фирма], нито [фирма] са представили каквито и да е документи, съдържащи индивидуализиращи данни (най-малкото фабричните номера на рамата) за двете машини и доказващи правото им на собственост върху тях. В договорите също липсват такива данни. След като се твърди, че предаването им е било извършено на територията на У., очевидно е, че собственикът е бил чуждестранно лице и е следвало да притежава валиден сертификат за съответствие с ЕС одобрения тип. Ако машините са били собственост на българско лице, то е следвало да притежава удостоверение за регистрация, издадено от някоя от областните дирекции „Земеделие“. Такива документи също не бяха представени, въпреки настояването на вещото лице и указанията на съда.

Оспорващият излага аргументи за връщането на техниката на доставчика [фирма], поради констатиране дефекти още на другия ден – 02.03.2018 г., след доставката. Продавачът се е съгласил в рамките на 180 дни да отстрани дефектите. Този срок е изтекъл още през октомври 2018 г., а до настоящия момент няма каквито и да е данни и индиции [фирма] да е потърсило техниката, да е отправило запитвания към доставчика, да е отправило нотариална покана за изпълнение на поетите от негова страна задължения, да е развалило договора или да е предприело действия за съдебното му разваляне и съответно връщане на платените суми по него. Според направените от вещото лице проверки няма данни дали техниката е нова или втора употреба, както и такива за приемането ѝ в сервиз с цел отстраняване на дефектите. Изобщо не се знае дори къде се намират в момента двете машини.

Настоящият съдебен състав не може да приеме, че при заплатени над милион и половина лева, което и да е лице няма да предприеме никакви действия в продължение на почти четири години за да получи стоките, за които е заплатено или да предприеме действия за връщането на сумата.

В разглеждания случай оспорващият не е ангажирал достатъчно доказателства, които да обосноват извода, че правото на признаване на данъчен кредит по процесната фактура е отказано неправомерно. Касае се за доставки на стоки, чието извършване от лицето, посочено като доставчик,

следва да се докаже, тъй като същите се отличават със специфика. Нито в хода на административното производство, нито при съдебната проверка на оспорения акт са ангажирани достатъчно категорични доказателства, за това, че [фирма] изобщо е притежавало двете машини, предмет на доставката, за да може да ги прехвърли на [фирма]. 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, но и следва да има категорични доказателства за реалното извършване на доставките 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 най-новата практика 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 направения анализ на събраните доказателства и гореизложените съображения трябва да се приеме, че оспорения РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма и при съответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което следва жалбата да се отхвърли като неоснователна.

С оглед изхода на делото на ответника разноски се дължат разноски. Такива са поискани своевременно и следва да бъдат определени 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. 4 от ДОПК,
Административен Съд С. - град, I отделение, 19-ти състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на ГДК 2008" Е., ЕИК:[ЕИК], [населено място], [жк], ул. К. водопад, [жилищен адрес] представлявано от Д. Д. П., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221017008533-091-001/23.05.2018 г., издаден от началник на сектор „Ревизии“, при дирекция „Контрол“ при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите, [населено място], орган, възложил ревизията и главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1989/20.12.2018 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика (ОДОП) – С..

ОСЪЖДА ГДК 2008" Е., 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 5250 (пет хиляди двеста и петдесет) лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на

страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Република България.