

РЕШЕНИЕ

№ 1928

гр. София, 23.03.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,
в публично заседание на 02.02.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **10989** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на В. Е., ЕИК[ЕИК], [населено място], [улица], вх.А, ет.4, ап.12, представлявано от И. Г. П., управител, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221019005789-091-001/21.04.2020 г., издаден от Ф. С. Й., началник сектор „Ревизии”, при дирекция „Контрол“ при Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) С., орган, възложил ревизията и Т. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1402/11.09.2020 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика (ОДОП) – С..

Жалбоподателят твърди, че РА е необоснован и издаден в нарушение на материалния закон. Сочи, че в хода на ревизионното производство са представени доказателства, които да обосноват реалността на получените доставки, както и че е налице надлежно осчетоводяване на същите. Позовава се на практика на ВАС и СЕС, като излага твърдения, че процесният РА е постановен в противоречие със същата. Изразява несъгласие с аргументите на органите по приходите, че е налице несъответствие относно мястото на сделката, доколкото в приемо-предавателните протоколи изрично с главни букви е посочено „място на сделката Я., [населено място], [улица]”. Твърди, че от същите се установява и мястото, на което е съхранявана захарта от доставчика, а именно [населено място], [улица], складова база „Р. С.” № 25В. Сочи, че захарта е разтоварвана в склада на дружеството, с мотокар, собственост на дружеството.

Същият е посочен в амортизационния план и е управляван от С. Ц. С.. По отношение твърденията на органите по приходи касаещи транспортирането на захарта изтъква, че липсата в дневника за покупки на доставчика на сделки със собствениците на част от транспортните средства не води автоматично до извода, че А. 68 Е. не е доставило захарта. За неоснователни приема и твърденията на органите по приходите за липса на материална обезпеченост на доставчика, тъй като е налице договор за наем на недвижим имот от 09.06.2014 г., съгласно който Р. С. АД е предоставил на А. 68 Е. за временно и възмездно ползване ТЪРГОВСКО ХАЛЕ - СКЛАД 25В, със застроена площ от 258 кв.м., находящ се в складова база Р. С. - [населено място], [улица]. Сочи, че доказването на произхода на стоката не е елемент от фактическия състав за възникване на правото на данъчен кредит, но въпреки това са налице сертификати за качество, марка и производител на доставената от А. 68 Е. захар. Твърди, че реалното предаване на захарта е доказано от приемо-предавателни протоколи, приложените справки по месеци и завеждането на стоката в складовата база на В. Е.. Доказана е и последващата реализация на захарта, чрез преработката ѝ в различни захарни изделия и пласирането ѝ в търговската мрежа. Освен това данъкът е включен в дневника на покупките, а за придобиването на захарта са извършени плащания по банков път, отразени надлежно в счетоводството на дружеството. Излагат доводи, че е налице противоречие в изводите, направени в РД, доколкото от една страна се оспорва да има реална доставка, а от друга се приема, че са извършени последващи доставки на преработената захар във вид на сладкарски изделия. Прави извод, че след като ревизиращите констатирали, че от страна на В. О. е извършена доставка на стока, то обосновано може да се приеме, че тази стока е закупена, а след като е закупена, е налице данъчно събитие, изискуемост на данъка, а оттам и правомерно начисляване на ДДС от доставчика А. 68 Е.. Изтъква, че от представените доказателства се налага изводът, че ревизиращият екип не е доказал каквото и да е участие в данъчна измама от ревизирувания субект, тъй като не само че не е установил наличието на обективни данни, от които да се направи извод, че управителят на В. Е. е знаел или е бил длъжен да знае за извършването на такава от прекия му доставчик, но и проверяващите са прехвърлили върху данъчния субект собствените си задължения за контрол върху данъчнозадължените лица. Допълва, че установяването на произхода на стоката от предходни доставчици не е правно регламентирано в ЗДДС, а непредставянето на достатъчно доказателства за материално-техническа обезпеченост за изпълнение на доставките от страна на прекия доставчик, при наличие на данни за безспорно получени и заведени на името на получателя стоки, не следва да е основание за лишава от право на данъчен кредит в размер на начисления ДДС по тях. Обръща внимание и на факта, че съгласно наложените БДС, технологичната документация на В. Е. и разходните норми за 2014 г./2015 г. за направата на 1 тон слънчогледова тахан халва е необходимо 0,5 т. захар; за направата на 1 тон бяла халва заговезни е необходимо 0,97 т., а за направата на 1 тон локум е необходимо 0,75 т. захар. В този смисъл сочи, че съгласно приложените складови искания в складовата програма за направата на готовата продукция във вид на процесните сладкарски изделия, дружеството се е нуждаело от над 60 тона захар. Така съгласно представената аналитична ведомост на сметка 302 за ревизирувания период е дебитирана 61,927 тона захар. Навеждат се доводи, че от страна на органите по приходите не са анализирани счетоводните документи на дружеството и съдържащите се в тях данни за закупената захар, произведената от нея и продадена продукция във вид на сладкарски изделия за

процесния период, отчетените приходи и начисления ДДС. Не е извършен анализ на производствения процес и не е направена съпоставка между закупената захар, разходната норма за производството на халва и други захарни изделия, произведената продукция от дружеството, за която са отчетени приходи и е начислен ДДС. Изразява искане оспорваният ревизионен акт да бъде отменен.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Н., който поддържа жалбата. Претендира направените по делото разноски, за което представя списък.

Ответникът – директора на дирекция ”Обжалване и данъчно-осигурителна практика”, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение и претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София – град, Трето отделение, 16 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) Р-22221019005789-020-001 от 03.09.2019 г., издадена от Р. Г. Я., като е възложено извършването на ревизия на В. Е. за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност за данъчни периоди от 01.09.2014 г. до 31.01.2015 г. Същата е връчена на 10.09.2019 г. по електронен път. Считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията, който изтича на 10.12.2019 г. По реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК срокът е продължен до 10.01.2020 г., в рамките на указания по чл. 114, ал. 2 от ДОПК, като за целта от Ф. С. Й. е издадена Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22221019005789-020-002/09.12.2019 г. Същата е връчена по електронен път на 09.12.2019 г.

ЗВР е издадена от Р. Г. Я., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството му на заместник на Ф. Г. Й., съгласно Заповед за отпуск № РД-84-2200-908/12.08.2019 г. ЗИЗВР е издадена от Ф. С. Й., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. Издателите на ЗВР и ЗИЗВР са оправомощени със Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С.. В този смисъл може да се направи заключение, че ЗВР и ЗИЗВР са издадени от компетентни органи.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р - 22221019005789-092-001/23.01.2020 г., от ревизиращите органи, определени с посочената по – горе ЗВР. Ревизионният доклад има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК. РД е връчен по електронен път на 27.01.2020 г.

На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК от В. Е. е подадено възражение срещу констатациите в РД, но същото е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с Ревизионен акт № Р - 22221019005789-091-001/21.04.2020 г., издаден от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Т. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Актът е връчен по електронен път на 25.06.2020 г. Със същия са установени задължения за довносяне общо в размер на 11 244,08 лв., в т.ч. ДДС в общ размер на 7 266,64 лв. и лихви за забава в общ размер на 3 977,44 лв., които произтичат от непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 7 266,64 лв. по фактури, издадени от доставчика А. 68 Е..

РА е оспорен по административен ред пред директора на ДОДОП – С. на основание

чл. 152 от ДОПК с жалба вх. №53-03-1933/09.07.2020 г. по регистъра ТД на НАП С. и вх. №23-22-1120/23.07.2020 г. на дирекция ОДОП С..

Във връзка с жалбата е постановено решение № 1402/11.09.2020 г. от Е. С. П. – заместник директор на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, оправомощена съгласно Заповед № 930/20.11.2017г. на изпълнителния директор на НАП и Заповед №7387/24.08.2020 г., с която на титуляра е разрешен отпуск за периода 03.09.2020 г. – 11.09.2020 г. С решението РА № Р-22221019005789-091-001/21.04.2020 г., издаден от Ф. С. Й., началник сектор „Ревизии”, при дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., орган, възложил ревизията и Т. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията е потвърден. Решението е връчено по електронен път на 19.09.2020 г.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-774/02.10.2020 г., подадена чрез директора на ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с право и интерес от оспорване – адресат на утежняващ административен акт, който подлежи на съдебен контрол, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 152 и сл. от ДОПК като абсолютна положителна процесуална предпоставка за допустимост на жалбата по аргумент от чл. 156, ал. 2 от ДОПК. С оглед на това съдът намира жалбата за процесуално допустима, поради което следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК в редакцията към момента на възлагане ревизията – ДВ бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г., той се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В настоящия случай РА е издаден от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., в качеството на орган, възложил ревизията, овластена със Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП - С., и Т. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията съгласно ЗВР, издадени от възложителя на ревизията. РА, РД и ЗВР са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронния подпис /сега Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги/, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълк. д. № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II отделение на ВАС.

РА е издаден в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

В хода на ревизионното производство от фактическа страна е установено, че през ревизионния период основна дейност на В. Е. е производство, разпространение и

продажба на различни видове халви, локуми, вафли и производни на тях десерти. Обектът, който стопанисва дружеството, е производствена база /със складове за: суровини, материали и готова продукция и офис/, находяща се в [населено място], общ. Я., обл. Л., [улица]. Дружеството притежава Удостоверение за регистрация на обект за производство на храни №201/17.10.2013 г., издадено от Българска асоциация по безопасност на храните към Министерство на земеделието и храните.

С цел изясняване факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя, в хода на ревизията са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК. На основание чл. чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения, а на основание чл. 45 от ДОПК - в хода на ревизия е извършена насрещна проверка на доставчика А. 68 Е.. Резултатите от проверките са документирани с протоколи за извършени насрещни проверки.

Изготвеното до А. 68 Е. ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В отговор на искането документи не са представени.

В хода на ревизионното производство документи за реалността на доставките по 11 фактури, издадени от А. 68 Е. за данъчни периоди от м. 09.2014 г. до м. 01.2015 г., с предмет – бяла рафинирана захар /подробно изброени на стр. 4-5 от РД/ са представени единствено от В. Е. в това число: заверени копия на спорните фактури; хронологични и аналитични счетоводни регистри на сметки 401 /Доставчици/, 303 /Продукция/, 501 /Каса в лева/, 503 /Разплащателна сметка/, 302 /Материали/ и др.; заверени копия на договори към всяка фактура, сключени между А. 68 Е. и В. Е.; приемо-предавателни протоколи; договор за наем на склад от 09.06.2014 г., сключен между Р. С. АД и А. 68 Е.; електронна кореспонденция водена между доставчика и ревизираното лице; банкови извлечения; касов бон; разходни норми; сертификати за качество, издадени от ОРА-В. В.; технологична документация на В. Е., трудови договори, сключени от В. Е. с работници и служители и писмени обяснения.

След анализа на представените доказателства и извършените процесуални действия органите по приходите са направили констатации, че за ревизирия период А. 68 Е. не е разполагало със собствени МПС, като липсват данни дружеството да е ползвало такива под наем. По отношение на МПС, за които се твърди, че са използвани за транспортирането на спорните стоки е установено следното: влекач СКАНИЯ Р164 ЛА 4x2 НА 480 с рег. [рег.номер на МПС] е собственост на БЪЦИ О.; товарен автомобил Ф. ЛТ 28 с рег. [рег.номер на МПС] е собственост на С. Г. Й.; влекач РЕНО П. 420.19 с рег. [рег.номер на МПС] е собственост на Ц. Т. Е.; лекотоварен автомобил Ф. ЛТ 35 с рег. [рег.номер на МПС] е собственост на ЗАРИ-ДИ Е..

Във връзка с това от страна на органите по приходите е извършена проверка в отчетните регистри, съгласно която фактури от горепосочените дружества, притежатели на МПС-та не са издавани към доставчика, с изключение на ЗАРИ-ДИ Е., което е издало фактури на А. 68 Е., но не е установено с какъв предмет са същите, както и дали се отнасят за процесните данъчни периоди от 07.2014 г. до 11.2014 г.

На следващо място видно от РД ревизиращите са приели, че посочените МПС не са в състояние да транспортират фактурираните количества захар с аргумента, че част от тях са с по-малка товароносимост, а други са само влекачи, без данни за ремаркета към тях. Посочено е, че не са представени транспортни документи, доказващи превоза на стоките – товарителници, фактури за транспортни услуги, пътни листове и др.

Извършена е проверка и в имотния регистър на Службата по вписванията, при която е установено, че доставчикът не е разполагал със собствени или наети недвижими имоти. От доставчика не са подавани и справки по чл. 73 от Закона за данък върху доходите на физическите лица за изплатени доходи от наем към физически лица, поради което е направен извод, че няма данни за лицата, извършили товаро-разтоварните дейности, произхода на стоките, като е подчертана и липсата на счетоводни регистри, удостоверяващи придобиването на стоките от прекия доставчик и съответно изписването им при продажбата.

От страна на органите по приходите е направен извод, че от събраните в хода на ревизията доказателства може да се направи заключение, че стоките са налични, тъй като с тях се извършва последваща реализация, но А. 68 Е., фигуриращ в спорните фактури, не е действителният доставчик. Така с процесния РА на В. Е. е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 7 266,64 лв. по фактурите, издадени от А. 68 Е., предвид липсата на предпоставките на чл. 68, ал. 1, т. 1 и 2 и ал. 2, във връзка с чл. 25 и чл. 6 от ЗДДС, с мотиви за липса на реални доставки на стоки.

По делото е прието неоспорено от страните заключение на ССЕ, което е изготвено на база документите налични по административната преписка, както и такива представени от жалбоподателя и ТД на НАП П., във връзка с издадени на вещото лице съдебни удостоверения. Съобразно поставените задачи е установено, че: процесната захар е заприходена в счетоводството на В. Е. като е дебитирана сметка 302 „Материали“ и е кредитирана сметка 401 „Доставчици“; отписването на захарта е извършено с документ „Складово искане“, като счетоводните операции, взети въз основа на складовите искания са по дебита на сметка 601 „Разходи за материали“ и по кредита на сметка 302 „Материали“; материал „Захар“ е влаган за производството на полуфабрикати, отчитани по сметка 308 „Полуфабрикати“, които полуфабрикати са влагани в производството на продукцията, отчитана по сметка 303 „Продукция“. Направено е изчисление, че общото количество захар вложено за производството на захарни изделия при В. Е., в периода 01.09.2014 г. - 31.01.2015 г. възлиза на 65 185 кг., като по счетоводни данни на разход са дадени 61 926.5695 кг. „захар“ на стойност 52 203,88 лв. На база предоставените справки от счетоводството на В. Е. за сметка 302 „Материали“ /справка „Хронологичен регистър“, справка „Мемориален ордер“ за кредита на сметка 302 „Материали“ и справка „Аналитичен регистър“, дебитният оборот на сметка 302 „Материали“/ е установено, че количеството на заприходения артикул „Захар“ е 67 350 кг. за 55,964.67 лв., а произведените през периода артикули продукция, отчитана по сметка 303 „Продукция“, са 459 003 бр. от различни разфасовки и 75 кг. „Локум асорт на кг.“, осчетоводени по дебита на сметка 303 „Продукция“. Продадените са 413 910 бр. от различни разфасовки и 189.70 кг. „Локум асорт на кг.“ На следващо място е констатирано, че процесните фактури са разплатени от В. Е. по банков път, като единствено е налице остатък за плащане в размер на 2,629.11 лв., за които няма данни да са платени от жалбоподателя. От страна на вещото лице е посочено също, че през периода 01.09.2014 г. - 31.01.2015 г. дружеството-жалбоподател е осчетоводило покупки на „Захар“ и от други доставчици – МЕТРО Е. и БОГАТО-09 О.. От заключението е видно също, че в счетоводството на

жалбоподателя има вторични счетоводни документи като аналитични обороти по сметка, хронология на сметка, кореспонденция на сметки, оборотни ведомости, главна книга, въз основа на които е констатирано, че част от процесната захар е изписана, но не може да се каже, че цялата е вложена. По отношение на приобщените от жалбоподателя документи, касаещи предаването на захарта е направено заключение, че същите могат да бъдат обвързани с количествата от първичните счетоводни документи. На следващо място по отношение на наетите от доставчика работници е посочено, че съгласно предоставената от ТД на НАП офис П. Справка актуално състояние на всички действащи трудови договори за периода от 01.09.2014 г. до 31.01.2015 г., в А. 68 Е. с код по К. (2008) 4636 „Търговия на едро със захар, захарни и шоколадови изделия“ е имало назначени 14 човека в процесния период, в това число: продавач-консултант - 4 човека, водач, мотокар - 1 човек; завеждащ, административна служба - 1 човек; счетоводител - 1 човек; специалист, контрол разходи - 1 човек; пакетировач - 1 човек ; отчетник, счетоводство - 1 човек; организатор дейности - 1 човек; касиер, счетоводство - 1 човек; технически сътрудник - 1 човек; ръководител/Началник/Мениджър отдел - 1 човек. От вещото лице е отбелязано, че няма информация дали са съставяни ведомости за заплати за процесния период. По отношение на работниците, наети при жалбоподателя е установено, че през периода 01.09.2014 г. - 31.01.2015 г. са работили 26 човека на трудови договори, като са съставени и ведомости за заплати за всяко звено: офис С., офис Д., производствен цех Д. и за транспортен отдел. В заключение от ССЕ е видно, че: извършваната от жалбоподателя дейност през ревизирия период е с код на икономическа дейност (К.) 1082 „Производство на какао, шоколадови и захарни изделия“, съответно покупката на захар е част от дейността му; счетоводството на жалбоподателя е водено редовно; приходите в периода 01.09.2014 г. - 31.01.2015 г., отчетени при В. Е. по кредита на сметка 701 „Приходи от продажби на продукция“ са на стойност 326 190,86 лв.; няма категорични данни приходи по процесните фактури да са декларирани от А. 68 Е.; по отношение на доставчика няма счетоводни данни, въз основа на които да се направи съпоставка между приходите и разходите, както и как е формирана себестойността на стоката и какъв ресурс е разходван за доставката и; данните за произхода на стоката се съдържат в удостоверение за качество № 289/15.10.2014 г., издадено от ЗОРА - В. В. Е. за клиент А. 68 Е., с наименование на стоката: „Захар чувал 50 кг. Х.“, количество 4200 кг., Партиден № L 2014000-751, най-добър до 09/2016.

В хода на съдебното обжалване са приобщени материалите, събрани в хода на ревизията и представените писмени доказателства в хода на съдебното производство.

За доказване реалността на процесните доставки по 11 фактури, издадени от А. 68 Е. за данъчни периоди от м. 09.2014 г. до м. 01.2015 г., с предмет – бяла рафинирана захар, освен спорните фактури, в които стоката е индивидуализирана с посочването на вид, количество, единична и обща цена са представени и договори за покупко-продажба към всяка една от тях. Видно от съдържанието на същите е, че А. 68 Е., в качеството му на продавач се е задължил да продаде на В. Е., в качеството му на купувач бяла рафинирана

захар в съответното, посочено във всеки от договорите количество, на единична цена от 1 000 лв. за тон/ 1,00 лв. за кг. Между страните е уговорено, че продавача следва да осигури стоката в срок, количество и качество, съответстващо на БДС, както и да осигури сертификати за качество. Към всяка от фактурите е представен приемо-предавателен протокол за предаването, респективно приемането на посочено количество бяла рафинирана захар. Видно от съдържанието на всеки от тях е, че стоките са предадени на съответната дата вписана в тях на жалбоподателя, като за място на сделката е посочено „Я., [населено място], [улица]“. От съдържанието им се установява също и, че стоката е извозена с транспорт на продавача, като са упоменати номера на превозните средства и количеството доставена захар.

По делото са приобщени и сертификати за качество, издадени от ЗОРА-В. В. Е., в които са посочени съответните норми за качество и Удостоверение за качество, издадено на доставчика от същото дружество в уверение, че процесната захар е безопасна и годна за консумация в посочения в удостоверението срок и условия за съхранение.

В хода на ревизионното производство от страна на жалбоподателя са дадени писмени обяснения, в които сочи, че от създаването си през 1995 г. В. Е. е с основен предмет на дейност производство, разпространение и продажба на различни видове халви, локуми, вафли и производни на тях десерти. Основните материали, които се влагат в производството са захар, слънчогледово и сусамово семе, нишесте, желатин и др. От управителя на дружеството е декларирано, че притежава имот Производствена база /със складове за суровини, материали и готова продукция, офис/, находяща се в [населено място], общ. Я., обл. Л., [улица]. Декларирани са и превозните средства, с които дружеството разполага. В друго обяснение от страна на управителя е посочено, че захарта, която е предмет на спорните фактури е основен материал за производство на халви /50% захар/, локуми /70% захар/, халва бяла заговезни и други захарни изделия. Посочва се, че захарта, закупена от процесния доставчик, е доставяна в производствената база на клиента, находяща се в [населено място], [община], [улица]. Транспортът е извършен от доставчика за негова сметка с транспортни средства със следните номера: [рег.номер на МПС] , [рег.номер на МПС] , [рег.номер на МПС] и СО [рег.номер на МПС] . В обяснението са посочени и длъжностните лица, които са приемали, координирали или са договаряли доставките. Захарта е съхранявана до влагането ѝ в изработката на готови продукти, в склад „Материали“ на производствената база. За ревизиорния период А. 68 Е. е доставило над 97% от захарта за В. Е., като последното е произвело над 90 т. готова продукция. Заявено е, че доставките от А. 68 Е. са платени основно по банков път, за което обстоятелство по делото са приложени платежни нареждания. Към обяснението е приложена кореспонденция, с която са разменяни сертификати и фактури.

По делото е приобщен и договор за наем от 09.06.2014 г., съгласно който Р. С. АД е отдало под наем на А. 68 Е. складова база, находяща се на [улица] – търговско хале склад № 25В.

По отношение на влагането на захарта в производството на

жалбоподателя са представени разходни норми, складови искания, технологична документация на В. Е., а по отношение на реализацията на готовата продукция са представени фактури към клиенти на В. Е..

След като съобрази представените по делото доказателства, съдът намира, че жалбата по отношение на доставките, фактурирани от А. 68 Е. е основателна.

По делото не е налице спор, че през ревизираните периоди дружество В. Е. извършва производство, разпространение и продажба на различни видове халви, локуми, вафли и производни на тях десерти, за извършването на която разполага със съответен персонал и материално-техническа база /обект производствена база със складове за – суровини, материали и готова продукция и офис, находящ се в [населено място], общ. Я., обл. Л., [улица]/. Именно във връзка с извършваната от дружеството дейност са и процесните фактури за доставка на захар, издадени от А. 68 Е.. От страна на органите по приходите не се оспорва и влагането на захарта в производството на захарни изделия и последващата реализация на готовата продукция.

На база на анализ на събраните в хода на ревизията доказателства, органът по приходите е изградил констатации за липса на реални доставки по процесните фактури, обосновани с това, че събраните доказателства не установяват доставчика през процесните периоди да е разполагал с персонал и материално-техническа база и по конкретно – липса на доказателства за транспортиране на стоките, тъй като за ревизирания период А. 68 Е. не е разполагало със собствени МПС, като се оспорва и обстоятелството, че доставчикът е използвал наети такива с аргумента, че по отношение на посочените в приемо-предавателните протоколи регистрационни номера на превозни средства е установено, че не са в състояние да транспортират процесното количество захар; липсват фактури издадени от собствениците на МПС и счетоводно отразяване на доставките при А. 68 Е.; доставчикът не разполага със собствени или наети недвижими имоти; липсват данни за произхода на стоката и лицата извършили товаро-разтоварните дейности. И като краен резултат издадените фактури за доставка на захар имат за цел получаване на данъчно предимство.

Реалността на доставките е основополагаща за законосъобразното възникване е упражняване на правото на данъчен кредит - чл. 6, ал. 1, съответно чл. 9, ал. 1 във връзка с чл. 25, чл. 68, ал. 1 е чл. 69, ал. 1 ЗДДС. Това е така, защото след като получателят черпи права от доставката чрез претенцията му за право на данъчен кредит, в негово задължение е да притежава документи за реалното предаване на стоката или услугата. Доказателствената тежест в този процес пада върху ревизираното лице, което трябва с всички допустими по ДОПК доказателства и доказателствени средства да установи реалното осъществяване на фактурираните доставки. В този смисъл не е достатъчно само издаването на фактури, а те следва да са придружени от други документи водещи да извода за реалност на извършените стопански операции. Следва да се има предвид че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това и причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. При сделката в гражданскоправния ѝ аспект е

необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, докато при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС - чл. 6, ал. 1 ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или резултата от извършването на услугата. Важно е да се посочи, че предаването на стоките или услугите следва категорично да е установено. В чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС е предвидено да се докаже, че е прехвърлено правото на собственост върху определена стока или услуга. В чл. 14 от Директива 2006/112/ЕО не се изисква доставчикът да е собственик, а да се установи фактичното предаване на стоката. Това означава, че е допустимо за целите на данъчното облагане доставката на стока или услуга да се осъществи и от лице, което не е собственик, съответно не е действителният извършител на услугата, но при всички случаи, както в ЗДДС, така и в Директива 2006/112/ЕО се изисква да се установи реалното предаване на стоките или резултата от услугата.

Следва да се посочи, че по аргумент от чл. 154 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК) в тежест на жалбоподателя, като лице, черпещо изгодни за себе си правни последици – претендираното право на данъчен кредит, е да докаже реалността на процесните доставки.

Предметът на доставката, по която се претендира приспадане на данъчен кредит определя обстоятелствата, които подлежат на доказване във всеки отделен случай. В настоящия случай предмет на спорните доставки са стоки и за доказване на реалното им осъществяване по делото са представени спорните фактури, които съдържат всички изискуеми реквизити съобразно изискването на чл. 7 ЗСч, съответно чл. 226 от Директива 2006/112 и договори за покупко-продажба на процесните количества захар, в които стоката е определена по вид и количество, като се установява и как е формирана стойността на същата, чрез посочване на единичната и общата и стойност. Приобщени са и приемо-предавателни протоколи, с които захарта е предадена за разпореждане от доставчика на жалбоподателя т.е. налице са доказателства, които удостоверяват прехвърляне на собствеността на фактурираните стоки. По същество спорните стоки представляват родово определени вещи и прехвърлянето на собствеността върху тях, респективно данъчното събитие настъпва с отделянето на тези вещи от останалите от същия род. По аргумент от чл. 24, ал. 2 ЗЗД те се индивидуализират с определянето им по съгласие на страните или с предаването им, поради което релевантно е доказването именно на тези факти. В този смисъл съдът приема, че са налице доказателства за прехвърлянето на собствеността върху същите, чрез фактичното им предаване. От съставените приемо-предавателни протоколи се установява и къде е доставена захарта, а именно [община], [населено място], [улица] – производствената база на жалбоподателя. От същите е видно и, че стоката е извозена с транспорт на продавача, като са упоменати номера на превозните средства и количеството доставена захар. По отношение на твърденията на органите по приходите, че не липсват данни за произхода на стоката следва да се посочи, че същите са неоснователни, доколкото стоката е придружена от сертификати за качество, издадени от ЗОРА-В. В. Е., в които са посочени съответните норми за качество и Удостоверение за качество, издадено на доставчика от същото

дружество в уверение, че процесната захар е безопасна и годна за консумация в посочения в удостоверението срок и условия за съхранение. От представения договор за наем от 09.06.2014 г., съгласно който Р. С. АД е отдало под наем на А. 68 Е. складова база, находяща се на [улица] – търговско хале склад № 25В се опровергава и твърдението на органите по приходите, че доставчикът не е разполагал със собствени или наети недвижими имоти. Видно от приемо-предавателните протоколи именно това е мястото, от което е натоварена стоката.

Съставяните между данъчните субекти документи, обективиращи развитието на отношенията помежду им действително съставляват в по-голямата си част частни документи, но това не е пречка същите да бъдат кредитирани от съда, още повече същите не са оспорени от процесуалния представител на ответника по реда и в преклузивния за това срок по чл. 193, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК, поради което и се ползват с дадената им от закона формална доказателствена сила. В този смисъл като частни документи, подписани от лицата, които са ги издали, съставляват доказателство, че изявленията, които се съдържат в тях, са направени от тези лица – чл. 180 от ГПК.

Следва да се посочи, че ревизираното лице няма задължение да знае с какъв персонал и техника разполага неговия доставчик. Към процесните фактури има приложени надлежни доказателства/сключени договори за покупко-продажба, приемо-предавателни протоколи, сертификати за качество, удостоверение за качество, документи за извършени плащания/, които установяват прехвърляне на собствеността върху извършената услуга.

Изложеното дава основание да се приеме, че процесните фактури материализират реално извършени доставки.

Видно от РА е, че в случая са наведени твърдения за т.нар. относително субективна симулация, тъй като за В. Е. не е било възможно да не знае, че участва в привидна сделка, при която се прикрива действителния доставчик, без обаче от страна на приходната администрация да е установен реалният доставчик на стоките.

Твърденията за такава симулация подлежат на доказване от тях, но в процесния случай това не е направено. Симулацията като институт на гражданското право бива два вида: абсолютна и относителна. При абсолютната симулация е налице привидна сделка, като тя не прикрива друга сделка, а между страните изобщо липсва воля за покупко-продажба, а при относителната симулация страните не желаят да бъде постигнат резултата от сделката, а чрез нея прикриват друга сделка /в този смисъл е решение по гр. дело № 1575/2008 г., на ВКС/. Приходните органи са приели, че спорната доставка е привидна при относителна симулация, но доказването ѝ изисква да се установи, че страните не са желали сделката, по която са издадени процесните фактура да породят правни последици, а са желали правните последици по прикритата сделка, но такава прикрита сделка органите по приходите не са доказали. Това означава, че при твърдения от ревизиращите за относителна симулация, те е следвало да докажат коя е прикритата сделка, но както беше посочено това не е направено нито в хода на ревизията, нито пред настоящата съдебна инстанция.

Необосновани са и твърденията на ответника за наличие на данъчна измама. Следва да се посочи, че обезпечеността на доставчиците – материално-техническа и кадрова не е предпоставка за правото на данъчен кредит и в този смисъл е и съдебната практика на СЕС – решение по дело C-324/11 (Gabor Toth), решение по съединени дела C-80/11 и C-142/11 (Mahageben kft и P. D.) и решение C-18/13 ("М. П."). Съгласно тази практика липсата на обезпеченост на доставчика не може да рефлектира върху правото на данъчен кредит за получателя по доставките, освен ако приходната администрация или съда не установят, че е налице данъчна измама с участието и/или със знанието на получателя по доставките. Констатациите, че задълженото лице е участвало в данъчна измама или е имало знанието за такава, не се установяват от органите по приходите, при доказателствена тежест за същите. Нередности при прекия или предходен доставчик по повод отношенията помежду им, при установено предаване на стоката и последващата ѝ реализация за целите на икономическата дейност на получателя и добросъвестност на получателя, също не влияе на правото на приспадане на данъчен кредит за получателя. В решението на Съда на Европейския съюз от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11 г., се дава тълкуване на закона в смисъл, че член 167, член 168, буква а), член 178, буква а) и член 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че 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 да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател.

В този смисъл, за да бъде доказана реалност на доставките по процесните фактури, следва да бъде установен фактът на предаването на стоката от доставчика на получателя. Без значение за реалността на доставките е разполагали ли са доставчиците с материално-техническа и кадрова обезпеченост за извършване на същите, какъв е произхода на стоката, къде е била съхранявана същата, и т.н. Обстоятелството, че доставчикът не е намерен на декларирания от него адрес и не е представил изисканите му документи и факта, че няма данни за счетоводната му отчетност не може да бъде вменено в тежест на получателя по доставките и да обуслови отказ от правото на данъчен кредит на ревизираното лице.

По отношение на установеното от ССЕ, че по спорните фактури има остатък за плащане в размер на 2 629,11 лв. следва да се посочи, че плащането не е елемент от фактическия състав на правото на данъчен кредит. От друга страна същото би било лишено от икономическа логика, ако е извършено по

нереално извършени доставки, още повече в случая се касае за малка част от общата стойност на спорните фактури. Т.е това е косвено доказателство, което обсъдено съвкупно с останалите по делото доказателства сочат, че са изпълнени законовите изисквания по установяване реалността на доставките. По изложените съображения съдът намира РА за незаконосъобразен и необоснован.

Предвид изхода на делото и заявеното от жалбоподателя искане, на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК, ответникът следва да бъде осъден да заплати на оспорващия разноски по делото. Претендират се разноски в общ размер на 3 245,00 лв., както следва: 50 лв. – платена държавна такса, 1195,00 лв. – платено възнаграждение за съдебно-счетоводна експертиза, 2000 лв. – адвокатско възнаграждение, съгласно договор за правна защита и съдействие /л.25/. По делото е приобщен договор за правна защита и съдействие, от който е видно, че размерът на договореното възнаграждение е 2000 лв., платими по сметка. Доказателства за извършено плащане не са представени, поради което искането за разноски в частта на претендираното адвокатско възнаграждение не следва да бъде уважено.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София - град

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221019005789-091-001/21.04.2020 г., издаден от Ф. С. Й., началник сектор „Ревизии“, при дирекция „Контрол“ при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите С., орган, възложил ревизията и Т. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1402/11.09.2020 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика – С., с който не е признато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 7 266,64 лв. и са начислени лихви в общ размер на 3 977,44 лв. за данъчни периоди от. м. 09.2014 г. до м. 01.2015 г.

ОСЪЖДА Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Националната агенция за приходите да заплати на В. Е., ЕИК[ЕИК], сумата от 1 245, 00 /хиляда двеста четиридесет и пет/ лева, представляваща направени по делото разноски.

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.

Съдия: