

РЕШЕНИЕ

№ 22920

гр. София, 10.11.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в публично заседание на 02.10.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **3695** по описа за **2024** 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 „Дения“ ЕООД, чрез адвокат П. К. с адрес за призоваване: [населено място], [улица], ет. 1, офис 4 срещу Ревизионен акт № 22002223004723-091-001/07.12.2023 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП [населено място], потвърден с Решение № 247/22.02.2024 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, [населено място].

В жалбата е посочено, че РА е нищожен, неправилен и незаконосъобразен, издаден при съществени процесуални нарушения. Твърди се, че в ревизионното производство не са спазени сроковете по чл. 114 от ДОПК. На ревизираното лице не са предоставени приложенията към РД – протоколите, с които са присъединени документи от други производства, РА и РД на „Вер Фру“ ЕООД, протоколи от ДП № 84/2022 г. на ОСЛО при ОП-П.. Посочено е, че в РД не е описано да са приобщени материали от ревизионните производства на доставчиците на „Вер Фру“ ЕООД, поради което изводите за абсолютна симулация на ревизиращите органи са необосновани. Сочи се, че РА не отговаря на изискванията на чл. 120 от ДОПК, тъй като направените в него констатации са бланкетни. Твърди се, че ревизиращия екип не е взел предвид направените от дружеството възражения срещу РД, както и представените от него доказателства. Изложени са аргументи, че при издаването на

РД и РА не е взето предвид обстоятелството, че на дружеството за издадени 15 АПВ, като от приходната администрация са извършени множество проверки по спазването на данъчното и осигурителното законодателство. При извършените проверки за анализирани дневниците за покупки и продажби на дружеството, съответно на неговите доставчици и на получателите му, СД по ЗДДС, проверена е валидността на VIN на чуждестранните контрагенти, проверено е и дали законосъобразно са декларирани данните от лице, касаещи упражняването на право на приспадане на данъчен кредит. При проверките са били включени и издадени от прекия доставчик „Вер Фру“ ЕООД фактури, което обстоятелство не е взето предвид в ревизионното производство. Според жалбоподателя в хода на ревизионното производство са били представени достатъчно търговски и счетоводни документи, относно закупуването и продажбата на процесната стока – гъби, от които е видно, че са били извършени реални доставки от „Вер Ф. ЕООД към „Дения“ ЕООД, както и че в следствие ревизираното лице е извършило разпоредителни действия именно с предмета на тези доставки към купувачи на стоката. Посочено е, че е налице съществено противоречие в РД, като е прието, че ревизираното лице не е закупило реално стока, но се е разпоредило и е доставило такава на несвързани лица, за което притежава всички изискуеми документи и е получило плащания по издадените фактури за осъществените продажби по банков път от клиентите си – чуждестранни лица. В ревизионното производство е установено, че е налице надлежно отразяване в счетоводството на доставчика на издадените на „Дения“ ЕООД фактури, като от своя страна дружеството също е отразило тези фактури в дневниците за покупки за съответните периоди. По отношение на своите клиенти „Дения“ ЕООД е отразило в дневниците за продажби и в СД по ЗДДС за съответните данъчни периоди издадените фактури на клиентите си. Продажбата на гъби в пряко и замразено консервирано състояние са извършвани извън страната, като дружеството притежава необходимата кадрова, материална и техническа обезпеченост за извършване на производствена и търговска дейност. Посочено е, че приходите от осъществените продажби на гъби, доставени от „Вер Фру“ ЕООД са осчетоводени в сметка 701 „Приходи от продажба на продукция“ и в сметка 702 „Приходи от продажба на стоки“. В ревизионното производство не са взети предвид представените от дружеството доказателства – оборотни ведомости, главни книги, аналитични регистри, стокосен поток, справка за ВОД, фактури, ЧМР, товарителници, пътни листове за ВОД, пътни листове за ВОП, справки за ВОП, хронологични регистри, стокосни разписки и партидни листове към тях, платежни документи. През ревизирания период „Дения“ ЕООД е реализирало доставки в САЩ с нулева ставка на стойност 85 896,46 лв., като притежава необходимите митнически декларации, фактури за доставка, транспортни документи, фактури за получени услуги за международен транспорт, удостоверяващи извършването на износ на процесната стока. През ревизирания период дружеството е извършило ВОД на стоки с данъчна основа 148 964,82 лв. при направена проверка във VIIES, е констатирано, че всички получатели на доставките от ЕС са регистрирани за целите на ДДС по законодателството на съответната държава членка на ЕС. „Дения“ ЕООД притежава необходимите документи по чл. 45 от ППЗДДС – фактури за доставка и транспортен документ за изплащането на стоката от територията на България до съответната държава-членка, фактура за извършена транспортна услуга, както и банкови извлечения за получени плащания. Съобразно чл. 125, ал. 2 от ЗДДС, дружеството е подало VIIES декларации по образец. Според жалбоподателя не става

ясно защо от ревизиращия екип е прието, че не са налице основания за упражняване на право на приспадане на данъчен кредит от дружеството, след като по всички фактури е извършено плащане, за което в ревизионното производство са представени касови бонове. Към фактурите са издадени приемо-предавателни протоколи, в които са вписани данни, съответстващи на кантарната бележка – регистрационни те номера на транспортното средство, буто кг., тара кг., брой опаковки. От ревизираното лице са представени хронологичен регистър за сметка 401, стокосен поток и фактури за продажби, придружени с транспортни документи, удостоверяващи предаването на стоките и прехвърлянето на собствеността от прекия доставчик „Вер Фру“ ЕООД, представляващо доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС. От ревизиращите не е направен анализ на всички документи, удостоверяващи, че закупената стока от доставчика „Вер Фру“ ЕООД е продадена на клиенти. Ревизиращият екип е приел, че покупките, извършени от дружеството-жалбоподател не са реални, в противоречие с данните за стокосен поток от „Вер Фру“ ЕООД до клиенти на „Дения“ ЕООД в чужбина. Твърди се, че изводът за липса на доставки е в противоречие с представените от прекия доставчик „Вер Фру“ ЕООД доказателства в ревизионното производство – копия от фактурите, издадени от доставчика на „Дения“ ЕООД с предмет на доставка пресни диворастящи гъби /пачи крак, съждивка, тръбенка, рижика, златист пачи крак/ и придружаващи документи /превозен билет, за транспортиране на гъби и приемо-предавателни протоколи/; доказателства за материална и кадрова безопасност на доставчика, както и за осъществен превоз на процесните стоки. Според жалбоподателя е налице хипотезата на чл. 69, ал. 1 от ЗДДС и дружеството има право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури, издадени от „Вер Фру“ ЕООД. Недоказано е твърдението на ревизиращите органи, че е налице данъчна измама, за която дружеството е знаело, което да е основание за отказване правото на приспадане на данъчен кредит. Съгласно практиката на СЕС не може да се обоснове абсолютна симулация единствено въз основа на констатирани нередности при доставчика или предходни доставчици. Моли се РА да бъде отменен. Претендират се разноски.

По време на проведените по делото заседания, оспорващият се представлява от адвокат Б., който поддържа жалбата. Претендира присъждането на разноски. Представени са допълнителни съображения в писмен вид.

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

По допустимостта на жалбата: решението на Директора на дирекция „ОДОП” е изпратено на „Дения” ЕООД по електронен път на 29.02.2024 г. Жалбата срещу РА е подадена чрез административния орган на 14.03.2024 г., т.е. в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Съдът 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 основателна.

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 и правна страна, следното:

I. Фактически установявания.

Между страните не се спори, че Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22002223004723-020-001 от 24.10.2022 г., изменена със Заповед № Р-22002223004723-020-002/02.10.2023 г., е възложено извършването на ревизия на „Дения“ ЕООД за определяне на задълженията по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.09.2022 г. до 31.10.2022 г. Заповедите са издадени от началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП, [населено място], оправомощен със Заповед № РД-01-849 от 31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С..

Ревизията е повторна.

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

Извършени са насрещни проверки.

Установено е, че през ревизирания период „Дения“ ЕООД е извършвало основно изкупуване, преработка и пакетирание на гъби. Същото е разполагало със собствена складова база и манипулационен пункт, находища се в [населено място] и е имало издадено от Министерство на земеделието и горите позволятелно за ползване на недървесни горски продукти.

От страна на ревизираното лице са представени – оборотни ведомости, главни книги, аналитични регистри, стоков поток, справка за ВОД, фактури, ЧМР, товарителници, пътни листове за ВОД, фактури, ЧМР, товарителници, пътни листове за ВОП, справки за ВОП, хронологични регистри, фактури, стокови разписки и партидни листове към тях, платежни документи.

Предмет на процесните доставки, отразени в 29 фактури, съставени от доставчика „Вер Фру“ ЕООД са гъби /пресен пачи крак, прясна съждивка, прясна рижика, прясна тръбенка, пресен златист пачи крак, прясна манатарка, прясна гъба овчи крак/. Към фактурите са изготвени и приемателно-предавателни протоколи, а дължимите суми са заплатени, за което са представени платежни документи.

От „Вер Фру“ ЕООД са представени копия на фактурите, издадени на „Дения“ ЕООД и придружаващи документи – превозен билет серия А № 024038 за транспортиране на гъби, както и приемо-предавателни протоколи и пътни листове за извършен превоз. Представен е договор за наем от 10.01.2022 г., сключен между „Вер Фру“ ЕООД и „Тренд 62“ ЕООД за предоставяне за временно ползване под наем на хладилна камера № 4 с комбиниран температурен режим /минусов и плюсов/ от 25 куб. м. и сушилни съоръжения № 1, 2 и 3, находящи се в складова база на „Тренд 62“ ЕООД в Стопански двор на [населено място], обл. П.. Представени са писмени обяснения, според които „Вер Ф.“ притежава и ползва 2 бр. МПС, както и удостоверение от Т. В. за професионална компетентност, издадено от А. на преработвателите на гъби и плодове, удостоверение за членство на „Вер Фру“ ЕООД в А. на преработвателите на гъби и плодове, и превозен билет от И. П. за транспортиране на диворастящи гъби и плодове.

Към ревизионното производство са приобщени документи събрани по ДП № 84/2022 г. по описа на Окръжна прокуратура П., пр. пр. № 2713/2022 г. – разпечатки от телефонни комуникации и протоколи от разпити на свидетели. От разпечатката на телефонна комуникация на номер [ЕГН], ползван от Т. Д. В., управител на „Вер-Фру“

ЕООД е установено, че за времето от 15.09.2022 г. до 31.10.2022 г. номерът няма активирани клетки в [населено място], където се твърди, че процесите стоки са предавани в обект на „Дения“ ЕООД. В протоколите за проведени разпити в Окръжна прокуратура, П., представляващите дружества, търгуващи с диворастващи гъби, са дали показания, че всички получени фактури и придружаващи документи от „ВЕР-ФРУ“ ЕООД през 2022 г. касаят фиктивни доставки и никога не е имало реално предаване на гъби и трюфели.

Констатирано е, че по отношение на „Вер Фру“ ЕООД е възложена ревизия за данъчен период 01.01.2022 г. до 31.10.2022 г., като има издаден РА № Р-160016223003071-091-001/04.12.2023 г. Документите, събрани в хода на това ревизионно производство са приобщени. Установено е, че е изпратена Заявка №Р-16001623003071 от 14.08.2023 г. до Агенция „Пътна инфраструктура“ /АПИ/, с която са изискани всички записи от регистър „Събиране на данни за автомобилния трафик в Република България“, получени от автоматични устройства за записване на пътния трафик и от автоматичните преброителни пунктове и стационарните и мобилни контролни точки на Националното Т. управление. Въз основа на данните от АПИ органите по приходите са констатирани, че ППС е ДК [рег.номер на МПС], с което се твърди да са извършени процесните доставки, не се е движило по републиканската пътна мрежа през процесните периоди - септември и октомври 2022 г., включително по маршрут [населено място] - [населено място], отразен в представените от доставчика пътни листове. От ревизиращите е прието, че не е налице реалност на извършените от „Вер Фру“ ЕООД доставки.

В светлината на установените факти е направен извод за това, че процесните 29 броя фактури не отразяват реално извършени доставки, поради което е отказано право на приспадане на данъчен кредит по тях.

За резултатите от ревизията в срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е съставен Ревизионен доклад № Р-22002223004723-092-001 от 09.11.2023 г., срещу който в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение.

Ревизията е приключила със съставянето на Ревизионен акт Ревизионен акт №Р-22002223004723-091-001 от 07.12.2023 г., издаден органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизиращия екип.

За жалбоподателя се установени публични задължения в размер на 13 168,68 лв.

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

По искане на жалбоподателя беше допуснато изслушване на съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ), чието писмено заключение беше приобщено към доказателствения материал, събран по време на производството.

Заключението на СИЕ е изготвено, без вещото лице да е имало възможността да се запознае пряко със съхраняваните при доставчика „Вер Фру“ ЕООД счетоводни документи, поради непредоставяне от страна на управителя на дружеството на достъп до счетоводството, както и на хронологични и аналитични регистри за съответните периоди. В заключението са описани коректно наличните първични счетоводни документи, фактури, пътни листове за извършен транспорт, както и доказателства за извършени плащания, 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 хода на съдебното производство в процесуално качество на свидетел беше разпитана А. С. Ш.. Същата заяви, че работи в „Дения“ ЕООД и към настоящия момент като сортировач и бригадир. Дружеството осъществява дейността си в [населено място], като се занимава с изкупуване на диворастящи гъби. Обикновено гъбите се доставят с превозно средство на доставчика. След изкупуването гъбите се съхраняват в хале, където се обработват. Изкупуването на гъби от дружеството е от фирми рядко от частни лица. Сред доставчиците е и „Вер Ф.“. „Вер Ф.“ е доставяло гъби пачи крак, тръбенка, манатарка, овчи крак. Обикновено гъбите били приемани от управителя на дружеството, като доставените количества се сравнявали с тези, отразени в прямо-предавателните протоколи.

II. Анализ на събраните доказателства и правни изводи.

1. По отношение на релевираните доводи за нищожност на РА.

Проверката за нищожност, съгласно чл. 168, ал. 2 от АПК се извършва служебно от съда, дори когато няма искане за това от някоя от страните.

В теорията и практиката на административното правораздаване могат да се открият няколко основни критерии, по които следва да се прави разграничение между нищожни и незаконосъобразни административни актове. Нищожността на един административен акт е порок, който е толкова тежък, че прави абсолютно невъзможно санирането му.

На първо място, като безспорен критерий за нищожност, е очертана липсата на компетентност на административния орган да издаде акта. Компетентността на административния орган представлява кръга от въпроси от сферата на изпълнителната власт, които той едновременно е овластен и задължен да решава. Конституцията на Република България и АПК прогласяват принципа на законоустановеност на компетентността на административните органи. Те могат да действат само въз основа на закона и в рамките на правомощията си, а актовете и действията им извън тях са винаги нищожни - не пораждаат правни последици. В Тълкувателно решение № 2-91-ОСГК на Върховния Съд е посочено, че „всяка некомпетентност води до нищожност“.

В разглеждания казус не е спорно, че длъжностните лица И. Р. и Б. Я., издали процесния РА имат качеството органи по приходите, съгласно чл. 7 от Закона за Националната агенция за приходите. И двамата са били назначени съответно на длъжности началник на сектор „Ревизии“ при ТД на НАП, [населено място] и „Главен инспектор по приходите“, в ТД на НАП, [населено място]. Със Заповед № РД-01-849 от 31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С., И. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП-С. е определен, да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК.

На следващо място нищожност на административен акт, съгласно практиката на Върховния съд, е налице, когато стабилен административен акт, от който добросъвестно са придобити права се оттегля от неговия автор или се отменя от по-горестоящия административен орган. В разглеждания случай е

очевидно, че липсва такава хипотеза, която би предопределила нищожността на РА.

Основание за обявяване на нищожност представлява и установяване на обстоятелството, че административен акт е издаден въз основа на друг нищожен административен акт, което в настоящия спор също липсва.

Нищожен би бил и акт, който не е издаден въз основа на закон или подзаконов нормативен акт, но същият засяга правата и законните интереси на адресатите му. В случая, оспореният РА е издаден на основание конкретна законова норма - чл. 120, ал. 1 от ДОПК.

На последно място, като критерий за нищожност може да се приеме засягане на установената в закона форма при издаването на акта, до степен на същественост толкова сериозна, че да може да се приравни на липса на акт – липса на волеизявление, липса на всякакви мотиви, устно волеизявление, когато според закона е задължителна писмена форма и др. Оспореният РА е издаден в писмена форма, като са изложени и мотиви и на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК е направено препращане към РД.

2. По отношение на доводите за незаконосъобразност на РА.

Анализът събраните доказателства не може да мотивира съда да направи извод в подкрепа на изтъкнатите от органите по приходите доводи, послужили като основание за установяване на оспорените допълнителни публични задължения.

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 препращащата 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.

Анализът на изложените по-горе фактически обстоятелства и доказателства, дава възможност на съда да направи изводи в следните насоки:

В разглеждания казус са налице безспорни доказателства за прехвърлянето

на собствеността върху процесните стоки, както и за последващата им реализация от дружеството-жалбоподател, поради което изводът за липса на реалност на извършените доставки, направен от данъчните органи, е необоснован. Предмет на доставка по процесните фактури са родово определени вещи – гъби, поради което приложение следва да намери чл. 24, ал. 2 от ЗЗД, според който при договори за прехвърляне на родово определени вещи, собствеността се прехвърля, когато вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато вещите бъдат предадени. В случая са налице приемателно-предавателни протоколи, от които е видно, че гъбите, предмет на процесните доставки са били предадени от доставчика „Вер Фру“ ЕООД на получателя „Дения“ ЕООД.

От представените пътни листове се установява, че предаването е осъществено в [населено място], мястото, на което „Дения“ ЕООД осъществява дейността си. Платежните документи сочат направено плащане по издадените фактури.

От показанията на свидетеля Ш. се установява, че дружеството-жалбоподател в процесния период е осъществявало изкупуване на гъби, като доставчик е било „Вер Фру“ ЕООД.

От „Дения“ ЕООД са представени процесните фактури, приемателно-предавателните протоколи към тях и също така фактури и митнически документи, от които е видно, че закупената стока е продадена на чуждестранни дружества, регистрирани по данъчното законодателство на съответните държави.

От заключението на вещото лице се установява, че по счетоводни данни за периода от 01.09.2022 г. до 31.10.2022 г. „Дения“ ЕООД е закупило пресни гъби само от един доставчик „Вер-Фру“ ЕООД с обща данъчна основа 129 733,00 лв. и количество 26 274 кг., както следва: прясна гъба пачи крак 675 кг., прясна гъба манатарка 311 кг., прясна гъба манатарка 2-ро кач. 588 кг., прясна гъба Златист пачи крак – 377 кг., прясна гъба Златист пачи крак 2-ро кач.-103 кг., прясна гъба тръбенка – 810 кг., прясна гъба овчи крак – 356 кг., прясна гъба булка 98 кг., прясна гъба рижика 2688 кг., прясна гъба съждивка 9768 кг., прясна гъба съждивка 2-ро кач.- 10500 кг. Съгласно аналитичен регистър на сметка „Стоки“ за периода от 01.09.2022 г. до 31.10.2022 г., „Дения“ ЕООД е закупило стоки на стойност 130 633,00 лв., в това число гъби на стойност 129 733,00 лв., доставени от „Вер-Фру“ ЕООД.

Съдът намира за необосновани доводите в РД и РА, за това, че „Вер-Фру“ ЕООД не е разполагало с необходимата материална, техническа и кадрова обезпеченост да извърши спорните доставки, документирани с процесните фактури.

От доставчика „Вер Фру“ ЕООД са издадени 29 бр. фактури, които са придружени с приемателно-предавателни протоколи, доказателства за извършени плащания, както и пътни листове за извършен превоз на процесните стоки от доставчика.

Според заключението на вещото лице, управителят на „Вер Фру“ ЕООД Т. В. е декларирал, че лично е извършвал превоза и товаро-разтоварването на стоката. Транспорта на гъбите е бил за сметка на „Вер-Фру“ ЕООД със собствен товарен, хладилен бус Фиат Дукато 2,8 ТД, ДК [рег.номер на МПС].

Представени са пътни листове към фактурите, за извършен транспорт по маршрут Б.–Р., Р. – Б., вид стока - гъби, превозно средство Фиат Дукато 2,8 ТД - дизел с ДК [рег.номер на МПС] , водач Т. В. и превозен билет серия А № 0024038 за транспортиране на гъби добити от държавна горска територия на ТП „ДГС – С.“ и ТП „Д. – Т.“.

При наличието на документи, съставени във връзка с осъществения транспорт, включително пътни листове и превозни билети, съдът не може да направи извод за липса на осъществен транспорт, само заради твърдението на трето неучастващо в производството по делото лице – АПИ, че ППС е ДК [рег.номер на МПС] , не се е движило по републиканската пътна мрежа през процесните периоди, най-малкото защото няма данни, какъв точно маршрут е използвало това превозно средство и дали по този маршрут са били налични изправни технически средства, с които да се регистрира движението му.

Доставчикът е разполагал с хладилна камера № 4 /под наем с наемодател „Тренд 62“ ЕООД / с комбиниран температурен режим /минусов и плюсов/ от 25 куб. м. и сушилни съоръжения № 1, № 2, № 3, находящи се на територията на складова база на „Тренд 62“ ЕООД в Стопански двор на [населено място], област П..

По данни от Ревизионен акт № Р-16001623003071-091-001/04.12.2023 г., за извършена ревизия на „Вер-Фру“ ЕООД, по приложението на ЗДДС за периода от 01.01.2022 г. до 31.10.2022 г., за м.07, 08, 09 и 10.2022г. „Вер-Фру“ ЕООД е издал фактури с ДО 2 250 436,50 лв. и ДДС 450 087,30 лв., към клиенти „Дения“ ЕООД, „Гурме Фууд“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „Гъбиленд“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „Фунгоробика –България“ ООД с ЕИК[ЕИК] с предмет замразена къпина и манатарка и пресни гъби - пачи крак, манатарка, съждивка, рижика, тръбенка, черен трюфел пресен и замразен.

От същия РА е видно, че за периода от 01.06.2022 г. до 31.10.2022 г. „Вер-Фру“ ЕООД е закупило от единствен доставчик „Старт 57“ ЕООД пресни гъби на обща стойност 2 159 881,00лв. от които: Черен трюфел на стойност 1 809 555,50 лв., Гъба манатарка на стойност 165 003,00лв., Прясна гъба рижика на стойност 20 542,00 лв., Гъба пачи крак на стойност 12 420,00 лв., Прясна гъба съждивка на стойност 35 617,50 лв., Други пресни гъби на стойност 26 801,00 лв.

Безспорно е доказана последващата реализация на стоките, получени по процесните фактури от „Дения“ ЕООД, чрез продажбата им на чуждестранни дружества, като са представени фактури и митнически документи, както и доказателства за извършен международен превоз и доказателства за направени плащания. Последващата реализация на получените стоки по процесните доставки е потвърдена и от заключението на вещото лице.

Вещото лице е констатирало, че „Дения“ ЕООД е разполагало с необходимото количество стоки за последваща реализация за ревизираните периоди. Посочило е, че продажбата на съответното количество стоки от страна на „Дения“ ЕООД не би било възможно ако се приеме, че не са налице доставки по спорните фактури издадени от „Вер-Фру“ ЕООД. Цялото количество закупени гъби от доставчик „Вер-Фру“ ЕООД - 26 274 кг. е предмет на последваща реализация във вид на пресни гъби и вложени гъби в производството за консерви гъби към клиенти Вали фууд трейдинг-Ню Й.,

САЩ, Малеубре К. с VIN ESB59164798, Д. М. с VIN ESB10147122, Консервас М. с VIN ESB31625262 и Сас содикас с VIN FR59312480213.

По отношение на предоставените и приети като доказателство по делото РА и РД, издадени на „Вер Фру“ ЕООД, следва да бъде посочено, че от данъчните органи е направен извод, че не е налице реалност на извършените от „Вер Ф.“ доставки към „Дения“ ЕООД, тъй като спрямо „Вер Фру“ ЕООД е налице издаден РА, който не е оспорен от дружеството и е влязъл в сила. Видно от РА и РД, проведеното ревизионно производство касае реалността на доставките получени от „Вер Фру“ ЕООД от неговите преки доставчици – „Старт-57“ ЕООД, „Тренд Биекспорт“ ЕООД и „Аквабилд 67“ ЕООД. С РА не е признато правото на приспадане на данъчен кредит от „Вер Фру“ ЕООД по издадени от трите дружества фактури за данъчен период 01.01.2022-31.10.2022 г. Влезният в сила РА обаче не може да обоснове извод за липса на реалност на извършените доставки от „Вер Фру“ ЕООД на „Дения“ ЕООД. С оглед на направените по-горе изводи, за реалност на извършените към жалбоподателя доставки от страна на „Вер Фру“ ЕООД, следва да се приеме, че е без значение, обстоятелството дали е имало реалност на доставките към „Вер Фру“ ЕООД, от страна на неговите доставчици. В приложимия ЗДДС законодателят е приел, че за реалността на доставка е необходимо да се изследва само пряката доставка, а не предходните такива. Не е налице задължение за получателя по доставката да установява по какъв начин негов доставчик се е снабдил със стоката, както и обстоятелства, свързани с неговите предходни доставчици.

На последно място следва да се отбележи, че настоящият съдебен състав намира за неоснователни доводите на ответника за недоказаност на реалното изпълнение на процесните доставки с оглед представените частни документи, непритежаващи материална доказателствена сила. При липсата на нормативна уредба, която да изисква наличието на конкретен вид документи за доказване на определени факти и обстоятелства, меродавен за преценката, дали една доставка на стока или услуга е действително осъществена е съвкупният анализ на всички събрани по делото доказателства. В преобладаващата си част и с оглед спецификата на търговската дейност се съставят частни документи, тъй като за относими към данъчното облагане факти и обстоятелства официалните документи по чл. 179 от ГПК са рядкост в търговския оборот. Ето защо не би могло да се приеме, че доказателствената сила на частните документи следва да се изключи априори, тъй като липсата на обвързваща материална доказателствена сила не е равнозначна на липсата на каквато и да е доказателствена сила. Този извод следва от разпоредбата на чл. 180 от ГПК, като при преценката на доказателствената сила на частни документи, касаещи правоотношения между търговци, следва да бъдат съобразени разпоредбите на чл. 301 и чл. 55, ал. 1 от Търговския закон (ТЗ), както и всички приобщени по делото доказателства. Частните документи, като договори, приемно-предавателни протоколи, счетоводни документи и др., не се ползват с обвързваща съда доказателствена сила, но е вярно и това, че в конкретния спор, същите не са оспорени от приходната администрация. Те са представени в хода на ревизията и следва да се обсъдят не само

самостоятелно, а ведно с останалите факти и доказателства по делото, вкл. приетата ССЧЕ. В този контекст, следва да бъде споделено разбирането на жалбоподателя, че представените относими частни документи досежно преките доставки следва да се ценят в корелация с останалите събрани доказателства и въз основа на съвкупният им анализ да се прецени дали изявленията съставените приемаателно-предавателни протоколи и съпътстващите доставките документи са верни. За тази преценка на приобщените по делото доказателства във връзка с установената реалност на спорните доставки следва да се съобрази следното: неправилно в случая е прието, че приемателно-предавателните протоколи не съдържат индивидуализация на конкретните продадени стоки. Както беше посочено по-горе, стоките (гъби) са достатъчно подробно в приемателно-предавателните протоколи, съставени между „Вер Фру“ ЕООД и „Дения“ ЕООД и страните не спорят, че доставените гъби са били предмет на осъществен от жалбоподателя износ, т.е. че са били предмет на последващи облагаеми доставки.

В случая, от страна на приходните органи, не са налице твърдения и посочени от тях улики, че „Дения“ ЕООД е участвало в данъчна измама и е действало недобросъвестно. Приходната администрация в обжалвания ревизионен акт не е признала право на приспадане на данъчен кредит с подробни мотиви не за данъчна измама, а за наличие на относителна субективна симулация – не било установено, че „Вер Фру“ ЕООД е доставило процесните стоки - гъби. Настоящият съдебен състав намира, че в хода на ревизията от приходната администрация не са ангажирани доказателства за наличие на привидна сделка, респ. на изкуствена правна конструкция, която да обосновава извод за симулативност на доставките, обективирани в спорните фактури. След като са приели, че ревизираното дружество е получило процесните доставки, ревизиращите органи е следвало да установят кой е действителният доставчик или обстоятелството, че „Дения“ ЕООД е участвало в данъчна измама, както и да предоставят улики (т. 49, т. 50 и т. 51 от решението на СЕС по делото Gabor Toth,). В случая това не е сторено, а и липсват конкретни твърдения в тази насока.

Предвиденото в член 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано, когато материалните и процесуалните изисквания или предпоставки, които обуславят това право, са изпълнени от желаещите да го упражнят данъчнозадължени лица (в този смисъл решения от 21 юни 2012 г., по дело C-80/11 и C-142/11, т. 37 и 38, от 3 октомври 2019 г., C-329/18, т. 27 и от 16 октомври 2019 г.). Материалноправните изисквания, които обуславят упражняването на правото на приспадане, са изпълнени само ако доставката на стоки или услуги, за която се отнасят фактурите, е действително извършена. Въпреки това, за да се приеме твърдението, че съответните стоки не са били доставени от издателя на фактурите, защото той не са разполагал с необходимия персонал, транспортни средства или изобщо с такива стоки и да се изключи правото на приспадане, следва да се докаже, че е налице обективно знание за участие в данъчна измама (в този смисъл решение от 6 септември 2012 г., Toth, C-324/11).

По изложените по-горе съображения е без значение за закосъобразното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит е издадения РА на преките доставчици на „Вер Фру“ ЕООД – „Старт-57“ ЕООД и „Аквабилд“ ЕООД, още повече, че РА на „Аквабилд“ ЕООД е за друг данъчен период, който е различен от процесния.

Неотнормирани към ревизионното производство на жалбоподателя са и издадените му АПВ, тъй като същите са за предходни данъчни периоди.

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

С оглед изхода на делото на жалбоподателя се дължат разноски. Такива са поискани своевременно, поради което следва да бъдат присъдени. Съдът намира, че неоснователно оспорващият претендира адвокатско възнаграждение, заплатено за обжалването на РА по административен ред. На възстановяване подлежат само разноски, направени в хода на съдебното производство. Според утвърдената съдебна практика, разноски, направени в хода на административното производство, следва да бъдат претендирани в рамките на исково производство по реда на чл. 1, ал. 1 от ЗОДОВ.

Водим от горното и на основание чл. 161, ал. 1 и чл. 160, ал. 1, пр. 1 и пр. 4 от ДОПК, **Административен Съд С. - град, I отделение, 19-ти състав,**

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „Дения“ ЕООД, чрез адвокат П. К. Ревизионен акт № 22002223004723-091-001/07.12.2023 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП [населено място], потвърден с Решение № 247/22.02.2024 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, [населено място].

ОСЪЖДА Национална агенция по приходите да заплати на „Дения“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: гр. С., [улица], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, сумата от 2 366 лв. (две хиляди триста шестдесет и шест лева), представляваща направени по време на производството разноски – държавна такса в размер на 50 лв. и платено адвокатско възнаграждение в размер на 2316 лв.

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