

РЕШЕНИЕ

№ 2197

гр. София, 01.04.2015 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12
състав**, в публично заседание на 02.06.2014 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Цонка Вретенарова и при участието на прокурора Никова, като разглежда дело номер **646** по описа за **2013** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Производството по делото е образувано по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК], със седалище [населено място], представлявано от А. Г. Г. - управител, чрез упълномощен адвокат Е. от САК, а впоследствие представлявано по делото от адвокат И., против Ревизионен акт (РА) № [ЕГН]/03.08.2012 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП [населено място], потвърден с решение №2506/22.10.2012г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ при Централно управление на Националната агенция за приходите, понастоящем с променено наименование съгласно чл. 152,ал.2 ДОПК - Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика".

С РА са установени допълнителни задължения за ДДС поради непризнато право на данъчен кредит за данъчни периоди месеците 11 и 12 на 2011г. за доставки на сребро и злато по 40 броя фактури, издадени от [фирма], общо в размер на 112 112,63лв., на основание 68,ал.1,т.1 и чл.69,ал.1,т.1 вр. чл.6, ал.1 ЗДДС.

С жалбата се възразява срещу непризнатото право на приспадане на данъка по съображения, че доставките са надлежно документиращи съгласно изискванията за упражняване на правото на приспадане - данъчни фактури, договори, приемо-предавателни протоколи, сертификати за чистота на металите и декларации за

собственост, плащане по банков път, установени обстоятелства във връзка с предходни доставчици, неоспорими последващи доставки със същите стоки - ВОД. Не се предвиждали по националното право и по правото на ЕС други документи, извън представените за доказване на правото на приспадане. Аргументите на органа по приходите за недоказаност се основавали на обстоятелства, които не били относими към признаването на правото на приспадане. - дали предходните доставчици са доставили на прекия доставчик определени услуги по предоставяне на работна сила. При проверка на физически лица, продали златни и сребърни накити на прекия доставчик, не могло да се установи контакт с част от тях, а други декларирали, че не са продавали накити, счита също за неотносимо, тъй като декларирането на обратното би ги поставило в неблагоприятно положение - да докажат от къде имат накитите. Позовава се на също на съдебната практика на Съда на ЕС - общо на решението от 21 юни 2012г. по съединени дела М. и Р. D., С - 80/11 и С-142/11.

В подробни писмени съображения жалбата се поддържа изцяло, в това число във връзка с изрични указания на съда, са изложени съображения, че дружеството е действало добросъвестно, не са налице каквито и да са основания за данъчна измама. Твърди се, че нито един от представителите на дружеството не е знаел за такива факти – дали доставчикът е извършвал или е знаел за извършването на данъчни измами, счита това за въпрос извън компетентността на дружеството и счита, че представлява извод, който би могъл да бъде направен въз основа на проверка на дейността на доставчика. Също представителите на жалбоподателя не били уведомени за установено по надлежния ред участие на доставчика в данъчни измами. Твърди, че по процесните доставки е действало добросъвестно, същите са станали факт като част от обичайната търговска дейност на дружеството – търговия с благородни метали, търговските взаимоотношения са установени в резултат на публично обявени от жалбоподателя условия за изкупуване на благородни метали. Счита за доказано по делото, реализирани последващи доставки с предмета по процесните фактури. Счита, че в изпълнение на указанията на съда за разпределение на доказателствената тежест, ответникът е следвало да докаже, на първо място наличието на данъчна измама и на второ място, участието на жалбоподателя в нея.

В подробна писмена защита жалбоподателят оспорва твърдението на ответника, че приемо-предавателните протоколи по доставките не са представени в хода на административното производство. Били приложени към представеното по административната преписка писмо вх. № 2553-00-330#1 от 08.02.2011 г., с което дружеството е представило всички 49 фактури издадени от [фирма], и съответните платежни нареждания към тях, а в резултат на извършената насрещна проверка, представителят на доставчика е представил отново фактурите, заедно със съответните приемо-предавателни протоколи към тях. Това обстоятелство е потвърдено изрично в ревизионния доклад (РД) на страница 5.

В писмената защита се твърди, че по правилата на Търговския закон не са налице изисквания за договаряне само и единствено лично със законните представители на търговските дружества, да се водят преговори и сключват сделки с пълномощници. Качеството на пълномощника на доставчика не било оспорено от ответника, дори при извършване на действия от името на търговец и без наличието на учредена представителна власт, извършените действия не били недействителни. Счита от показанията на П. Р. пред съда за установен начина на работа с клиентите от страна

на жалбоподателя - търгувало с благородни метали, на интернет сайта на дружеството www.augum.bg се публикували ежедневно курсове „купува“ и „продава“, които съответстват на цените, по които дружеството изкупува и/или продава стоки през съответния ден. Това съставлявало обичайна практика за търговия с борсови стоки. Всеки контрагент можел да се свърже по телефона или чрез сайта с представител на жалбоподателя, фиксира ла се веднага цена, по която да се извърши доставка, така се договаряли сделките, а след това при доставката се оформят документите. Твърди се, че и по процесните фактури по този начин страните са установили контакт и са започнали да търгуват през процесния период (ноември - декември 2011 г.) във връзка с които са съставени договори за покупко-продажба, приемо-предавателни протоколи, декларации за собственост, фактури, доказателства за плащането на цената на стоките по банков път и др., представени по делото. Счита, че доставката на стоките по процесните фактури е потвърдена от разпитаните свидетели по делото (в съдебно заседание на 08.07.2013 г.).

В писмената защита също се твърди, че в представеното становище от ответника - на л. 441 от делото, вече не се оспорвала доставката на процесните стоки, навеждали се косвени твърдения, че с процесните фактури са оформени закупени благородни метали от множество физически лица, тъй като тези лица не издавали фактури и не са регистрирани по ЗДДС. Счита тези твърдения за несъответни на доказателствата по делото. Не били установени по делото двете условия, посочени в постановеното по т. 1 от Решение от 13. 02.2014г. по преюдициално дело М. П., С-18/13 на Съда на Европейския съюз: посочените обстоятелства да сочат за наличието на измама;въз основа на обективните данни, представени от органите по приходите, да се установява, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от тази измама. Доставчик на процесните стоки бил именно [фирма], но дори и да се приеме, че стоките не са доставени от това дружество, то не се установявало, че жалбоподателят е знаел или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от измама. Позоваването на съдебна практика по Решение № 2943 от 28.01.2014 г. по адм. д. № 9239/2013 г. счита за неправилно поради коренно различна фактическа обстановка - съдът се е позовавал на пълната липса на доказателства за доставките, а в казуса по делото били събрани многобройни писмени и гласни доказателства, установяващи и добросъвестното поведение на жалбоподателя. Това изключвало извод за негово участие в данъчна измама или знание или задължение за знание за извършването на данъчна измама. Жалбоподателят претендира присъждането на разноски.

ОТВЕТНИКЪТ – директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция за приходите, чрез процесуален представител юрисконсулт М., оспорва жалбата като неоснователна, претендира наличието на данъчна измама. Жалбоподателят не бил доказал по какъв начин се е свързал с доставчика и как го е избрал за извършване на доставки, свързани с определено качество на стоката. Искане от съда да вземе предвид мотивите на решението на директора на дирекцията. Правото на приспадане на данъка не е признато по съображения за непредставени документи за съхранение, транспорт и доставка на фактурираните стоки. Ответникът в решението си е направил извод, че

дори и да са получени стоки във вида и обема, документиран по спорните фактури, те са получени в рамките на облагаеми доставки извън издателя на фактурите, т.е. доставките са осъществени, но не от посочения във фактурата доставчик. Според ответника: "Доколкото не са налице обективни данни за изпълнението на доставките по процесните фактури на практика може да се направи извод, че ревизираното дружество знае този факт." Това указвало целта, която е един от критериите за злоупотреба с право, съгласно т. 44 от Решение от 22 декември 2010г. на Съда на Европейския съюз, дело W. L., C-103/09, сборник на съдебната практика 2010 страница I-13589, която гласи: "Всъщност констатацията, че е налице злоупотреба, произтича не от естеството на търговските сделки, сключвани обикновено от лицето, което извършва разглежданите операции, а от предмета, целта и последиците на тези операции".

В писмено становище на л. 441 от делото, представено във връзка с указанията на съда към ответника, че носи тежестта да докаже данъчна измама, твърди, са налице редица факти, в подкрепа на приетото в хода на ревизията: в приемо-предавателните протоколи нямало място на съставянето им, същите не били представени от жалбоподателя, не били представени и от доставчика в хода на ревизията. Поради представянето им при оспорването пред ответника. Ако действително са съставени с участието на жалбоподателя, нямало пречка да бъдат представени в хода на ревизията, от което следвало единствен логичен извод за съставянето им за целите на обжалването. Не били представени доказателства, от които да е видно как е избран посоченият доставчик, нормалният стопански оборот и отношенията между добросъвестни търговски субекти предполагали сключването и изпълнението на договори с разпознаваеми и проследими търговци, който смисъл се позовава на Решение № 2943 от 28.02.2014 г. по адм. дело № 9239/2013 г. но описа на ВАС. Счита, че произхода на процесните стоки е от съществено значение за законосъобразността на сделките, въпреки това жалбоподателят е сключил договори с пълномощника на неизвестно как избран доставчик. Изтъква и довод, че към датите на издаване на процесните фактури, доставчикът не е бил регистриран чл. 1, ал. 3 от Наредбата за условията и реда за вписване в регистъра и за изискванията към дейността на лицата, които осъществяват дейност по добиване, преработване и сделки с благородни метали и скъпоценни камъни и изделия със и от тях по занятие, приета с ПМС № 181 от 26.07.2004 г., изискващ регистрация на лицата в МФ в 14 дневен срок преди започване на дейността за лицата, които извършват добиване- преработване и сделки с благородни метали. Като доказателство за това изтъква, че Удостоверение за регистрация № 4896 на МФ е издадено на 15.02.2012 г. на доставчика и на основание чл. 13, ал. 1 от Валутния закон. Доставчикът съгласно удостоверението бил регистриран само за извършване на дейности по чл. 14 и по чл. 22, ал. 1 от Наредбата – за външнотърговски сделки с благородни метали /чл. 14/ и изкупуване на добито разсипно злато и други благородни метали от регистрирани за добиването лица /чл. 22/. Жалбоподателят на първо място следвало да прояви елементарен интерес по отношение на доставчика си, включително да провери регистриран ли е по изискуемия от закона ред за да извършва търговска дейност с такъв вид стоки, вместо това се е съгласил да изкупува злато и сребро от нерегистрирано за извършване на тази дейност дружество, което презентирало като свой основен доставчик. Посоченото счита, че не можело да се определи като лековерност от

търговец, който контактувал с чуждестранни клиенти и доставял благородни метали за преработка. Намира за по-логично обяснението, че доставчикът е ползван като източник на данъчни фактури, но не и на реални доставки на благородни метали. Доставчикът не само не е било регистрирано лице по изискуемия от закона ред към датите на издаване на спорните фактури, но и впоследствие не е регистрирано лице за извършване на търговия с благородни метали под формата на накити, изкупувани от физически лица.

Юрисконсулт М. претендира от името на ответника и юрисконсултско възнаграждение.

ПРОКУРОРЪТ твърди неоснователност на жалбата, като счита изводът на органа по приходите за обоснован, от доказателствата по делото не можело да се направи извод за реалност на доставките, не били представени доказателства, оборващи този извод.

Съдът като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, извърши дължимата служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл. 160, ал.2 ДОПК, от правна и фактическа страна намира за установено следното:

По допустимостта на жалбата:

Решението на ответника е връчено на 24.10.2012г., а жалбата до съда е с дата 05.11.2012г. Съдът следва да приеме подаването на жалбата до съда в срок, поради следното:

Жалбата по административен ред е с дата 14.08.2012г., предвид сроковете по чл.146 ДОПК за комплектоване на жалбата - с начало 15.08.2012г.24.04.2012г. и 60-дневния срок по чл.155, ал.1 ДОПК с начало 23.08.2012г., т.срокът за произнасяне по жалбата по административен ред изтича на 22.10.2012г., на която дата е постановено и решението на директора на ДОДОП. С оглед на това същото е издадено от компетентен орган и в рамките на преклузивния срок за произнасяне по жалбата по административен ред., а жалбата до съда - като подадена в 14-дневен срок от връчването му, е в срок.

Изложеното обуславя извод за процесуална допустимост на жалбата.

По издаването на ревизионния акт от компетентен орган, спазването на процесуалните правила и изискванията за форма, съдът от правна и фактическа страна прие следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1200031 от 25.01.2012 г., с която е възложено определянето на задълженията на [фирма] за ДДС за данъчни периоди от 01.11.2011 г. до 31.12.2011 г., връчена на 31.01.2012 г. на управителя на ревизираното лице и със срок три месеца от връчването. Срокът е изменен със ЗВР № 1200173 от 25.04.2012 г. (връчена на 27.04.2012 г.) - до 30.06.2012 г. Предвид съдържанието на заповедите, и изложеното за сроковете на ревизията и ревизираните периоди, съдът формира извод за спазването на до тук съдът формира извод за спазването на изискванията за форма на заповедите по чл. 113 ДОПК на предвидените срокове по чл. 114, ал.1 и 2 ДОПК, както и, че не е изтекъл срока по чл. 109, ал. 1 ДОПК и е допустимо установяването задълженията на дружеството за ревизираните периоди.

ЗВР са издадени от Т. Т. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., дирекция Средни данъкоплатци и осигурители, оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-6 от 04.01.2010 г. на директора на ТД на НАП С.. Поради това съдът формира извод, за издаването им от компетентен орган.

За установеното при ревизията е издаден РД № 1200173 от 16.07.2012 г., от определените в ЗВР органи по приходите – Й. М. и Е. Т., които са и подписали доклада.

РД е връчен на 19.07.2012 г. на представител на дружеството, но няма данни да са връчени всички доказателства, събрани в хода на ревизията, протоколите за извършени насрещни проверки, представените доказателства от доставчика. Към РД се съдържа описание на доказателствата в 21 точки, по 19 от които ПИНП – протоколи за извършени насрещни проверки, експертно становище по т. 20 и по т. 21 -оборотни ведомости за ревизирания период. Въпреки това, както основателно твърди жалбоподателя, на стр. 5 от РД, л. 50 и 51 от делото, е посочено във връзка с обсъждането на извършена насрещна проверка на доставчика [фирма], е записано, че във връзка с Искане за представяне на документи и писмени обяснения на задълженото лице /ИПДПОЗЛ/, са представени фактури, подробно описани – спорните по делото, с получател жалбоподателя, и „към фактурите са приложени приемо-предавателни протоколи“. За противоположните твърдения по този въпрос от ответника по делото – че такива протоколи не са представени в хода на ревизията, не са представени доказателства или някакво обяснение.

В РД - въз основа на направените проверки и представени доказателства е констатирано, че доставчикът е включил всички фактури в своите справки декларации и дневниците за продажби, начислил е ДДС по реда на чл. 86 от ЗДДС и е приложил хронология на сметка 4532, а разплащането е извършено по банков път. Констатирано е, че „задълженото лице“ (доставчика, тъй като тези констатации са м частта за **обсъждане на насрещната проверка на „Рай трейд“**) не е представило банкови извлечения, представена е регистрация на касов апарат, като не бил уточнен начина на плащане и дали имало плащане по проверяваните фактури – стр. 5 от РД. Предмет на тези доставки е предоставянето на работна сила. В РД са обсъдени доказателствата, приложени от доставчика за произхода на стоката - фактури, издадени от [фирма] и [фирма] с получател прекия доставчик. Тези дружества не са представили доказателства по връчените им ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 ДОПК и в РД е формиран извод, че не е възможно да се извърши проверка относно начисляването на данъка, наличието на материален и кадрови ресурс, констатирано е че фактурите са включени в дневниците за продажби и в справките декларации за данъчни периоди м. 10 и 11 на 2011г. – стр. 6-7 от РД.

В РД е посочено е също, че са представени допълнително от доставчика „Рай трейд 2011“ към писмо от 26.03.2012г. протоколи за изкупуване от негова страна на златни и сребърни накити от физически лица, на които лица е извършена насрещна проверка и съставени ПИНП за установеното: част от лицата отrekli да са изкупували и продавали златни и сребърни предмети и изобщо да са имали взаимоотношения с [фирма], за което са подписани декларации от М. Т. П., В. М. Я., Г. И. С., Ц. Л.

Г. и Г. Б. Н.. За Б. И. Б., съпругата му е посочила, че е с тежко заболяване и не се занимава с такава дейност, нито имал връзка с доставчика Рай трейд 2011" Е., а за С. А. И., че не е в страната, което след проверка се установило, че е напуснала страната на 28.07.2011 г. и след този период няма регистрирано влизане обратно; останалата част от лицата, посочени от доставчика, като лица, то които са изкупени златни и сребърни накити, не са открити на постоянните им адреси и не са представили доказателства. Тези констатации по ПИНП са възпроизведени на стр. 8-11 РД, и които констатации не са оспорени с жалбата, съответно се твърди, че са неотнормими доказателства за материална и кадрови ресурси на прекия доставчик.

Въз основа на събраните доказателства, в РД е формиран извод, че не е доказан произхода на стоките и доставчика не притежава материален и кадрови ресурс на доставчика за извършването на процесните доставки. Въз основа на това е формиран извод, че на основание чл. 68, ал.1, т.1 и чл. 69, ал.1 вр. чл. 6 ЗДДС, следва да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит **за данъчни периоди месеците 11 и 12 на 2011г. за доставки на сребро и злато по 40 броя фактури, издадени от [фирма], общо в размер на 112 112,63 лв.**

Със Заповед за определяне на компетентен орган /З./ № К 1200173 от 17.07.2012 г., издадена на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, е определена Й. М. за орган по издаването на РА. Тази заповед е издадена от С. С. В. – орган по приходите, определен за заместване на издателя на ЗВР, съгласно Заповед № 4061 от 05.07.2012 г. на директора на ТД на НАП С..

Въз основа на РД е издаден Ревизионен акт /РА/ № [ЕГН] от 03.08.2012 г. от определената за компетентен орган по издаването му Й. Д. М., връчен на 03.08.2012 г. Срещу РД не е подадено възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК. Мотивите на РА са лаконични – посочено е, че се установяват задължения съгласно предложението на ревизиращия екип по РД, не се съдържа посочване за липсващи документи или за неточности в мотивите на РД.

С РА са установени задължения за ДДС въз основа на непризнатото право на данъчен кредит общо в размер на 112 112, 63 лв., и след приспадане на данъка, възстановен с акт за прихващане или възстановяване, са определени задължения за ДДС като дължими в размер на 61 733,22 лв. и лихви в размер на 4 032,43 лв. /Таблица 3 към РА/.

Срещу РА е подадена жалба по административен ред, към която са приложени писмени доказателства – фактурите, и съответстващите им платежно нареждане за плащане по банков път, приемо-предавателен протокол за идентично количество, декларации, посочени като издадени от пълномощник на доставчика - Г. Г., с подробно описани лични данни, с които декларира, че стоката по конкретната фактура, описана по вид, количество и качество, предмет на фактурата, е собственост на доставчика, както и че при предявени права на трети лица или други права по отношение на стоката, доставчика отговаря. Декларирано е също, че притежава сертификат за чистотата, копие от който прилага, както и превозването на стоките до офиса на жалбоподателя със собствен транспорт. Към всяка фактура е приложен и договор, за покупко-продажба между доставчика и

жалбоподателя, с дата и предмет, съответстващи на всяка от фактурите, посочен като сключен за доставчика от името на същото лице – Г. Г. по пълномощие.

Ответникът освен изводите си, обсъдени от съда в становищата на страните, е изложил по представените доказателства и наведените доводи с жалбата по административен ред и следното по фактите: от доставчика не са представени документи по т. 6, 7 и 15 от ИПДПОЗЛ - за извършен транспорт и предаване на стоките на жалбоподателя, такива документи били изискани от жалбоподателя, но не били представени, посочено е, че „за пръв път към жалбата почл. 152 ДОПК са приложени приемо-предавателни протоколи, но същите не били подписани от представляващия дружеството а от лицето Г. Г., за което при справка в регистъра на НАП се установявало, че това лице не е в трудови правоотношения с доставчика, за соченото му качество на пълномощник, не било представено пълномощно. По декларираното от пълномощника, че стоката е съхранявана в склада на доставчика и транспортирана със собствен транспорт е изложен довод, че след справка в регистъра на НАП е установено, че доставчика не е декларира обект за склад, не били представени доказателства за наличие на транспорт, документи за разход на гориво, трудов договор с водач на моторно превозно средство, не били представени сертификатите за чистотата на благородните метали. Изложени са и доводи, че протоколите за изкупуване, представени от доставчика представляващи частни писмени документи, не се ползвали с материална доказателствена сила. По тези допълнителни съображения счита, че не са възникнали изискванията се от закона предпоставки за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит.

По делото са приети доказателствата по административната преписка. От процесуалния представител на ответника **е оспорена достоверността на датите на приемо-предавателните протоколи**, съставени за доставките по фактурите - като недостоверни и съставени единствено за целите на производство по оспорването и тъй като не са представени в хода на ревизията. Във връзка с това по искане на жалбоподателя са изслушани свидетелските показания на служители на дружеството: К. К., Г. С. и П. Р.. Свидетелката К. К. заяви, че лично е приемала доставяните количества стоки от лицето, представило се за пълномощник на доставчика „Рай Т.“. Свидетелят Г. С. е извършвал претегляне на количествата стоки и химичен анализ за чистотата на материала, а К. К. е изготвяла договор, декларация и приемо-предавателен протокол, в който е записвала данните, установени при претеглянето и химическия анализ, тази свидетелка е подписала приемо-предавателните протоколи за жалбоподателя, а представителят на доставчика - е подписвал протоколите пред него. Също свидетелката П. Р. установи, че извършването на доставката и цената са одобрявани от някой от управителите на дружеството- жалбоподател, след което са подписвани фактурите и нареждали плащанията.

Видно от представените копия на фактурите по делото, същите са оформени ръкописно, т.е. издаването им в офиса на дружеството-жалбоподател от представителя на доставчика е логически възможно и съответства на последователността на действията по извършване

на закупуването на благородни метали, описани от свидетелите. Също съдът от съдържанието на фактурите констатира, че същите съдържат точно описание на предмета на доставката – вида на стоката, количеството ѝ, качеството ѝ (проба и карати на благородните метали) , единична цена и стойност.

По искане на жалбоподателя е изслушано заключение на вещо лице по съдебно икономическа експертиза, прието като доказателство по делото. Във връзка с заключението на вещото лице, по делото са приети допълнителни доказателства, представени от жалбоподателя и които са послужили за изготвяне на експертизата. Вещото лице на поставените му задачи, допълнително уточнени при изслушване на заключението, мотивирано и обосновано с доказателства – счетоводни документи, е отговорило следното: покупките по процесните фактури са осчетоводени в счетоводството на жалбоподателя, и с предмета на стоките са реализирани последващи продажби. Вещото лице е обосновоало изводите си с конкретни основни контрагенти, осчетоводяването на продажбите хронологични регистри и други, анализирано е изписването на съответните количества за преработка към немското дружество "A. G. -und S." AG. Както се твърди в първата писмената защита и се установи от разпита на вещото лице, не е изчислено съотношението на златото с чистота проба 585 със златото с чистота проба 995, последното наричано инвестиционно злато, поради това не е даден точен размер на приходите от продажби. На стр. 7 вещото лице е посочило и приложило справка № 8, за изписване на стоки от 01.11.2011 г. -31.12.2011 г. , от същата е видно, че закупеното от Рай Т. злато е проба 585, е изписано за преработка в количество 7119.8700, изпратено за преработка, след което от него са доставени обратно от "A. G. -und S." AG, Приложение № 9, 9А и 9Б количества 4670.0000 инвестиционно злато. Съдът приема съответствие между количеството изпратено за преработка и получените количества преработено инвестиционно злато, поради представените писмени доказателства за взаимоотношенията между жалбоподателя и немското дружество, неоспорени от страните, както и изложеното в експертизата отг. вещото лице за последваща продажба на посочените количества инвестиционно злато, получено от немското дружество.

В подкрепа на изводите на вещото лице са представените изчисления в първата писмена защита от жалбоподателя, неоспорени от другата страна - за формулата на превръщане на злато - проба 585, известно още като злато 14 карата, в злато - проба 995, известно още като инвестиционно злато: като теглото на златото 14 карата се умножи по 585, след което полученият резултат се раздели на 995 и която формула се извежда от разпоредбите на Наредбата за условията и реда за вписване в регистъра и изискванията към дейността на лицата, които осъществяват дейност по добиване, преработване и сделки с благородни метали и скъпоценни камъни и изделия със и от тях по занятие, приета с ПМС № 181 от 26.07.2004 г., обн., ДВ бр. № 69 от 06.08.2004 г. (означава само като „Наредбата“) – конкретно чл. 45, ал. 1 т. 1, буква „г“. Съгласно тази разпоредба, злато проба 585/1000 е 14 карата, както и легалната дефиниция за понятието „инвестиционно злато“ по § 1, т. 15 от

Допълнителните разпоредби към Наредбата - злато във формата на кюлчета или плочки с тегла, приети от пазарите за злато и с чистота, равна или по-голяма от 995/1000. Също при изчисление количествата злато, посочени в експертизата по посочената формула, действително, злато с чистота проба 585 (злато 14 карата), изпратени за преработка на "A. G.-und S." AG - 7119.8700, превърнато в съответните количества злато с чистота проба 995 (инвестиционно злато), които впоследствие са получени обратно от немското дружество, се получава резултат- 4186.05 инвестиционно злато.

Въз основа на заключението на вещото лице, съдът намира съответствие на количествата злато по фактурите от процесния доставчик, с количествата, изпратени на немското дружество и реализирани последващи доставки впоследствие след преработката му в инвестиционно злато. Ответникът не е оспорил представените доказателства за изпращането на количествата злато за преработка на германското дружество и впоследствие върнато като инвестиционно злато.

По отношение на закупеното сребро по фактурите от процесния доставчик, вещото лице е изложило подробни съображения на л. 6 от заключението с, представени таблично в приложения 4 и 5 към заключението. Съгласно изводите на вещото лице, подкрепени с анализ на наличностите и справки за продажбите, към 31.12.2011г. са реализирани продажби от сребро в количества 313,9090 в което е включено и доставеното от процесния доставчик количество 207,100 сребро в съответната мерна единица. В резултат на това вещото лице е направило извод, че цялото количество сребро е продадено.

Въз основа на изложеното по фактите, съдът формира следните правни и фактически изводи:

По издаването на РА от компетентен орган, спазването на изискванията за форма и процесуалните правила, съдът намира, че РА е издаден в допустимо ревизионно производство, актовете в хода на ревизията – ЗВР, РД и РА, са издадени от компетентни органи, връчвани са надлежно, като жалбоподателят е имал процесуална възможност да защити правата си. Също формално от външна страна са спазени изискванията за писмена форма и съдържание – съответно по чл.113, 113, ал.1 и чл.120, ал.1 ДОПК.

В хода на ревизионното производство са събрани доказателства по предвидените в ДОПК способности - чрез връчване на ИПДПОЗЛ на основание чл. 37 ДОПК и извършени насрещни проверки, за които са съставени ПИНП, чието съдържание възпроизведено в РД и решението на ответника, не е спорно.

Въз основа на горното, съдът формира извод, че не са допуснати нарушения на изискванията за компетентност, форма и процесуални правила при издаването на РА.

По материалната законосъобразност на РА съдът намира следното:

Съдът намира, че процесните фактури, съдържащи подробно описание на вида на стоката, количество качество, единична цена и стойност, отговарят изцяло на изискванията на чл.114 от ЗДДС за съдържание, с оглед на което и съдържат достатъчно информация за данъчно събитие, и позволяват да

бъде установено съответствие с обективни факти за действително възникнала стопанска операция. Такива са останалите доказателства по делото – свидетелските показания, заключението на вещото лице и писмените такива за всяка от доставките и за осъществени последващи доставки, т.е. изпълнение на изискванията по чл. 68, ал.1 ,т.1 и чл. 69, ал.1,т.1 ЗДС за упражнено право на приспадане на данъчен кредит въз основа на облагаема доставка, доказана с възникнало данъчно събитие.

По преценката на останалите доказателства по делото, съдът въз основа на приетото по фактите, формира следните изводи:

1)Съдът на първо място намира за опровергани изводите на ответника, че съществува неточност на посочването на представените доказателства от прекия доставчик, предвид изрично записаното в РД на стр. 4 и 5 за представени приемо-предавателни протоколи още в хода на ревизията от доставчика.

2)Съдът кредитира като доказателство по делото свидетелските показания – като логични, последователни и неопровергани от други доказателства по делото. В тази връзка съдът съобрази и обстоятелството, че органите по приходите са длъжни да извършат ревизията в офиса на ревизираното лице – чл.115, ал. 2 ДОПК, и са могли да си съставят представа за начина на работата на жалбоподателя с неговите клиенти. Ответникът не ангажира доказателства за друг подход при сключването на сделките, представен от свидетелите, също не оспори и твърденията, че сделките се сключват при общи условия, обявени на електронния сайт на дружеството.

3)Съдът кредитира като доказателство по делото и заключението на вещото лице – като мотивирано и неопровергано, подкрепено от писмените доказателства, извършените анализи и обобщения от вещото лице. Въз основа на това съдът приема за установено, че със закупеното количество злато и сребро от процесния доставчик по спорните фактури, са извършени последващи доставки.

4)Съдът цени като частни писмени доказателства с достоверна дата приемо-предавателните протоколи, представени, тъй като в РД е посочено представянето им в хода на ревизията, на основание чл. 180 и чл. 181 ГПК. Ответникът не оспори подписите на лицето, подписало като пълномощник за доставчика. Поради това, протоколите имат обвързваща материална доказателствена сила за съда, относно качеството им на документ от посоченото като техен автор лице – чл. 180, ал.1 ГПК.

5)Съдът приема за доказано плащането по банков път по всички фактури – наредено в деня на издаване на всяка от фактурите.

6)Също липсват доказателства, че действията на пълномощника са оспорени от законния представител на дружеството-доставчик. В тази връзка съдът цени представените доказателства за плащане по всяка от фактурите по банков път, наредени в деня на издаването на всяка от фактурите. С постъпването на плащането по банковата сметка на доставчика, същият е узнал за действията на пълномощника и е могъл да се противопостави, като обяви същите за извършени без представителна власт. Такива доказателства липсват. По тези съображения, съдът приема, че извършените действията пълномощника са приети като извършени от името на доставчика, а

доводите за обратното на ответника са неоснователни. След като законодателят е приел в чл. 301 от Търговския закон, фикцията за потвърждаване на действията без представителна власт, е може да се твърди друго без надлежно доказателство за противопоставяне от страна на законния представител на дружеството. Съгласно тази разпоредба, когато едно лице действа от името на търговец без представителна власт, се смята, че търговецът потвърждава действията, ако не се противопостави веднага след узнаването. По тези съображения, всички доводи на ответника, основани на действия без представителна власт, респективно защо не са извършени лично от управителя на дружеството –доставчик, не намират опора в изискване на закона, в това число и в изискване на специално приложимата Наредба, уреждаща изискванията към лицата, осъществяващи сделки с благородни метали.

На основание изложеното по преценката на доказателствата - въз основа на свидетелските показания на разпитаните свидетели, преценени в съвкупност с всички останали доказателства по делото – заключението на вещото лице и писмените доказателства, неоспорените подписи върху приемо-предавателните протоколи, съдът приема за доказано, че стоките по всяка от фактурите са предадени от името на доставчика в офиса на дружеството-жалбоподател, и с които количества стоки, дружеството-жалбоподател, е извършил последващи доставки. Също процесните доставки, както не се спори между страните, са свързани с икономическата дейност на жалбоподателя.

В тази връзка съдът съобрази, както основателно се отбелязва в писмената защита на жалбоподателя, от съдебната практика на съда на Европейския съюз следва, че за да възникне правото на приспадане на данъка за доставка на стоки, Директива 2006/112 не изисква да бъде доказано прехвърлянето на правото на собственост по правото на държавите членки, а само да бъде прехвърлено правото на разпореждане с вещта като собственик. Приложимо е постановеното в Решение от 18.07.2013г., по преюдициално дело C-78 / 12, [фирма] на Съда на Европейския съюз, конкретно по т. 1 от диспозитива на решението, което гласи:

"1)Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че **във връзка с упражняването на правото на приспадане на данъка върху добавената стойност понятието „доставка на стоки“ по смисъла на тази директива и доказването на действителното осъществяване на такава доставка не са свързани с формата на придобиване на право на собственост върху съответните стоки.** Запитващата юрисдикция следва в съответствие с националните правила за доказването да извърши обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по отнесения до нея спор, за да определи дали разглежданите в главното производство доставки на стоки са действително осъществени и дали съответно за тях може да бъде упражнено право на приспадане."

Към правния спор по делото са приложими разпоредбите на Директива 2006/112, а разрешаването му се свежда до отговор на въпроса

удостоверяват ли спорните фактури действително извършени облагаеми доставки на стоки между данъчнозадължени лица. С посоченото решение на съда на ЕС по преюдициалното дело C-78/12 , е дадено задължително тълкуване на норми на директивата, относимо към датата на влизане в сила на тълкуваните разпоредби.

Понятието доставка на стока по смисъла на директивата не се отнася до прехвърлянето на собственост по предвидените от националното право форми, а **включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещь от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик** (т. 33 и т. 35 от решението). Н. съд в зависимост от фактите по делото следва да определи дали е налице прехвърляне на правото на разпореждане със съответната вещь т. 34 от решението).

Съгласно националното право придобиването на движима вещь от неособственик по реда на чл. 78 от Закона за собствеността /ЗС/ легитимира добросъвестният приобретател на вещта като собственик и поради това с правото да се разпорежда с вещта като собственик, както изисква чл. 14 параграф 1 от Директивата. В становището си по преюдициалното дело Е., българското правителство е изразило идентично становище. По точка 36 от решението по преюдициалното дело съдът изрично е посочил, че доказването на действителното осъществяване на доставка на стоки, което обуславя правото на приспадане, не трябва да зависи от способа на придобиване на правото на собственост върху съответните стоки. По тези съображения, с първото изречение от отговора на съда на ЕС по точка 1 е даден положителен отговор на въпроса за приложимост по смисъла на Директивата и на способа за придобиване на право на собственост чрез добросъвестно владение, предвидено по чл. 78 от ЗС.

По аргумент от чл. 345 от Договора за функционирането на ЕС, за прехвърлянето на правото на собственост е приложимо националното право, към процесните доставки не са предявени формални изисквания за нотариална заверка на подписите и нотариална форма на договора. Също няма данни за предявени претенции от действителен собственик на открадната или загубена вещь настоките по процесните доставки. Поради това е принципно допустимо правото на разпореждане с вещите по процесните доставки да бъде придобито по този способ.

Съгласно изречение второ от отговора на първи въпрос, преценката на доказателствата следва да се извърши по националните правила за доказване. Съдът следователно, за да направи извод за придобиването на правото на собственост върху стоките по процесните доставки чрез добросъвестно владение, следва да съобрази, че чл. 78, ал. 1 ЗС изисква да бъде осъществен следния фактически състав:

а) владението да е придобито на правно основание, което е годно да прехвърли правото на собственост, т.е. да предвижда като правна последица прехвърлянето на правото на собственост, но съдържа само абстрактна годност, защото има недостатък – продавачът не е собственик;

б) правното основание да е възмездно;

в) купувачът става собственик, защото е добросъвестен: освен намерението

да придобие са налице и допълнителни квалифициращи елементи –липсата на знание, че придобива от неособственик.

Достатъчно е незнанието да съществува към момента на сключване на сделката, добросъвестността се предполага до доказване на противното.

Този придобивен способ не е правна сделка по своята същност, тъй като праводателят не е собственик. Следва да се определи като **придобиване на право на собственост при наличие на определени предпоставки, предвидени в закона или както е озаглавен чл. 78 от ЗС – „придобиване на право на собственост чрез добросъвестно владение”.** Придобиването на правото на собственост чрез добросъвестно владение от получателя по доставката не е свързано с прехвърлянето му от доставчика, но получателят по доставката ще може да се разпорежда с вещта като собственик, както изисква чл. 14, §1 от Директивата за ДДС. Също ако доставчикът по облагаема доставка на стоки е придобил правото на собственост чрез добросъвестно владение по чл. 78,ал.1 ЗС, за което е достатъчно да докаже предаването на вещите – тъй като добросъвестността се предполага до доказване на противното (чл.70,ал.2 ЗС), то следващата продажба на същите вещи прави купувача - получател по доставката собственик, тъй като доставчикът вече е придобил правото на собственост.

За доказването на първата предпоставка от фактическия състав на чл. 78, ал. 1 ЗС - придобиването на правно основание, което е годно да прехвърли правото на собственост, действително както отбелязва жалбоподателя, са приложими правилата на търговската продажба, тъй като процесните доставки са търговски сделки и за двете страни – чл. 286, ал. 1 и ал. 2 от ТЗ. Приложимо е правилото на чл. 24,ал. от ЗЗД за прехвърляне на правото на собственост върху процесните стоки и следва да бъде доказано предаването. Това правило е приложимо по силата на препращането към гражданските закони за неуредените случаи с чл. 288 от ТЗ, и тъй като в последния закон липсват правила за прехвърляне на правото на собственост.

Също в договорите между жалбоподателя и доставчика стоките са индивидуализирани по количество и качество, което не ги индивидуализира до степен, че да се приеме прехвърлено право на собственост по силата на самия договор, съгласно чл. 24, ал. 1 ЗЗД и без да е необходимо доказване на предаването. Касае се за родово определени вещи – злато и сребро, индивидуализирани по качество и количество.

Следователно, придобиването на стоките по процесните доставки на правно основание, годно да прехвърли собствеността по смисъла на чл. 78, ал.1 ЗС изисква доказване на предаването на вещите по чл. 24, ал.2 от ЗЗД. Не подлежи на съмнение второто изискване – възмездността на основанието, също и поради факта, че е извършено плащане по всяка от процесните доставки и няма твърдения или доказателства за обратно плащане.

Третото изискване от фактическия състав по чл. 78, ал.1 ЗС - купувачът става собственик, защото е добросъвестен, **се свежда до липсата на знание, че се придобива от неособственик, т.е. до преценката дали покупката е с измамна цел или с цел злоупотреба.** Това е така, когато

самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама или когато знае или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, част от измама с ДДС, в който случай следва да се откаже да се признае правото на приспадане - т.39 и т. 40 от решението по преюдициалното дело. Обратното – когато лицето е не е знаело или не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че друга сделка по веригата от доставки пред и или след извършената от данъчно-задълженото лице е свързана с измама с ДДС, не е съвместимо с режима на правото на приспадане по директивата данъчнозадълженото лице да ес санкционира с отказ да се признае това право.

За обхвата на общата преценка на съда, по т. 38 от решението по преюдициалното дело изрично е прието, че при общата преценка на доказателствата, която следва да извърши настоящия съд съгласно изречение второ от отговора на първи въпрос, може да бъде основана на данни за доставки, предхождащи или следващи разглежданите в главното производство, както и свързани с тях документи, в това число и за последващи доставки – износ на стоките.

Настоящият съд следва да съобрази обхвата на доказването, което е допустимо да се възложи в тежест на получателя по доставката, според даденото тълкуване от съда на ЕС:

Така изрично в т. 42 от решението по преюдициалното дело съдът на ЕС е изтъкнал във второто изречение, **че данъчната администрация не може да изисква от данъчнозадълженото лице да представи документи от издателя на фактурата, в които да се споменават ушните марки на животните, за които се прилага системата за идентификация и регистрация по Регламент № 1760 / 2000 г.**

Също въз основа на досегашната си практика по същата точка съдът на ЕС е посочил, **че данъчната администрация не може по принцип да изисква от данъчнозадължено лице да провери, че издателят на фактурата за доставка 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 внасяне на ДДС, за да се увери, че доставчиците нагоре по веригата не са извършили нарушения или измама, или пък да разполага с документи в това отношение.**

Също следва да бъде взето предвид и приетото от съда на ЕС по т. 47 от Решение от 13 февруари 2014г. по преюдициално дело М. П., с-18/13, евентуалното неизпълнение от страна на доставчика на услуги на някои счетоводни записвания не може да постави под въпрос правото на приспадане, с което разполага получателят на услугите, що се отнася до платения за тях ДДС, когато фактурите за предоставените услуги съдържат цялата изисквана информация по чл. 226 от Директива 2006/112. Това правило следва да се приложи по аналогия и към доставките на стоки, по съображенията изложени в предходната точка на същото решение, според които правото на приспадане възниква по време, когато данъкът стане изискуем, извън визираните в чл. 64 и 65 от директивата особени положения, от този момент и следователно от който данъкът подлежи на приспадане, не

може да бъде определен по общ начин чрез изпълнението на формалности, като вписването в счетоводството на доставчиците на разходите, които те са направили за доставката.

По тези съображения, както основателно се твърди в жалбата, съответно неоснователни са доводите на ответника, без значение е произхода на стоката за признаването на правото на данъчен кредит, в това число доказателства дали доставчикът е разполагал със стоките предмет на доставките. Въз основа на доказателствата по делото, съдът приема за доказано предаването на процесните стоки по чл. 24, ал.2 от ЗЗД.

Относно добросъвестността на приобретателя, съдът съобрази, че по делото липсват обективни данни за знание, че жалбоподателят е знаел или е могъл да знае, че процесните доставки са част от данъчна измама. Извод за това следва и от начина на сключване на сделките – след установяване на пробата на златото и среброто от служители на жалбоподателя, т.е. след като стоката фактически е доставена в неговия офис. Също не се доказва знание за обстоятелства, свързани с каквито и да е факти за доставчика и неговата търговска дейност. Извод за това съдът формира от сключването на процесните доставки – при публично обявени условия на сайта на дружеството, както и от обстоятелството, че всяка доставка е одобрявана от някой от управителите на дружеството след установяване на количеството и качеството на стоката, извършените действителни последващи доставки. Доказателствата, преценени в съвкупност водят до извод, че се касае за действително прехвърлено право на разпореждане със стоки по смисъла на директивата, за което е без значение по какъв начин са придобити от доставчика, доколкото липсват данни за предявени права на трети лица. Недобросъвестност въз основа на обективни данни, съгласно изрично указаната тежест на доказване на ответника, не се установи по делото. Такава не следва и от представените доказателства по делото, в това число и въз основа на установената законова фикция по чл. 301 от Търговския закон, обсъдена по-горе.

Въз основа на изложеното, съдът приема за доказано и условието за добросъвестност, с оглед на което е изпълнен фактическият състав на придобиването по чл. 78 от Закона за собствеността, с оглед на това са без значение доказателствата и доводите на ответника, дали доставчика притежава доказателства за придобиването на стоките по процесните доставки.

Изложеният довод от ответника, че „доколкото не са налице обективни данни за изпълнението на доставките по процесните фактури на практика може да се направи извод, че ревизираното дружество знае този факт“, съдът намира за неоснователен. Налице са обективни данни за изпълнението на доставките по всяка от процесните фактури - за придобито право на разпореждане със стоките като собственик, с оглед на което не може да се приеме знание за участие в данъчна измама от страна на което и да е лице от персонала на жалбоподателя.

На основание изложеното, съдът формира извод, че всяка от процесните данъчни фактури, съответстващи на изискванията за съдържание, издадени от посочения в същите доставчик, удостоверява възникнало данъчно

събитие на доставка на стоки по смисъла на чл. 25, ал.2 вр. чл. 6, ал.1 ЗДДС, свързани с икономическата дейност на жалбоподателя, въз основа на което е възникнало правото на приспадане на данъка по същите и съответно е законосъобразно упражнено. Установи се законосъобразно упражнено право на приспадане по смисъла на чл. 68, ал.1, т.1 и чл. 69, ал.1, т.1 ЗДДС.

РА е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

Предвид изхода на делото, следва да бъдат присъдени разноси на жалбоподателя, за което е представен списък, неоспорени за прекомерност - за държавна такса – 50 лв., за адвокатско възнаграждение - 390 лв. за възнаграждението на вещото лице, и 1173, 50 лв. за възнаграждение на адвоката, за плащането на които са представени доказателства, общо 1613,50 лв.

На основание изложеното и чл. 160, ал.1 ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК], със седалище [населено място], Ревизионен акт (РА) № [ЕГН]/03.08.2012 г., издаден от орган по приходите при Териториална дирекция на Националната агенция за приходите - [населено място].

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ при Централно управление на Националната агенция за приходите да заплати на [фирма] с ЕИК[ЕИК], със седалище [населено място], сумата от 1613,50 (хиляда шестстотин и тринадесет лева и петдесет стотинки) лв. за разноси.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14 дневен срок от съобщаването му.

Съдия: