

# РЕШЕНИЕ

№ 5282

гр. София, 17.08.2018 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42  
състав**, в публично заседание на 17.05.2018 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Калин Куманов**

като разгледа дело номер **4788** по описа за **2017** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).

Производството е образувано във връзка с Решение № 5535 от 03.05.2017 г., постановено от Върховния административен съд по адм.дело № 7808/2016 г., с което е отменено Решение № 2040 от 24.03.2016 г. на АССГ, постановено по адм.дело № 7362/2015 г. в частта, в която е прогласен за нищожен Ревизионен акт /РА/ № Р-29002914001217-091-001/06.04.2015 г., издаден от О. К. М.-Д., на длъжност Началник Сектор "Ревизии и проверки", ТД на НАП, ГДО [населено място], в качеството на орган, възложил ревизията и Р. Г. С., на длъжност Главен инспектор по приходите в ТД на НАП, ГДО [населено място], в качеството на ръководител на ревизията против [фирма], ЕИК:[ЕИК], потвърден в оспорената част с Решение № 1062/17.07.2015 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно установените задължения за ДДС и лихви за периода от 01.12.2008 г. до 31.12.2010 г., и в частта за разноските, присъдени на [фирма] срещу РА № Р-29002914001217-091-001/06.04.2015 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП, ГДО [населено място], в качеството на ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1062/17.07.2015 г., издадено от Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП, [населено място], относно установените задължения за ДДС и лихви за данъчните периоди от м.декември 2008 г. до м.декември 2010 г.

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт с искане за отмяна като незаконосъобразен, съставен в нарушение на материалния и процесуалния закон. Релевирани са доводи за

незаконосъобразност на установените задължения, свързани с предоставянето на безплатна храна, като счита че спрямо него са налице условията, предвидени в разпоредбата на чл. 70, ал. 3, т. 6 от ЗДДС. Подробни съображения в тази насока, са изложени в депозираната жалба. Претендира се отмяната на обжалвания ревизионен акт в оспорената част. В съдебно заседание, жалбоподателят уведомен по реда на чл. 137, ал. 7 от АПК не изпраща процесуален представител. По делото е постъпила писмена молба от процесуалния представител на жалбоподателя – адв. М., с която тя е уведомява, че поради служебна ангажираност не може да се яви на насроченото съдебно заседание, по същество в молбата, моли съда да постанови съдебен акт, с който да отмени РА в оспорената част по съображенията, изложени в жалбата. Не претендира разноски.

Ответникът Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., чрез процесуалния си представител юк.П. излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като остави в сила ревизионен акт в оспорената част, и да присъди в полза на ответника юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 от ДОПК. Жалбата е депозирана с вх.№ 53-04-500/10.07.2015 г. срещу мълчаливо потвърден от Директора на Д"ОДОП"-гр. С., РА № Р-29002914001217-091-001/06.04.2015 г. От административната преписка се установява, че от страна на Директора на Д"ОДОП"-гр.С. е издадено Решение № 1062/17.07.2015 г., с което оспореният РА е потвърден. Следователно жалбата е процесуално допустима, депозирана от лице с правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-29002914001217-020-01/01.10.2014 г. /л.31/, издадена от О. К. М.-Д., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в ТД на НАП ГДО С., е възложена ревизия на жалбоподателя за следните видове задължения:

- Данък върху представителните разходи за периода от 2008 г. до 2010 г.;
- Данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за периода от 2008 г. до 2010 г.;
- Данък върху добавената стойност за данъчните периоди от м.януари 2008 г. до м.декември 2010 г.;
- Данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридическите лица за периода от 2008 г. до 2010 г.;
- Данък върху разходите за превозни средства за периода от 2008 г. до 2010 г.;
- Данък върху социалните разходи по ЗКПО, предоставяни в натура за периода от 2008 г. до 2010 г.;
- Корпоративен данък за периода от 2008 г. до 2010 г.

ЗВР е връчена на жалбоподателя по електронен път на 07.10.2014 г. /л.33/, като е определен срок за извършване на ревизията – до три месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени Р. Г. С., на длъжност Главен инспектор по

приходите, ръководител на ревизията, А. В. С., на длъжност Старши инспектор по приходите и С. Г. Д.-Г., на длъжност Главен инспектор по приходите. ЗВР е изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-29002914001217-020-02 от 16.10.2014 г., връчена по електронен път на 16.10.2014 г./л.36/, като съставът на ревизиращия екип е увеличен и в обхвата на ревизията е включено определяне на следните задължения: данък върху доходите на чуждестранни юридически лица; окончателен данък на местни и чуждестранни физически лица по чл. 37 и чл. 38, ал. 5 и ал. 11 от ЗДДФЛ; данък върху социалните разходи по ЗКПО, предоставяни в натура; вноски за ППФ и УПФ – за осигурители; данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица; вноски за ЗОВ – за осигурители; данък върху разходите за превозни средства; ДДС; данък върху доходите и приравнени на тях правоотношения; вноски за фонд ГВРС; корпоративен данък; ДОО за осигурители; данък върху доходите на ФЛ – свободни професии, граждански договори и др.; данък върху представителните разходи и данък върху дивидентите и ликвидационните дялове за периода от 01.01.2008 г. до 31.12.2010 г. Със ЗИЗВР № Р-29002914001217-020-03/05.01.2015 г., издадена от органа, възложил ревизията е изменена Заповед № Р-29002914001217-020-02 от 16.10.2015 г., като срокът за приключване на ревизията е продължен до 06.03.2015 г. Заповедта за изменение е връчена по електронен път чрез ИС "Контрол" на 06.01.2015 г.

Р. доклад /РД/ по извършената ревизия с № Р-29002914001217-092-01 е изготвен на 25.02.2015 г. и е връчен на ревизираното лице по електронен път на 25.02.2015 г. /л.40/. Срещу издадения РД е подадено в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, Възражение с вх. № 26-Е-3608 от 23.03.2015 г./л.208-220/, с приложени към същото доказателства. Възраженията са обсъдени в РА и частично са преценени за основателни.

На основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, от органа, възложил ревизията е издадена Заповед № Р-29002914001217-105-001/03.04.2015 г., с която е постановено прекратяване на ревизионното производство, образувано със Заповед № Р-29002914001217-020-03/05.01.2015 г., за което е издаден РД № Р-29002914001217-092-001 от 25.02.2015 г., в следните части:

- по отношение на определен данък при източника по чл. 195 от ЗКПО за 2008 г. в размер на 1 847,68 лв. и лихви в размер на 1 401,79 лв., както и по отношение на допълнително определени задължения за осигурителни вноски в т.ч. ДОО, ЗО, ДЗПО за периода от м.01.2008 г. до м.11.2008 г., поради прието за основателно възражение за изтекъл давностен срок по чл. 109, ал. 1 от ДОПК.

С цитираната заповед за прекратяване на ревизионно производство са отхвърлени като неоснователни отправени от дружеството възражения за прекратяване на ревизионното производство по отношение на определени лихви върху несвоевременно внесен данък по чл. 204 от ЗКПО върху представителните разходи, социалните разходи, включително разходите за безплатна храна и разходите, свързани с експлоатация на превозни средства за 2008 г., както и в частта на претенция на дружеството за изтекъл срок по чл. 109, ал. 1 от ДОПК и изтекла погасителна давност относно непризнат данъчен кредит за 2008 г. за разходите за безплатна храна. Заповедта за прекратяване на производството е връчена по електронен път на 06.04.2015 г.

Р. акт с № Р-29002914001217-091-001 от 06.04.2015 г. е издаден на 06.04.2015 г. и е връчен на задълженото лице по електронен път на 06.04.2015 г. С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и

основанията за тях. РА съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 от ДОПК. С оспорвания РА на дружеството са установени задължения за довносяне общо в размер на 210 264,18 лв., в т.ч., както следва: Данък върху доходите на чуждестранни ЮЛ в размер на 61 545,61 лв. и лихви върху това задължение размер на 28 736,62 лв.; лихви за задължения за данък върху представителните разходи в размер на 604,68 лв.; данък върху социалните разходи по ЗКПО, предоставяни в натура в размер на 13 307,40 лв. и лихви върху това задължение в размер на 7 731,23 лв., данък върху разходите за превозни средства в размер на 3 089,41 лв. и лихви върху това задължение размер на 1 670,12 лв.; ДДС в размер на 19 805,43 лв. и лихви върху това задължение в размер на 9 911,29 лв.; ДОО за осигурители в размер на 24 965,44 лв. и лихви върху това задължение размер на 19 028,37 лв., вноски за здравно осигуряване за осигурители в размер на 7 033,41 лв. и лихви върху това задължение размер на 3 647,32 лв., вноски за УПФ за осигурители в размер на 5 108,39 лв. и лихви върху това задължение в размер на 4 038,88 лв., задължения за данък върху доходите от трудови правоотношения и приравнените на тях правоотношения в размер на 40,68 лв.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е производство на каучукови изделия - пневморесьори. Дейността се осъществява в завод, находящ се на територията на [община], Индустриална зона, местност „К.“ № 1.

Предмет на оспорване пред Съда са следните установени на дружеството задължения, по които е непризнато право на приспадане на данъчен кредит, съгласно дадените от касационната инстанция указания с Решение № 5535 от 03.05.2017 г. на ВАС по адм. дело № 7808/2016 г. в частта, в която е отменено Решение № 2040/24.03.2016 г. по адм. дело № 7362/2015 г. по описа на АССГ и делото е върнато за ново разглеждане: Задължения за ДДС в размер на 19 805.43 лв. и лихви в размер на 9 911.29 лв. за периода от 01.12.2008 г. до 31.12.2010 г.

В хода на ревизионното производство, органите по приходите са установили, че дружеството-жалбоподател е предоставяло на работниците и служителите безплатна храна, съгласно разпоредбата на чл. 294 от Кодекса на труда /КТ/ по Заповед на работодателя № 20/04.01.2008 г. /л.292/. Съгласно заповедта, дружеството е предоставяло на работниците и служителите социална придобивка в натура, предоставяна храна в стола на предприятието от външна фирма. Представени са Договор за организиране и обслужване на дейност „Хранене“ на [фирма], сключен между жалбоподателя, като Възложител и "1 Експресно Парти" Е. с ЕИК:[ЕИК], като Изпълнител от 24.01.2010 г., 24.01.2009 г. и 24.01.2008 г., както и издадени на дружеството фактури за доставка на храна от посочения доставчик. Консумираната храна е била поемана на 100 % от дружеството и нейната стойност е била заплащана по фактури на доставчика всеки месец. Констатирано е, че достъп до тази придобивка са имали всички работници, служители и изпълнители по договор за управление и контрол. В тази връзка, ревизиращите органи са приели, че така предоставената храна на работниците и служителите в дружеството-жалбоподател, представлява безвъзмездна доставка по смисъла на ЗДДС.

С подаденото по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК, писмено възражение дружеството е оспорило приложеното данъчно третиране и констатациите в РД, като е развило тезата, че предоставената на работниците безплатна храна е в изпълнение на задължението по чл. 285 от КТ и Наредба № 11 от 21.12.2005 г. за определяне на условията и реда за осигуряване на безплатна храна и/или добавки към нея. Като

писмени доказателства към възражението са приложени: договори за превоз на работниците и служителите; Становище на служба по трудова медицина, декларация на работниците и служителите, Заповед № 26/14.02.2008 г., издадена от ръководството на предприятието за предоставяне на безплатна храна по чл. 285 от КТ, договори за доставка на храна, фактури и А., издадени на дружеството на основание чл. 129 от ДОПК за периоди, в обхвата на ревизията в производства по възстановяване на ДДС. С допълнителна молба с вх. № 26-Т-3688 от 24.03.2015 г. от жалбоподателя са представени копия на следните документи: Становище на служба по трудова медицина от 26.06.2008 г., Сертификат за контрол № 387/23.06.2008 г. и Протокол за контрол на микроклимат № 387-1/23.06.2008 г. /П..1/.

След анализ на представените доказателства, органите по приходите са констатирани, че същите установяват обстоятелствата, относно специфичния характер на труда, към дати, следващи с няколко месеца датата на представената Заповед № 26/14.02.2008 г., поради което е прието, че не могат да са основание за издаване на посочената заповед. Установено, че Заповед № 26 е с дата, следваща издадената преди това Заповед № 20/04.01.2008 г., по силата на която безплатната храна вече е предоставена като социална придобивка. Освен това е констатирано, че преди да бъде издадена Заповед № 26/14.02.2008 г., на 24.01.2008 г. предприятието вече е сключило договор с дружеството-изпълнител за организиране и предоставяне на храна. По отношение на представената Заповед № 26/14.02.2008 г. е констатирано, че същата не съдържа реквизитите, които са изискуеми по чл. 7 от Наредба № 11/2005 г., т.к. в заповедта не се посочени работниците и служителите, имащи право на безплатна храна, добавки към храната или и двете. Установено е, че не са спазени изискванията на чл. 7, ал. 1 от Наредбата, а именно – липсва извършена оценка на риска, проведени предварителни консултации с комитета/групата по условията на труда. За периода до 31.12.2010 г. не е налице писмено съгласуване със Службата по трудова медицина. Констатирано е, че в представената Заповед № 26/14.02.2008 г. не е определен видът на храната. С оглед ограничението по смисъла на чл. 9 от Наредба № 11/2005 г., органът по приходите е констатирал, че обстоятелствата за по-ранното съществуване на Заповед № 20 от 04.01.2008 г., по силата на която вече е предоставена безплатна храна на всички работници и служители, наличието на сключен договор с изпълнител на храненето и фактическото предоставяне на храна на всички служители и работници, което е потвърдено от собственоръчно подписаната от тях декларация, са пречка безплатната храна да се предостави и по реда на Наредба № 11/21.12.2005 г.

Предвид констатираното с РА са установени задължения по ЗДДС за данъчни периоди от м.декември 2008 г. до м.май 2010 г. в общ размер 19 805.43 лв., произтичащи от непризнато право на данъчен кредит, ведно с лихви от 9 911.29 лв.

Решаващият административен орган е приел за законосъобразен РА в тази му част, предвид следните съображения: Посочено е, че по силата на разпоредбата на чл. 285 от КТ, на работниците и служителите, които работят в предприятия със специфичен характер и организация на труда, работодателят осигурява безплатна храна и/или добавки към храната. Условията и редът, при които се осигуряват безплатната храна и/или добавките към нея по ал. 1, се определят с наредба на Министъра на труда и социалната политика и министъра на здравеопазването. В тази връзка от страна на ревизиращите органи е посочено, че съгласно чл. 1 от Наредба № 11/21.12.2005 г. за определяне на условията и реда за осигуряване на безплатна храна и/или добавки към нея, издадена от Министерството на труда и социалната политика и Министерството

на здравеопазването, /Обн. ДВ бр. 1 от 3 януари 2006 г./, безплатна храна и/или добавки към нея получават само работниците и служителите, които работят в предприятия със специфичен характер и организация на труда, регламентирани съответно в чл. 2, ал. 1 и чл. 2, ал. 2 на наредбата. Следователно задължението на работодателя да предоставя безплатна храна и/или добавки към нея по реда на чл. 285 от КТ и Наредба № 11/21.12.2005 г. на работниците и служителите, възниква когато предприятието е със специфичен характер и организация на труда. Като според административния орган, наличието на тези две условия следва да е кумулативно изпълнено.

Видно от приложеното по преписката Становище от 26.06.2008 г. на Служба по трудова медицина [фирма] /П.1/ е установено, че част от работещите в [фирма] през ревизирания период са работили при условията на специфичен характер на труда, посочени в чл. 2, ал. 1, т. 3 от Наредбата, отнасящи се главно до това, че не е осигурявана подходяща температура на въздуха на работните места през работното време. В становището е посочено още, че съгласно извършените измервания на факторите на работната среда по работни места в [фирма] са налице работещи при среднодневни температури над 30 градуса по Ц. през повече от половината от максимално установеното с КТ работно време. Измерените стойности на параметъра микроклимат /температура, влажност и скорост на движение на въздуха/ по отношение на контролирания параметър температура на въздуха за топъл период на годината не са в съответствие с допустимите норми от БДС 14776-87 – Санитарно-хигиенни норми за температурата, относителната влажност, скорост на въздуха и топлинно облъчване, за работни места по позиции № 1, 2, 3, 4 и 5 от Протокол за контрол на микроклимат № 387-1 от 23.06.2008 г., неразделна част от Сертификат за контрол № 387/23.06.2008 г. Съгласно представен Протокол за контрол на микроклимат /П. 1/, контролираният обект на предприятието се е състоял от следните общо 10 позиции: 1. Участък разкройка, 2. Офис мениджър качество, 3. производствено хале; 4. Котелно; 5. Офис "Началник производство"; 6. Офис "Човешки ресурси"; 7. Отдел "Маркетинг"; 8. Офис "Снабдяване"; 9. Офис "Управител" и 10. Офис "Администратор".

От представения Сертификат за контрол № 378 от 23.06.2008 г. /П. 1/ е установено, че според заключението на експертите фактор микроклимат в позициите № 6, 7, 8, 9 и 10 е бил в съответствие с изискванията на БДС 14776, а фактор микроклимат в позиции № 1, 2, 3, 4 и 5 не е бил в съответствие с изискванията на БДС 14776. От страна на ревизиращите е прието, че компетентните органи са установили наличие на условието на чл. 2, ал. 1, т. 3 от Наредба № 11/2005 г. само относно първите 5 позиции от контролираното предприятие, а именно позиции № 1, 2, 3, 4 и 5. За останалите позиции № 6, 7, 8, 9 и 10 не са били налице изискванията на чл. 2, ал. 1, т. 3 от Наредба № 11/21.12.2005 г.

Установено е, че работниците и служителите в ревизираното дружество попадат в хипотезата на нормата на чл. 2, ал. 2 от Наредбата за работа при специфична организация на труда, съгласно която се осигурява безплатна храна и/или добавки към нея, на работниците и служителите, които съгласно т. 4 работят в отдалечени обекти без възможности за ползване на заведения за хранене.

От приложеното и цитирано по-горе в решението на Д"ОДОП" Становище на служба по трудова медицина, е установено, че работещите в [фирма] са работили при организация на труда, отговаряща на условието, посочено в чл. 2, ал. 2, т. 4 от Наредба № 11 от 21.12.2005 г. Но от друга страна според приходните органи е установено, че за обектите по позиции № 6, 7, 8, 9 и 10, където са работните места на административния персонал не са били изпълнени кумулативно изискванията на Наредба № 11/21.12.2005 г., тъй като за работещите по тези позиции не е била налице работа със специфичен характер на труда. От представената Заповед № 26/14.02.2008 г., издадена на основание чл. 285 от КТ, ръководството на предприятието е постановило да бъде осигурявана безвъзмездна храна за обяд на работниците

и служителите на ревизираното дружество, в приложението към цитираната заповед е посочено, храната да бъде осигурена по отношение на всички работници и служители, при спазване на определен порцион. В приложението е посочен средният брой работници – 45 души и средната цена за порцион в размер на 5.00 лв. /П.. 1/.

В случая е прието за установено, че безплатната храна е била предоставяна на всички работници и служители на предприятието. Посочено е че, това обстоятелство е удостоверено и декларирано от всички служители и работници, чрез лично изписани от тях имена, длъжност и поставени подписи в приобщената по делото Декларация /П.. 1/. Видно от същата декларатори са лицата, заемащи следните длъжности: Ръководител продажби /ред 1/, Специалист продажби /ред 2 и ред 3/, които е следвало да полагат труд в обект по позиция 6 от отдел "Маркетинг". На редове 4, 5 и 6, декларацията е подписана от лица на длъжност "Счетоводител", които би следвало да упражняват трудова дейност в обект по позиция 10. офис "Администратор".

От представения Договор от 24.01.2008 г. за организиране и обслужване на дейност "хранене" на [фирма] и по-конкретно в чл. 2.6 от същия е посочено, че: "В. има право да поръчва приготвянето от служителя на изпълнителя на освежителни напитки /чай или кафе/ за работниците и гостите си". Напълно идентичен текст на чл. 2.6. е разписан и в останалите приложени договори от 24.08.2009 г. и от 24.01.2010 г. за организиране и обслужване на дейност "хранене", сключени отново със същото дружество-доставчик - "1-Експресно парти" Е..

В тази връзка органите по приходите са приели, че дружеството-жалбоподател е отчело разходи за предоставена безплатна храна и за лица, за които не са били кумулативно изпълнени изискванията на Наредба № 11/21.12.2005 г., тъй като това са или служители, които не изпълняват трудова дейност в предприятието със специфичен характер на труда или са лица, имали достъп до безплатно предоставени освежителни напитки, като гости на ревизираното дружество.

Органите по приходите са посочили, че за да бъде третирана дадена храна като "безплатна" по смисъла на чл. 285 от КТ, е необходимо не само тя да бъде предоставяна на лица, които са правоимащи по смисъла на Наредба № 11/21.12.2005г., но и да са изпълнени и процесуалните предпоставки, регламентирани с чл. 7 от наредбата. Според тази разпоредба се изисква изрична писмена заповед, която да определя работниците и служителите, имащи право на безплатна храна и/или добавки към храната, както и видът и стойността на храната и/или добавките към нея. Съгласно чл. 7, ал. 1 от наредбата, заповедта се издава въз основа на оценката на риска, след предварителни консултации с представителите на работниците и служителите и комитета/групата по условия на труд, и писмено съгласуване със службата по трудова медицина. Посочените, регламентирани в наредбата изисквания произтичат от поставената от законодателя цел, а именно - при предоставяне на безплатна предпазна храна да се неутрализира въздействието върху работниците и служителите на вредните фактори на работната среда, а не да се удовлетворят биологичните потребности на човешкия организъм. В този смисъл от съществено значение е видът на храната и начинът на нейното предоставяне, т.е. доколко същият гарантира, че ще бъдат предотвратени вредните последствия от работната среда.

От друга страна, органите по приходите са посочили, че съгласно чл. 294 от КТ работодателят може самостоятелно или съвместно с други органи и организации да осигурява на работниците и служителите: 1. организирано хранене съобразно рационалните норми и специфичните условия на труд; 2. търговско и битово обслужване, като изгражда и поддържа търговски обекти и бази за услуги; 3. транспортно обслужване от местоживеенето до местоработата и обратно; 4. бази за дълготраен и краткотраен одих, физическа култура, спорт и туризъм; 5. бази за културни занимания, клубове, библиотеки и други; 6. подпомагане на младите и на новопостъпилите работници и служители и 7. задоволяване на други социално-битови и културни потребности. Съвкупната преценка на установените факти и

обстоятелства и събрани доказателства указва, че в РА е прието, че в хипотезата на чл. 294, ал. 1, т. 1 от КТ /организирано хранене съобразно рационалните норми и специфичните условия на труд/, стойността на храната представлява социален разход за предприятието, съгласно легалната дефиниция на понятието "Социални разходи, предоставени в натура", разписана в текста на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО.

Съгласно посочената норма, "социални разходи, предоставени в натура" са отчетените като разходи социални придобивки по чл. 294 от Кодекса на труда и предоставени по реда и начина, определени от чл. 293 от Кодекса на труда или от ръководството на предприятието. Социалните придобивки е следвало да са достъпни за всички работници и служители и за лицата, наети по договор за управление и контрол. В тази връзка е прието, че такъв е и случаят на предоставяната безплатна храна. Според ревизиращите органи, този извод е бил подкрепен от издадената Заповед № 20/04.01.2008 г. на основание чл. 294 от КТ, както с оглед установените обстоятелства и събраните доказателства в хода на ревизията.

Посочено е, че предоставената храна по реда на чл. 294 от КТ не попада в изрично посочените изключения, поради което на дружеството-жалбоподател на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС е непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от "1-Експресно парти" Е. за периода м.декември 2008 г. до м.декември 2010 г., подробно описани в РД и приобщени към доказателствения материал по делото. Предвид установеното на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС на ревизираното лице е отказано право на приспадане на данъчен кредит по издадените от "1-Експресно парти" Е. с предмет: "Храна за персонала".

РА е обжалвана по административен ред и с Решение № 1062/17.07.2015 г. РА акт е потвърден в оспорената част на определените задължения за ДДС вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 19 805.43 лв. и лихви в размер на 9 911.29 лв. по издадени фактури от "1-Експресно парти" Е. с предмет: "Храна за персонала".

В хода на настоящото съдебно производство беше допусната **съдебно-счетоводна експертиза** с вещо лице К. К., която даде заключение по следните задачи:

1. За процесния период от 01.12.2008 г. до 31.12.2010 г. имало ли е въведен режим на работа на нощни смени в предприятието на [фирма] и ако е имало режим на работа на нощни смени за кои лица, на каква длъжност и работно място.
2. За периода от 01.12.2008 г. до 31.12.2010 г. колко лица и при какъв режим на работа са осъществявали трудовата си дейност в предприятието на [фирма] в цех за производство на въздушни възглавници и изолационни материали за строителство от каучук в участъците, посочени с наднормени нива на температурата на въздуха, съгласно Сертификат за контрол № 387/23.06.2008г, издаден от орган за контрол "Е." вид С при [фирма] [населено място] /приложен към Становище на служба по трудова медицина [фирма]/.
3. За периода от 01.12.2008 г. до 31.12.2010 г. предоставяни ли са на работниците полагащи труд в цех за производство на въздушни възглавници и изолационни материали за строителство от каучук и на работниците и служителите работещи на нощни смени храна и ободрителни напитки и на каква стойност е била храната и напитки.
4. Да посочи механизма на представянето на безплатната храна и напитки.

От допуснатата основна съдебно-счетоводна експертиза се установява, че в предприятието [фирма] е въведен трисменен режим на работа със Заповед № 35/03.05.2010 г. До тази дата, вещото лице е установило, че работата в Цех за производство на въздушни възглавници и изолационни материали за строителство от каучук се е извършвала на двусменен режим, а именно редовна смяна от 8, 00 до 16,00 часа и втора смяна от 16:00 до 24:00 часа. От въвеждане на трисменен режим – от м. май 2010 г. до 31.12.2010 г. в посочения Цех, видно от заключението се установява, че са работили средно по 55 човека месечно като подробен списък на лицата и длъжностите са посочени в Приложение № 1, неразделна част от експертната. Всички от посочените лица са работили и нощна смяна, съгласно графици.

По втория въпрос, според заключението за периода от 01.12.2008 г. до 31.12.2010 г. в Цеха за производство на въздушни възглавници и изолационни материали за строителство от каучук

са работили работници, подробно посочени в Приложение № 2 към експертната. Посочените работници са били с работно място, съгласно позиции 1, 2, 3, 4, 5 от Протокол за контрол на микроклимат, неразделна част от Сертификат за контрол №3 87/23.06.2008 г. от Становището на Службата по трудова медицина.

По третия въпрос, според експертното заключение за периода от 01.12.2008 г. до 31.12.2010 г. на работниците в Цеха за производство на въздушни възглавници и изолационни материали за строителство от каучук, са предоставяни безплатна храна и напитки, като стойността на тази храна и напитки е посочена подробно в Приложение 3 от заключението. Работодателят е определил със своя Заповед № 26/14.02.2008г. (приложена по делото) дневен порцион от 5 лева на служител и работник.

По четвъртия въпрос, вещото лице е установило, че храната и напитките е предоставяна от работодателя на място в предприятието на специално обособено място – столова по време на регламентирания почивки. Храната и напитките са доставяни на [фирма] по договор с "1-Експресно парти" Е., представен като доказателство по делото. Работодателят е предоставял безплатна храна и напитки на всички свои служители, вкл. и на тези от администрацията, а не само на работещите в Цеха за производство на въздушни възглавници и изолационни материали за строителство от каучук. Работодателят е определил със своя заповед дневен порцион от 5 лева на служител и работник.

В хода на настоящето съдебно производство беше допусната и **допълнителна съдебно-счетоводна експертиза** със същото вещо лице, която даде заключение по следната задача, поставена от жалбоподателя:

1. Какъв би се оказал размерът на ДДС, за който [фирма] би имало право на данъчен кредит по доставките на "1-Експресно парти" Е., съгласно описаните в Приложение 3 на заключението фактури /представени и като доказателство по делото и послужили за определяне на задължения за ДДС, съгласно процесния РА/, като вземе предвид стойността на храната, предоставяна на работниците, работещи в Цех за производство на въздушни възглавници и изолационни материали за строителство от каучук в предприятието на [фирма], като посочи стойността на съответния ДДС по периодите, посочени в Р. акт.

От допуснатата допълнителна съдебно-счетоводна експертиза и с оглед изчисленията, направени от вещото лице по издадените фактури от "1-Експресно парти" Е. се установява, че размерът на ДДС, за който [фирма] би имало право на приспадане на данъчен кредит по доставките, извършени от "1-Експресно парти" Е., съгласно описаните в Приложение 3 от експертното заключение фактури /представени като доказателство по делото и послужили за определяне на задължения за ДДС, съгласно процесния РА/ и предвид стойността на храната, предоставяна на работниците и служителите, работещи в Цех за производство на въздушни възглавници и изолационни материали за строителство от каучук в предприятието на [фирма], с посочени стойности на съответния ДДС по периодите, посочени в РА възлиза на 22 272.17 лв.

Съдът ще коментира приетите и неоспорени експертни заключения в хода на съдебното производство при излагане на правните си изводи.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха като **писмени доказателства**:

Представени от ответника:

1. Доказателства за наличие на квалифициран електронен подпис /К./ на ревизиращите органи: О. К. М.-Д. – към датите на издаване на ЗВР, ЗИЗВР и РА; Р. Г. С. – към датите на издаване на РД и РА, С. Г. Д.-Г. – към датата на издаване на РД, А. В. С. – към датата на издаване на РД и В. М. Н. – към датата на издаване на РД.;
2. Справка за обжалването и датите на влизане в сила на актове за прихващане или възстановяване, издадени на [фирма], с описани подробно номер и дата на издаване.;
3. Писмо от [фирма] с изх. № 0460/03.04.2018 г.

**При така установената фактическа обстановка Съдът достигна до следните правни**

#### **ИЗВОДИ:**

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Р. акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Р. акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният Ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

В случая издателите на Р. акт не са определени със заповед за определяне на компетентен орган по реда на старата редакция чл. 119, ал. 2 от ДОПК /в сила до 31.12.2012 г./, тъй като ревизията е възложена през 2014 г., при действието на чл. 119, ал. 2 от ДОПК /И., ДВ, бр.82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г./ . След изменението на посочената разпоредба, ревизионният акт се издава съвместно от двама органи – органът, възложил ревизията, и ръководителят на ревизията.

Съдът констатира, че Р. акт е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл. 16, ал. 1, т. 1 от ЗЕДЕП, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на К. на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство № Р-29002914001217-091-001/06.04.2015 г. спрямо [фирма].

По време на ревизията, респ. в хода на първоначалното оспорване на РА по съдебен ред, от събрания доказателствен материал се установява, че [фирма] на основание чл. 294 от КТ, е предоставяло на работниците и служителите си безплатна храна. Видно от съдържанието на Заповед № 20/04.01.2008 г. е, че стойността на предоставяната храна е определена като социален разход за предприятието, тъй като не са съществували условия за отпускането и по смисъла на Наредба № 11/21.12.2005 г.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, органите по приходите са приели, че процесната доставка на безплатна храна на основание чл. 294 от КТ попада в хипотезата на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, тоест, че предоставената безплатна храна е предназначена за "безвъзмездна доставка". Съгласно разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 2, предл. първо от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо, че са изпълнени условията на чл. 69 или чл. 74, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки. В § 1, т. 8 от ДР на ЗДДС се намира легалната дефиниция на понятието "безвъзмездна доставка". Законът дефинира доставката като безвъзмездна, когато при нея няма възнаграждение или стойността на даденото многократно надхвърля полученото. В случая спорното право отказано, тъй като ревизията е приела, че предоставената храна на работниците и служителите в дружеството-жалбоподател представлява именно безвъзмездна доставка по смисъла на § 1, т. 8 от ДР на ЗДДС и същата попада в хипотезата на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. Тук следва да се посочи, че разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС съдържа две алтернативно предвидени хипотези, като при наличие само на една от тях правото на приспадане на данъчен кредит няма да е налице.

Ревизиращите органи са установили, че задълженията за ДДС и лихви за периода от 01.12.2008 г. до 31.12.2010 г., произтичат от решението на Изпълнителния директор на [фирма] да предоставя безплатна храна на работниците и служителите в предприятието. Съгласно разпоредбата на чл. 294, ал. 1, т. 1 от КТ, работодателят може самостоятелно или съвместно с други органи и организации да осигурява на работниците и служителите организирано хранене, съобразно рационалните норми и специфичните условия на труд. На основание тази разпоредба е издадена именно Заповед № 20/04.01.2008 г., в която изрично е посочено, че стойността на храната представлява социален разход за предприятието,

доколкото не съществуват условия за отпускането и по смисъла на Наредба № 11/21.12.2005 г. Според разпоредбата на чл. 285 от КТ на работниците и служителите, които работят в предприятия със специфичен характер и организация на труда, работодателят осигурява безплатна храна и/или добавки към храната, като ал. 2 предписва този ред и условия да бъдат детайлизирани в Наредба. Такъв подзаконов нормативен акт е именно Наредба № 11/21.12.2005 г. В чл. 7 от същата е предвидено, че на основа на оценка на риска, работодателят след предварителни консултации с представители на работниците и служителите и комитета/ групата по условия на труд и писмено съгласуване със службата по трудова медицина, с писмена заповед определя работниците и служителите, които имат право на: 1. безплатна храна; 2. добавки към храната и безплатна храна и добавки към храната, а според ал. 2 от същата разпоредба е регламентирано, че в заповедта по ал. 1 се определя видът и стойността на храната и/или добавките към нея.

От допуснатото в хода на настоящето съдебно производство експертно заключение се установи, че [фирма], в качеството си на работодател е осигурявало дневен порцион от 5 лева за всеки работник и служител в предприятието на основание нова издадена Заповед № 26 от 14.02.2008 г., съобразно установен график. Същият обаче не е представен по делото. Цитираната от вещото лице заповед е издадена на основание чл. 285 от КТ и Наредба № 11/21.12.2005 г. и именно със същата се заповядва да се осигури безвъзмездна храна на работниците и служителите в дружеството-жалбоподател. В хода на първоначалното разглеждане на делото от допуснатата СМЕ е установено, че дружеството не е изпълнило изискванията на чл. 7 от Наредба № 11/21.12.2005 г., като не е извършило съгласуване с представители на работниците и служителите и комитета/ групата по условия на труд, както и че в заповедта не са посочени конкретните работници и служители, работещи при условията на специфичен характер на труда, посочени в чл. 2, ал. 1, т. 3 от Наредбата при среднодневни температури над 30 градуса по Ц. през повече от половината от максимално установеното с КТ работно време, доколкото съгласно указание за прилагането на Наредба № 11 с изх. № ПК-25-3/31.08.2006 г., издадено от МЗ и МТСП, работодателят трябва да определи с писмена заповед работниците и служителите, които имат право безплатна храна и добавки към нея, а безспорно в случая е, че всички работещи в ревизираното дружество са се ползвали от предоставената безплатна храна, но пък видно от издадените заповеди и фактури – в нито една от тях не са посочени съответните длъжности/категория персонал, характер на труда, организация на труда, нито видът на храната и/или добавките, за да се прецени дали същата съответства на специфичния характер на дейността, осъществявана от ревизираното дружество. Следователно е налице изключението по чл. 9 от Наредба № 11/21.12.2005 г., а именно, че обстоятелствата за по-ранно съществуване на Заповед № 20/04.01.2008 г., се явяват пречка безплатната храна да бъде предоставяна и по реда на Наредба № 11/21.12.2005 г. В случая предоставената храна не е по реда на чл. 285 от КТ. По смисъла на тази законова разпоредба, за да бъде приета една храна като безплатна, е необходимо не само тя да бъде предоставяна на лица, които са правоимащи по смисъла на Наредба № 11/21.12.2005 г., но и да бъдат изпълнени процесуалноправните предпоставки за това, регламентираны в чл. 7 от Наредба № 11/2005 г. Следователно, ако безплатната храна се предоставя на основание чл. 285 от КТ, при условията и по реда на Наредба № 11/2005 г., съгласно разпоредбата на чл. 70, ал. 3, т. 6 от ЗДДС за съответното предприятие ще е налице право на приспадане на данъчен кредит за храната и/или добавките към нея. Но настоящият случай не е такъв, а именно – безспорно е установено, че предоставяната безплатна храна на работниците и служителите е по реда на чл. 294 от КТ.

Поначало правото на приспадане на данъчен кредит по реда на ЗДДС възниква и се упражнява по общите правила на чл. 69, при ограниченията на чл. 70, и при условията на чл. 71 от ЗДДС. На основание чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, регистрираното лице има право да приспадне начисления данък за стоките или услугите, които доставчикът регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави, когато стоките и услугите се използват за

целите на извършваните от него облагаеми доставки. В този смисъл правото на приспадане на данъчен кредит е в пряка зависимост от извършваните от лицето доставки, за които се използват получените стоки и услуги.

На основание чл. 70, ал. 3, т. 6 от ЗДДС, право на приспадане на данъчен кредит е налице за храната и/или добавките към нея, които се предоставят по реда на чл. 285 от КТ. Съгласно чл. 285 от КТ на работниците и служителите, които работят в предприятия със специфичен характер и организация на труда, работодателят осигурява безплатна храна и/или добавки към храната. Условието и редът, при които се осигуряват безплатната храна и/или добавките към нея се определят с Наредба № 11 от 21 декември 2005 г. за определяне на условията и реда за осигуряване на безплатна храна и/или добавки към нея. Според регламентираното с наредбата работодателят осигурява безплатна храна и/или добавки към нея за специфичен характер и специфична организация на труда. Безплатна храна и/или добавки към нея получават работници и служители само за дните, когато работят при условията на чл. 2 от наредбата. На основание чл. 3 от същата наредба по време на нощни смени или при полагане на нощен труд на работниците и служителите се осигуряват тонизиращи или ободряващи напитки. В конкретния случай безспорно се установява, че дружеството не попада в хипотезата на чл. 285 от КТ, предвид което разпоредбата на чл. 70, ал. 3, т. 6 от ЗДДС не е пряко приложима за същото. Съгласно разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо, че са изпълнени условията на чл. 69 или чл. 74, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки. В ал. 3 на чл. 70 от ЗДДС са предвидени изчерпателно случаите, при които разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС не се прилага. Няма спор, както се посочи по-горе, че храната и напитките, които са предоставяни безвъзмездно на работниците и служителите в предприятието на жалбоподателя, не могат да бъдат включени в нито една от хипотезите на чл. 70, ал. 3, т. 1-т.9 от ЗДДС.

Безспорно е, че за периода от м.декември 2008 до м.април 2010 г. /съгласно ССчЕ/ в предприятието е бил въведен двусменен режим на работа, съответно: първа смяна от 08:00 до 16:00 ч. и втора смяна от 16:00 ч. до 24:00 ч., но това не води до извода за специфичен вид дейност на дружеството, дори работниците и служителите, които са извършвали трудова дейност по време на втората смяна не могат да бъдат приравнени на работници и служители, извършващи нощен труд по смисъла на чл. 140, ал. 3 от КТ. В разпоредбата на чл. 104, ал. 1 от Кодекса на социалното осигуряване е предвидено, че Министерски съвет определя кой труд към коя категория се причислява, съобразно характера и особените условия на труд. Разпоредбата на чл. 140, ал. 2 и следващите от КТ определя, че нощен е трудът, който се полага от 22:00 ч. до 06:00 ч., а за работници и служители, ненавършили 16-годишна възраст от 20:00 ч. до 06:00 ч. В тази връзка работодателят е длъжен да осигурява на работниците и служителите топла храна, ободряващи напитки и други облекчаващи условия за ефективно полагане на нощния труд. С разпоредбата на чл. 140а от КТ с цел защита на работниците/служителите, са въведени особени правила при полагане на нощен труд. В настоящия случай, обаче не следва да се приеме, че работниците и служителите, които са извършвали трудова дейност по време на определената втора смяна от 16:00 ч. до 24:00 ч., са осъществявали нощен труд. Това следва пряко от становище, издадено от Министерство на труда и социалната политика от 30.01.2018 г., според което работници и служители, в редовното работно време, на които са включени най-малко три часа нощен труд по чл. 140, ал. 2 от КТ, както и работници и служители, които работят на смени, една от които включва най-малко три часа нощен труд, се считат за работници и служители, които полагат нощен труд. В случая работниците и служителите са работили на смени, но в редовното им работно време не са включени най-малко три часа нощен труд, а два, което на практика води до извода, че същите не са извършвали нощен труд. Следователно не се установява специфичен характер на дейността, тъй като по своята същност нощният труд представлява вид работа със специфичен характер, която може да бъде приравнена към видовете работи, регламентираны в

чл. 285 от КТ.

От основното експертно заключение се установява, че за периода от м.май 2010 г. до м.декември 2010 г., в дружеството е имало работници и служители, извършващи нощен труд /П. 1 от ССчЕ, л. 66 - 73/. В предприятието със Заповед № 35/03.05.2010 г. е бил въведен трисменен режим на работа. До датата на издаване на цитираната заповед в.л. е установило, че работният процес в Цех за производство на въздушни възглавници и изолационни материали за строителство от каучук се е осъществявала при двусменен режим, а именно: редовна смяна от 08:00 ч. до 16:00 ч. и втора смяна от 16:00 ч. до 24:00 ч. Подобно на указания по-горе график, и тази заповед не е представена по делото. На тези липси Съдът ще се спре специално по-долу. След въвеждане на трисменния режим от м.май 2010 г. до м.декември 2010 г., в посочения цех, според установеното от вещото лице, са работили средно по 50 души месечно, съгласно подробен списък на лицата и длъжностите, посочени в Приложение № 1 към основното заключение. За нощната смяна е установено, че менюто е представлявало закуска и ободрителна напитка.

Според разпоредбата на чл. 140, ал. 3 от КТ, при полагане на нощен труд работодателят е длъжен да осигурява на работниците и служителите топла храна, ободряващи напитки и други облекчаващи условия за ефективно полагане на нощния труд. Разпоредбата на чл. 140, ал. 3 от КТ, представлява част от уредбата на здравословните и безопасни условия на труд, независимо, че систематичното и място е извън Глава X. от КТ. "Топлата храна" и "ободряващите напитки" се предоставят с цел да бъдат ограничени неблагоприятните последици за здравето и работоспособността на работника или служителя. Чрез предоставяната храна работниците или служителите си осигуряват необходимата в повече енергия за полагане на труд през нощта. По този начин се обезпечават здравословните условия на труд. Предоставянето на ободряващи напитки е насочено към осигуряване на безопасни условия на труд, тъй като работниците и служителите по този начин ще се чувстват бодри и в състояние да изпълняват трудовите си задължения, което би ограничило възможността от настъпване на трудови злополуки. Налице е съответствие с легалната дефиниция на здравословните и безопасни условия на труд в § 1, т. 1 от ДР от Закона за здравословни и безопасни условия на труд /ЗЗБУТ/, тъй като разпоредбата е насочена към обезпечаване на пълното "физическо, психическо и социално благополучие на работещите лица", както и към минимизиране на риска от "професионални заболявания и злополуки при работа". Допълнителен аргумент в тази връзка е и предвиденото в чл. 140а, ал. 5 от КТ задължение, всеки работодател да предоставя на Изпълнителна агенция "Главна инспекция по труда" за предприетите мерки за осигуряване на здравословни и безопасни условия на труд. Част от тях са именно и мерките по чл. 140, ал. 3 от КТ. В правната теория е застъпено становището, че работата през нощта се причислява към видовете работи със "специфичен характер" по чл. 285, ал. 1 от КТ. Действително нощният труд не е сред изброените в чл. 2, ал. 1 от Наредба № 11/21.12.2005 г. видове работи със специфичен характер. На него, обаче са посветени отделни разпоредби от Наредбата, като обособяването им би следвало да се дължи на особено голямото значение на закрилата на работниците или служителите при полагане на нощен труд. Налице са общи черти между видовете работи със "специфичен характер" по чл. 2, ал. 1 от Наредбата и работата през нощта. При всяка от изброените видове, работникът или служителят полага труд при нетипични за човешкия организъм условия, които създават предпоставки за по-голямо физическо и психическо натоварване за него – под земята /т.1/, под водата /т.2/, при ниски или високи среднодневни температури /т.3/, на кораб /т.4/, в среда на йонизиращи лъчения /т.5/ и следващите. Работата през нощта е нетипична за човека, тъй като в тази част от денонощието тялото му е настроено да почива. Понижената активност на човешкия организъм през нощта подлага на изпитание както тялото, така и ума на работещите. Следователно тук възниква въпросът дали задължението на работодателя по чл. 140, ал. 3 от КТ не се включва в това по чл. 285, ал. 1 от КТ. Характерно е, че и двете разпоредби са свързани с изпълнение на по-общото задължение на работодателя по чл. 275 от

КТ за осигуряване на безопасни и здравословни условия на труд. И в двата случая е налице задължение на работодателя да предоставя на работниците или служителите храни и напитки. Предпоставка за пораждаване задължението на работодателя е полагането на труд при специфични условия, които могат да повлияят неблагоприятно върху човешката физика и психика, като работата през нощта може да бъде причислена към работите със специфичен характер по чл. 285, ал. 1 от КТ. От тук следва, че отговорът на поставения по-горе въпрос следва да бъде положителен.

В тази връзка при наличие на работници и служители, извършващи нощен труд, работодателят е задължен да издаде заповед на основание чл. 140, ал. 3 от КТ, видно от която да са определени съответните длъжности, заемани от лицата, извършващи нощен труд, характерът на извършвания труд, организация на труда и вид на храната/добавките/напитки. Следователно в настоящия случай се установява, че ревизираното дружество не е спазило законовата процедура по предоставяне на безплатна храна и напитки по реда на чл. 285 вр. чл. 140, ал. 3 вр. Наредба № 11/21.12.2005 г. касаеща целия ревизиран данъчен период.

Тежестта на доказване е правото на Съда да приеме за неслучил се всеки факт за чието съществуване няма доказателства по делото и по аргумент от нормата на чл.171, ал.4 от АПК тя е приложима когато на страната, носеща тежестта на доказване, са дадени указание че за факта не сочи доказателства. С разпоредителното заседание Съдът указа на жалбоподателя, че носи доказателствена тежест да установи съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в жалбата, на които основава своите искания или възражения, като може да ангажира всички допустими доказателства. След като страната не се справи с разписаната в закона и указана ѝ от Съда доказателствена тежест, тя следва да понесе последиците от недоказването. Така и непредставянето по делото на документите, по които е работило вещото лице за изготвяне на заключението, намиращи се извън кориците на делото, е пречка да се кредитира ССЕ в частта на наличие на утвърден график за предоставяне на храна и напитки.

Освен това и с оглед обстоятелството, че топла храна и ободряващите напитки не са осигурявани от работодателя съгласно разпоредбата на чл. 285 от КТ, нито че в издадените заповеди и фактури не е посочен видът на храната, при условие, че същите за периода от м.май 2010 г. до м.декември 2010 г. са осигурявани по силата на чл. 140, ал. 3 от КТ, т.е. осигуряването им е задължение за работодателя, установено със закон, и е абсолютно нормативно условие, касаещо извършването на някои видове стопански дейности, при които трудовото законодателство изисква от работодателите гарантиране на здравословни и безопасни условия на труд, то очевидно е, че същите представляват безвъзмездна доставка. Тъй като предназначението на една стока или услуга за целите на извършването от регистрираното лице облагаеми доставки обуславя наличието на право на приспадане на данъчен кредит за същите, то това право е налице относно стоки и услуги, чието осигуряване за нуждите на икономическата дейност е задължително и са предназначени за облагаемата дейност. На основание чл. 70, ал. 3, т. 6 от ЗДДС, право на приспадане на данъчен кредит е налице за храната и/или добавките към нея, които се предоставят по реда на чл. 285 вр. чл. 140 от КТ вр. Наредба № 11/21.12.2010 г.

Разпоредбата на чл. 285, ал. 2 от КТ, предвижда условията и реда, при които се осигуряват безплатната храна и/или добавките към нея да се определят с наредба на Министъра на труда и социалната политика и Министъра на здравеопазването. Следователно условията за признаването на право на данъчен кредит относно предоставена от работодател на работник безплатна храна и напитки в случая са определени въз основа на тяхната задължителност по силата на наредбата и КТ. В този аспект следва да се приеме, че е налице ограничението на правото на приспадане на данъчен кредит, предвидено в чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, както и, че безплатната храна и ободряващите напитки, осигурявани за целия ревизиран период, включително и за извършвания нощен труд, представляват в случая безвъзмездни доставки, предвид че не са изпълнени законовите изисквания за това. В тази връзка е и Разяснение с изх.

№ 232945/09.06.2016 г. на НАП, според което, когато безплатна храна не се предоставя по реда на чл. 285 от КТ, чл. 140, ал. 3 от КТ и Наредба № 11/21.12.2005 г., и е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит при придобиването и, на основание чл. 6, ал. 3, т. 1 от ЗДДС, доставката ще бъде приравнена на възмездна, респ. ще бъде облагаема по смисъла на чл. 12 от ЗДДС.

В тази връзка правилно ревизиращите органи са приели, че безплатната храна, предоставена безвъзмездно на работниците и служителите в ревизираното дружество през ревизирания период, попада в хипотезата на чл. 70, ал. 1, т. 2, пр. първо от ЗДДС.

Предвид изложеното Съдът намира, че основателно на дружеството – жалбоподател е отказано право на данъчен кредит в размер на 19 805.43 лв. /главница/, ведно със съответните лихви в размер на 9 691.00 лв. за данъчен период от 01.12.2008 г. до 31.12.2010 г., поради което жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена по изложените по-горе съображения.

При този изход на спора, основателна се явява претенцията на ответника за присъждане на разноски, като тя следва да бъде уважена изцяло. Определено по реда на Така мотивиран и на основание чл. 160 от ДОПК, Съдът

## **Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], Индустриална зона, представлявано от Изпълнителния директор Ш. А., чрез адвокат К. М., Ревизионен акт № Р-29002914001217-091-001/06.04.2015 г., в частта, в която е потвърден с Решение № 1062/17.07.2015 г. на Директор на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", Централно управление на Национална агенция по приходите, [населено място], в частта, с която на дружеството са установени задължения за ДДС в размер на 19 805.43 лв., ведно със съответните лихви в размер на 9 691.00 лв. като неоснователна.

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], Индустриална зона, представлявано от Изпълнителния директор Ш. А., чрез адвокат К. М. да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", Централно управление на Национална агенция по приходите, [населено място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 414.89 лв. /хиляда четиристотин и четиринадесет лева и 79 ст./.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: