

РЕШЕНИЕ

№ 3610

гр. София, 02.06.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 11 състав, в публично заседание на 15.05.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Петя Стоилова

при участието на секретаря Цветанка Митакева, като разгледа дело номер **3016** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156-161 ДОПК.

Образувано е по жалба на „УОН“ ЕООД срещу РА №Р-22221022002394-091-001/09.11.2022г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], потвърден с Решение №155/02.02.2023г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП.

Според жалбата РА е незаконосъобразен, органите по приходите не са извършили обективна преценка на събраните в производството доказателства. Изводите на ревизиращия екип, че услугата не е извършена реално са необосновани и неправилни. В рамките на ревизионното производство са нарушени основни принципи на данъчния процес. В ревизионното производство са събрани достатъчно доказателства - декларации и обяснения и други писмени доказателства, от които безспорно се установява действителното сключване на договора за комисионни услуги между У. и А. В. О. и извършването на услугата по него. За предоставените посреднически услуги, чието приемане от възложителя У. е осъществено със съставянето на протокол, на 27.04.2022 г. У. е изплатило на А. В. О. дължимата сума по договора в размер на 54 739, 50 лева, а на 31.05.2022 г. е изплатило и дължимата сума за ДДС в размер 10 946.62 лв. Необосновано е твърдението, че договорът между А. Биоплант и У. бил сключен преди сключването на Договора за посредничество, от което следвало, че А. В. О. не било изпълнявало каквото и да било посредничество. Датата на сключването на договора за продажба между А. Биоплант и фактът, че същата

предхожда сключването на договора за посредничество не означава, че А. В. О. не е осъществявало посредничество, респективно, че не му се дължи уговорения комисион. Органите по приходите не са отчели житейската логика на отношенията между дружествата.

В бранша е практика брокерът да предложи реализация на продукт на по-добра цена към клиент, с който дружеството има утвърдени трайни отношения. Това е така, защото брокерът е в позиция да направи по-голям обем към клиента и да постигне съответно по-добри търговски отношения, включително цена.

В откритото съдебно заседание жалбоподателят се представлява от управителя и от адв. Г., който поддържа жалбата и претендира разноски за държавна такса. Постъпили са писмени бележки.

Ответникът - Директорът на Дирекция "ОДОП" – [населено място] при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител с писмена молба от 12.05.23г. оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура не взема участие.

Съдът, като прецени събраните по делото доказателства, доводите и възраженията на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Със Заповед за възлагане на ревизия от 13.05.2022г., връчена по електронен път на 19.05.2022г., изменена със Заповеди от 12.07.2022г. и 12.08.2022г., издадени от П. Г. Г., на длъжност началник отдел „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощен със Заповед №РД-01-91/21.02.2022 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „УОН“ ЕООД за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчен период от 01.03.2022г. до 31.03.2022г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад №Р-22221022002394-092-001/23.08.2022г., връчен на 06.10.2022г. по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. Подаденото писмено възражение срещу констатациите и изводите в РД е преценено като неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221022002394-091-001/09.11.2022г., издаден от П. Г. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Ц. Г. Р., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. С РА на дружеството е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 10 946,62лв. по фактура №30...22/10.03.2022г., издадена от

„АГРИВИА ОЙЛ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], вследствие на което е установен данък за възстановяване в размер на 52 459,57 лв. /прихванат изцяло с изискуеми публични задължения на дружество, съгласно Таблица II от РА/, при деклариран данък за възстановяване в размер на 63 406,19 лв.

Констатирано е, че „УОН“ ЕООД е с едноличен собственик на капитала „САТОР КЕПИТЪЛ“ ЕООД. Дружеството е регистрирано по ЗДДС, считано от 19.06.2015г., като за периода попадащ в обхвата на ревизията, основната му дейност е изкупуване, външна и вътрешна търговия със селскостопанска продукция в първичен и преработен вид, посреднически и комисионерски услуги. Основната част от стоките, с които „АГРИВИА ОЙЛ“ ЕООД търгува, са рафинирано и нерафинирано слънчогледово олио, слънчоглед и слънчогледов шрот, рапица и др.

В хода на ревизията на търговеца е връчено ИПДПОЗЛ с изх.

№Р-22221022002394-040-001 от 18.07.2022г., в отговор на което на 27.05.2022г., 30.05.2022г., 09.08.2022г.,

17.08.2022г. и 25.08.2022г. са представени писмени доказателства. Инициирани са насрещни проверки на „ОЛИМПИЯ“ ЕООД, „СПИЙД ИНТЕР ТРАНС“ ЕООД, „ЕКАРИСАЖ-ВАРНА“ ЕООД, „ДЮК ДОМИНИОН КОМ“ ООД и „АСТРА БИОПЛАНТ“ ЕООД и са връчени искания до трети лица - „АГРИА ОЙЛ“ ЕООД и „СПИЙД ИНТЕРНЕТЪНЪЛ ТРАНСПОРТ“ ЕООД. Резултатите от проверките са подробно описани в констативната част на РД. С Протокол №1821620/31.05.2022г. са приобщени документи и справки събрани в хода на проверка по прихващане или възстановяване /ППВ/.

Ревизиращите органи са приели за реално извършени декларираните от дружеството продажби с място на изпълнение на територията на страната /вътреобщностни доставки, доставки по чл. 163а от ЗДДС и продажби към контрагенти в страната/ и получените доставки /вътреобщностни придобивания и покупки от доставчици в страната/, по които жалбоподателят е упражнил право на приспадане на данъчен кредит през разглеждания период.

Не е признато на „УОН“ ЕООД право на данъчен кредит по фактура №30... 22/10.03.2022 г., издадена от „АГРИВИА ОЙЛ“ ЕООД с предмет на доставка – „Комисионни по договор BEW2101000/04.01.2021г.“

Представени от ревизираното лице освен копие на спорната фактура са Договор за посредничество №BEW2101000/04.01.2021 г., с който „УОН“ ЕООД възлага, а „АГРИВИА ОЙЛ“ ЕООД приема да извърши посредничество за продажба на 1 330 метрични тона сурово слънчогледово олио, реколта 2020г., срещу уговорено възнаграждение в размер на 21,00 евро без ДДС за метричен тон продадена стока, платимо в 5-дневен срок от изпълнение на сключения с купувача договор за продажба. Предвиденият срок за изпълнение е 2 години, считано от подписване на споразумението. С Анекс от 06.01.2021г. към договора от 04.01.2021г., страните се съгласяват да разширят обхвата на стоките за продажба, включвайки към тях отработени мазнини, свободни мастни киселини, животински мазнини. Определено е и по-високо възнаграждение за изпълнителя в размер на 30-50 евро за метрични тона продадена стока, в зависимост от количеството на доставените продукти.

Като доказателство за изпълнение на договора от проверяваното лице е ангажиран Протокол от 10.03.2022г., с който страните се съгласяват, че в изпълнение на споразумението от 04.01.2021г. се явява сключеният между „УОН“ ЕООД /Продавач/ и „АСТРА БИОПЛАНТ“ ЕООД /Купувач/ Договор №1811/15.10.2020г. за доставка на общо 601,34 метрични тона продукция /неопределена по вид/, за което ревизираното лице дължи на „АГРИВИА ОЙЛ“ ЕООД възнаграждение в размер на 54 739,50 лв. без ДДС. Плащането по доставката /главница и лихва/ е извършено по банков път на 27.04.2022г. и на 31.05.2022г.

След анализ на събраните при ревизията доказателства, органите по приходите са оспорили реалността на документираната от „АГРИВИА ОЙЛ“ ЕООД доставка с мотива, че договора за посредничество от 04.01.2021г. в изпълнение, на който е издадена фактура №30... 22/10.03.2022г. е сключен след подписването на цитирания в протокола Договор №1811/15.10.2020г. между „УОН“ ЕООД и „АСТРА БИОПЛАНТ“ ЕООД.

При това е констатирано, че са налице трайно установени търговски правоотношения между ревизираното дружество и „АСТРА БИОПЛАНТ“ ЕООД, тъй като по данни от

информационната система на НАП, в отчетните регистри на двете дружествата са декларирани множество доставки на отработени мазнини през 2020г. и 2021г.

Наред с горното е отбелязано, че по отношение на спорната фактура не са налице преки и косвени доказателства, от които е видно реалното изпълнение на посредническата услуга по договора от 04.01.2021г. и по-конкретно ролята на „АГРИВИА ОЙЛ“ ЕООД, в качеството му на посредник между „УОН“ ЕООД и клиента „АСТРА БИОПЛАНТ“ ЕООД. Според органите по приходите, за контрола по изпълнението на предвидените в договора клаузи е необходимо както наличието на търговска кореспонденция между страните, така и на съпроводителни документи, като заявки, поръчки, документи за одобрение и съгласие и пр., от които да е видно участието на прекия доставчик в търговските сделки на ревизираното лице. Единственият документ, съпровождащ спорната фактура е представеният при проверката на прекия доставчик протокол от 10.03.2022г., в който не се съдържат конкретна информация относно точните дати, на които са извършени доставките на мазнини от „УОН“ ЕООД към крайния клиент, какъв вид мазнини са доставени в съответствие с посочените в протокола количества, точния адрес на доставка, както и данни превозните средства /вид на транспортното средство, рег. номер и др./, с които е извършен транспорта. Липсват също така кантарни бележки, товарителници, пътни листи и др.

При така изложената фактическа обстановка, органите по приходите са формирали извод, че фактурата, издадена от „АГРИВИА ОЙЛ“ ЕООД не документира реално извършена доставка на услуга. Формиран е извод, че с издаването на спорната фактура се цели единствено постигане на данъчно предимство, изразяващо се в неоснователно приспадане на данъчен кредит по доставка, която не е извършена въобще. Предвид това, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 9 от същия закон, с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 10 946,62 лв., по фактура №30... 22/10.03.2022г., издадена от „АГРИВИА ОЙЛ“ ЕООД.

В проведеното съдебно заседание са изслушани обясненията на управителя на дружеството – жалбоподател, който заявява, че търгуват с растителни олиа, които са борсова стока и практиката е, че се ползват брокери, които имат контакти с множество контрагенти и са в позиция да предоставят по-добри пазарни условия, от тези, които сами биха могли да договорят, тъй като клиентите са много. Използват посредници, наричат ги брокери на суровини. Въпросните посредници осъществяват контакт между продавач и купувач, като реализират голям обем от сделки с купувачите и по този начин могат да предложат по-добри ценови условия. В конкретния случай с „А. Биоплант“, фирма „Уон“ ЕООД има отношение преди сделката с „Агривиа Ойл“ ЕООД. Когато управителят се обърнал към „Агривиа О.“ не знаел те с кой го свързват, просто казали, че имат суровина за даване, да му намерят най-добрата пазарна цена и съответно, те го свързали с „Астра Биоплант“ ЕООД, защото се оказало, че „Астра Биоплант“ ЕООД в този момент е бил клиент, което той (управителят на „УОН“ ЕООД) не знаел. Това също било практика да имаш отношение с един клиент, пък брокер да те свърже в последващ момент пак със същия клиент по друга сделка, щом брокерът е получил по-добри условия. След като У. доставят на клиента, тогава едва плащат на брокера, а договорът го сключват, когато имат утвърден график за доставки към клиента. Ако не се стигне до договор нищо не му дължат, няма сделка.

Разпитан е и свидетелят В. Я. В. - управител на „Агривиа О.“, който като брокер продава слънчогледово олио, слънчогледово семе и рапично семе от 7 години. Посредстват борсите. „Уон“ ЕООД познава от 2013г.- 2014г. Договор се сключва, когато има изпълнение на сделката, когато се натовари стоката на камион, на влак, на кораб. Ако не се стигне до изпълнение на сделката, техният труд не се заплаща. Само, ако се стигне до сделка, тогава има плащане от страна най-често на продавача, но понякога и на купувача. Фактурите ги издават след извършване на сделка, когато всичко е приключило, на количество, което вече е доставено, платено. Във връзка със сключването на процесния договор от 15.10.2020г. свидетелят заявява, че с клиентите, които са му най-близки винаги комуникацията е по телефон и на лични срещи, пишат само, когато клиентите са по-нестандартни. Стандартната търговия се прави устно и доказателство за сделка е, ако устно имаш потвърждение от другата страна по WhatsApp, Viber, всеки си ползва най-различни средства за комуникация, но най-често е по телефон.

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок за оспорване и е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган и при спазване изискванията на ДОПК. РА, РД и ЗВР са подписани с електронен подпис, за действителността и автентичността на който са представени доказателства. Спазени са административно-производствените правила на ДОПК за извършване на ревизията.

Изискванията за признаване на право на приспадане на данъчен кредит са посочени в чл.68, ал.1 и ал.2 от ЗДДС, като първото от тези изисквания е наличието на реално осъществена доставка по смисъла на чл.6/9 от ЗДДС.

Наличието на кумулативните условия за възникване и упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респ. отсъствието на някоя от хипотезите на чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или липсата на които е свързано с възникване на благоприятни последици за ревизираното лице – възникване на право на приспадане на данъчен кредит по определена фактура и приложимост на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване съобразно разпоредбата на чл.154, ал.1 от ГПК, приложима съгласно § 2 от ДР на ДОПК.

Притежаването на данъчни фактури не е достатъчно да обоснове реалност на отразените във фактурите стопански операции. В редица свои решения Съдът на Европейския съюз (СЕС) приема, че правото на приспадане следва да се признае не само защото данъкът е вписан във фактурата. Според т.53 от Решение на С. (сега СЕС) по дело С-454/98г. това право следва да се ограничава до действително дължимите данъци, т.е. тези, отговарящи на облагаема сделка. В посочения смисъл е и приетото от СЕС в решение от 06.12.2012г. по дело С-285/11г. В т.31 от същото съдът е посочил, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били

реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на последващи облагаеми сделки.

Според чл. 6, ал.1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а според чл.9, ал.1 от с.з. доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Услуга според дефиницията на чл.8 ЗДДС е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обръщение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Удостоверяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите, когато се касае за минал период спрямо този на ревизията следва да бъде установено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя, както и при наличието на доказателства при доставчика.

Основателно жалбоподателят счита, че няма пречка в търговската си практика договорът за посредничество да бъде сключен в писмена форма и след сключването на договора между У. и А. Биоплант, няма пречка и А. В. О. да представи посредническите си услуги дори без писмен договор, само с уговорка по телефона. В случая обаче, жалбоподателят претендира право да му се признае данъчен кредит по смисъла на Глава Седма от ЗДДС, поради което именно той следва да докаже, със съответните доказателства, че това право е валидно възникнало и са налице законовите предпоставки за неговото признаване от органите по приходите. Законът не поставя изискване при изпълнението на договора за посредничество и при предоставяне на посреднически услуги да бъдат съставяни писмени следи за всяка заявка, нито как да се осъществява комуникацията между страните, но в същото време приспадането не става автоматично, а е нужно ревизираното лице, щом го претендира да понесе и доказателствената тежест за това обстоятелство. В рамките на служебното начало при ревизията са изисквани и представени обяснения и писмени доказателства, извършени са съответните насрещни проверки на трети лица, т.е. принципът на чл.5 от ДОПК е спазен.

В случая спорната фактура №30... 22/10.03.2022 г., по която ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит, документира доставка на услуга с предмет - „Комисионни по договор от 04.01.2021 (със срок за изпълнение 2 години, считано от подписването му), който договор, с протокол от 10.03.22г. е признат между страните за изпълнен още на 15.10.20г., а плащането за посредническата услуга е повече от месец след издаване на фактурата - на 27.04.22г. и на 31.05.22г.

С разпоредбата на чл. 9 от ЗДДС, законът определя като доставка на услуга, всяко изпълнение на такава от страна на доставчика. За да се приеме, че е налице изпълнение на фактурирана услуга и данъчното събитие по доставката е настъпило, е необходимо същата да е извършена в съответствие с начина, по който е уговорена между страните . Това очевидно не е сторено, тъй като договорът от 04.01.21г. е за срок от 2 години занапред. В последствие обаче му е придадено някакво „обратно действие“, като е съставен протокола от 10.03.21г. При описаната по-горе търговска схема, потвърдена и от дадените в съдебна зала обяснения на управителя на „У.“, съдът стига до извод, че чрез протокола е направен опит да се заобиколят разпоредбите на чл.25 от ЗДДС, а именно да се създаде привидно данъчно събитие, което да стане основание за издаването на фактурата на 10.03.21г.

Съгласно чл. 25, ал.1 данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл. 16. Данъчното събитие възниква на датата, на която е прехвърлено правото на собственост върху стоката или друго вещно право, както и всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик, или на датата, на която услугата е извършена. С протокола

от 10.03.21г. е признато между страните, че услугата, за която е поет ангажимент на 04.01.21г. е извършена фактически на 15.10.2020г., което е дало основание за издаване и на процесната фактура. В случая не е приложима чл.25, ал.4 по отношение на данъчното събитие, тъй като макар в жалбата да се твърди, че договорът от 04.01.21г. е сключен като рамков няма данни за други извършени доставки по него - при доставка с периодично или непрекъснато изпълнение, с изключение на доставките по чл. 6, ал. 2, всеки период, за който е уговорено плащане, се смята за отделна доставка и данъчното събитие за нея възниква на датата, на която плащането е станало дължимо. Чл.113, ал.1 от ЗДДС постановява, че всяко данъчно задължено лице - доставчик, е длъжно да издаде фактура за извършената от него доставка на стока или услуга или при получаване на авансово плащане преди това, освен в случаите, когато доставката се документира с протокол по чл. 117. Фактурата се издава задължително не по-късно от 5 дни от датата на възникване на данъчното събитие за доставката, а в случаите на авансово плащане - не по-късно от 5 дни от датата на получаване на плащането. Процесната Фактура не е издадена нито в рамките на 5 дни от датата на възникване на данъчното събитие за доставката – извършване на услугата, нито не по-късно от 5 дни от датата на получаване на плащането, поради което, издадена на 10.03.21г. се явява издадена без основание – без възникнало по смисъла на закона данъчно събитие. С нея е начислен ДДС, който се претендира от жалбоподателя, като относим в случая е чл.70, ал.5 ЗДДС - правото на приспадане на данъчен кредит не е налице за данък, който е начислен неправомерно.

Следователно, споделя се изводът на органите по приходите, че издадената от „АГРИВИА ОИЛ“ ЕООД фактура №30... 22/10.03.2022 г. не отразява реално осъществена и документирана по реда на ЗДДС доставка и това обстоятелство е пречка правото на данъчен кредит да се признае. Практиката да се ползват предимно електронни средства за комуникация в бранша, в който жалбоподателят търгува не означава, че предвидените правила за документиране на доставките в ЗДДС не следва да се спазват, те са създадени за целите на правилното данъчно третиране на извършваните във всеки един бизнес доставки и щом се претендира възстановяване на ДДС, ДЗЛ следва да докаже с редовно съставени документи основанията за своята претенция. Правото на данъчен кредит не може да се установява единствено въз основа обясненията на претендиращото го лице, нито на свидетелски показания. Чл.57, ал.4 вр. с чл.158 ДОПК задължава съда да преценява обясненията на третите лица с оглед на всички други данни и като се взема предвид тяхната заинтересованост. Свидетелят В. Я. В. - управител на „Агривиа О.“ в съдебна зала заяви, че фактурите ги издават след извършване на сделка, когато всичко е приключило, на количество, което вече е доставено и платено, което в процесния случай не се констатира, тъй като видно от протокола от 10.03.22г. последното количество от борсовата стока е било натоварено до 31.12.2021г., а кога е платено от приложените банкови извлечения не може да установи, тъй като те не са обвързани с конкретна доставка от „У.“ на „А. Биоплант“.

Предвид изложеното жалбата следва да се отхвърли като неоснователна и недоказана, като на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение в размер на 1385 /хиляда триста осемдесет и пет/ лева на основание чл. 161, ал.1 от ДОПК.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град, I – во отделение, 11-ти състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „УОН“ ЕООД срещу РА

№Р-22221022002394-091-001/09.11.2022г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], потвърден с Решение №155/02.02.2023г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, с който на дружеството е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 10 946,62лв. по фактура №30...22/10.03.2022г., издадена от „АГРИВИА ОЙЛ“ ЕООД.

ОСЪЖДА „УОН“ ЕООД да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 1385 /хиляда триста осемдесет и пет/ лева.

Решението може да се обжалва пред Върховен административен съд в 14-дневен срок.

СЪДИЯ: