Р Е Ш Е Н И Е
№ 3155

гр. София, 12.05.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, **Първо отделение 42 състав,** в публично заседание на 13.02.2014 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Калина Арнаудова

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **10936** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба с вх. № 27021 от 13.11.2012 г. по описа на Административен съд София-град, подадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя З. Б. срещу ревизионен акт (РА) № 212-1112947 от 07.05.2012 г., издаден от Н. И. У. - главен инспектор по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Националната агенция за приходите (НАП) – [населено място], в частта, с която на дружеството не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 24 050,08 лева за данъчни периоди м.01, м.02, м.04, м.05, м.07 и м.08.2007 г. и м.09.2010 г. и са начислени съответните лихви върху сумата за периода до 06.02.2012 г. в размер на 13 866,79 лева, обжалван по административен ред и потвърден с решение № 1871 от 01.08.2012 г. издадено „за" директора на дирекция "Обжалване и управление на изпълнението" („О.") – [населено място] при Централно управление (ЦУ) на НАП в посочената част.

Жалбоподателят сочи, че ревизионният акт е необоснован и неправилен, съдържащ недоказани от страна на приходната администрация факти и обстоятелства. Излага подробни аргументи за всеки един от доставчиците - [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК] като към жалбата прилага и доказателства за релевираните основания. Позовава се на практика на Върховния административен съд (ВАС) и на Съда на Европейския съюз (С.) посочвайки, че доказателствата, представени в хода на ревизията са достатъчни за

определяне реалността на доставките. Подробни аргументи за основателност на жалбата са изложени в устните състезания по делото от процесуалните представители на жалбоподателя и в представените по делото писмени бележки. Съобразно изложените в жалбата и в писмените бележки мотиви, е отправено искане за отмяна на РА и присъждане на направените по делото разноски.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика" („ОДОП") – С., с променено наименование в хода на процеса, съгласно чл. 152, ал. 2 ДОПК, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата като неоснователна и недоказана по мотиви, изложени в решението на директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението" („О."). Подробни съображения излага в представени писмени бележки. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град, Първо отделение, 42-ри състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1109416/10.08.2011 г., издадена от С. Т. К. на длъжност началник сектор „Ревизии" в дирекция „Контрол" при ТД на НАП - С., изменена със ЗВР № 1112947/18.11.2011 г., издадена от Е. А. В. на длъжност началник сектор „Ревизии" в дирекция „Контрол" при ТД на НАП - С., издадени на основание чл. 112 и чл. 113 ДОПК е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за периодите от 01.01.2007 г. до 31.05.2011 г. Извършването на ревизията е възложено на Н. И. У. на длъжност главен инспектор по приходите и ръководител екип и на И. И. К. на длъжност старши инспектор по приходите. Заповедите са издадени от компетентен орган по приходите, съгласно заповед № РД-01-6/04.01.2010 г. на директора на ТД на НАП – С. и съдържат реквизитите по чл. 113, ал. 1 ДОПК. С тях е определен срок за извършване на ревизията до 19.12.2011 г. ЗВР № 1109416/10.08.2011 г. и ЗВР № 1112947/18.11.2011 г. са надлежно връчени на представители на дружеството, съответно на 19.08.2011 г. и на 24.11.2011 г.

В хода на ревизионното производство са извършени поредица от процесуални действия с цел на установяване на относимите факти и обстоятелства, като са изискани доказателства от [фирма] и от неговите доставчици. Изпратени са искания за извършване на насрещни проверки с № 22-40-1109416-09/03.10.2011 г. до ТД на НАП С.-град, офис „Л." на [фирма], № 22-40-1109416-07/03.10.2011 г. до ТД на НАП С.-град, офис „Л." на [фирма], № 22-40-1109416-15/10.10.2011 г. до ТД на НАП - С., офис „Изток" на [фирма] и с № 22-40-1109416-12/03.10.2011 г. до ТД на НАП - С., офис „П." на [фирма]. От посочените офиси са получени Протоколи за извършени насрещни проверки (ПИНП) с № 22-40-1109416-09/08.11.2011 г., № 22-40-1109416-07/10.11.2011 г., № 22-40-1109416-15/15.11.2011 г. и № 22-40-1109416-12 /09.11.2011 г. Извършените от административния орган процесуални действия и събраните в хода на производството доказателства са подробно описани в РД и РА и не следва да бъдат преповтаряни в настоящето решение.

В срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК от ревизиращите органи е издаден ревизионен доклад (РД) № 1112947/03.01.2012 г. на [фирма] с предвиденото в чл. 117, ал. 2 от ДОПК съдържание. Р. доклад е връчен на управителя на 09.01.2012 г. – след изтичане на срока по чл. 117, ал. 4 от ДОПК. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК ревизираното лице не се е възползвало от правото си да подаде писмено възражение срещу

констатациите в РД.
На основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК С. Т. К. на длъжност началник сектор „Ревизии" в дирекция „Контрол" при ТД на НАП - С. е издала заповед за определяне на компетентен орган (З.) № К 1112947/06.01.2012 г., с която е определила компетентният да издаде РА орган по проходите – Н. И. У. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С.. В срока по чл. 119, ал. 3 ДОПК, определеният със З. компетентен орган е издал РА № 212-1112947/06.02.2012 г., връчен на 13.02.2012 г. на управителя на ревизирания субект. РА съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 ДОПК.
С атакувания РА правото на данъчен кредит на [фирма] не е признато по фактури, описани както следва:
- за данъчен период м.01.2007 г. и м.02.2007 г. не е признато право на данъчен кредит в размер на 11 837, 73 лева по фактури с № 20/15.01.2007 г. и № 99/15.02.2007 г., издадени от [фирма] с предмет „говеждо месо".
- за данъчен период м.04.2007 г., м.05.2007 г. и м.05.2007 г. не е признато право на данъчен кредит в размер на 7 450, 88 лева по фактури с № 98/20.04.2007 г., № 154/21.05.2007 г. и № 236/05.07.2007 г., издадени от [фирма] с предмет „говеждо месо" и „свинско месо-джолан".
- за данъчен период м.08.2007 г. не е признато право на данъчен кредит в размер на 4 311,47 лева по фактура № 135/16.08.2007 г., издадена от [фирма] с предмет „свинско месо-джолан".
- за данъчен период м.09.2010 г. не е признато право на данъчен кредит в размер на 450,00 лева по фактура № [ЕГН]/15.09.2010 г., издадена от [фирма] с предмет „пуешки бут".
Във връзка с посочените фактури, основните мотиви на ревизиращите, относно извършените корекции в РА, са свързани с недоказана материална, техническа, кадрова и ресурсна обезпеченост за извършваните от изброените доставчици сделки. До тези заключения органите по приходите са стигнали, след извършените насрещни проверки на цитираните доставчици, за резултатите от които са съставени протоколи за извършени насрещни проверки (ПИНП). С ПИНП е констатирано, че по реда на чл. 32 ДОПК на доставчиците [фирма], [фирма] и [фирма] са връчени Искания за предоставяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) – № 19-53-02-2853/05.10.2011 г., № 06-2420-115/06.10.2011 г. и № 1424-00-5786-1/19.10.2011 г. В указания срок не са представени исканите документи. В последствие [фирма] е представило само копия на фактури, Договор от 24.03.2006 г. с влогоприемателя [фирма] с ЕИК[ЕИК] за ползване на хладилник в [населено място], [улица], анекс към него от 01.07.2007 г. и ценоразпис. Искането до [фирма] е връчено на упълномощено лице, но изисканите документи не са представени.
При проверка в информационната система на НАП, ревизиращият орган е установил, че дружествата са дерегистрирани по ЗДДС по инициатива на орган по приходите, нямат нает персонал и декларират като резултати по ЗДДС малки суми за внасяне, които най-често се приспадат от декларирани суми за възстановяване.
В хода на ревизията, на ревизираното дружество е връчено ИПДПОЗЛ с изх. № К. 4693/17.08.2011 г. Част от изисканите документи са предоставени на ревизиращия екип, а останалите са проверени в офиса на счетоводна къща [фирма]. Представени са Договори за влог с [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК] за съхранение на стока в хладилник, находящ се в [населено място], [улица] с [фирма] за съхранение

в хладилник, находящ се в [населено място], [улица], Удостоверения за регистрация на обект за търговия на едро с храни от животински произход, издадени на влогоприемателите, анекси, ценоразписи, копия на фактури, счетоводни и банкови документи.

След анализ на представените документи, ревизиращият екип е направил извод, че не са представени доказателства за реални доставки по процесните фактури и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6 ЗДДС е отказал на [фирма] правото на приспадане на данъчен кредит в размер общо на 24 050, 08 лева. Основните мотиви на ревизиращият орган са свързани с недоказана материална, техническа, кадрова и ресурсна обезпеченост на доставчиците за извършване на фактурираните доставки. Счетено е, че не е представена информация за стоковия поток по фактурите, произхода на стоките, начин на транспортиране, наличие на специализирани складове за съхранение на месото, обектите на извършване на доставките, наличие на персонал, разплащане между страните, заведена счетоводна отчетност и др. относими доказателства.

Р. акт е обжалван от [фирма] по административен ред в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК. Жалбата на дружеството е регистрирана с вх. № 53-06-498/24.02.2012 г. по регистъра на ТД на НАП - С. и вх. № 23-22-680/06.03.2012 г. по регистъра на дирекция „О.” - С.. Съгласно чл. 155, ал. 1 от ДОПК решаващият орган – директорът на дирекция “О.” разглежда жалбата по същество и се произнася с мотивирано решение в 60 - дневен срок от изтичане на срока по чл. 146 от ДОПК, съответно от отстраняване на нередовностите по чл. 145 от ДОПК или от одобряване на споразумението по чл. 154 ДОПК. Преди изтичането на законоустановения срок между жалбоподателя и директора на дирекция „О.” е подписано споразумение по реда на чл. 156, ал. 7 от ДОПК. С него срокът за произнасяне е продължен по взаимно писмено до 3 месеца, считано от датата на изтичане на законоустановения срок по чл. 155, ал. 1 ДОПК, т. е. до 01.08.2012 г. С решение № 1871 от 01.08.2012 г., издадено „за“ директор на дирекция “О.” – [населено място] при ЦУ на НАП, РА № 212-1112947 от 06.02.2012 г. е потвърден изцяло. По делото са представени доказателства за компетентността на лицето издало решение № 1871 от 01.08.2012 г. „за” директор на дирекция “О.” – [населено място] при ЦУ на НАП - заповед № ЗЦУ-418 от 20.04.2012 г. и заповед № 3222 от 10.07.2012 г. на изпълнителния директор на НАП. Решението е връчено по електронен път на 02.08.2012 г. Жалбата на [фирма] до съда е подадена чрез дирекция „О.” – С. при ЦУ на НАП, където е регистрирана с вх. № 53-00-738 от 15.08.2012 г.

В хода на съдебното производство, по искане на жалбоподателя е допусната съдебносчетоводна експертиза (ССчЕ). Заключението на експертизата е изготвено от вещото лице Е. Б. С., не е оспорено от страните и е прието по делото, което съдът възприема като компетентно изготвено. В заключението си вещото лице посочва, че в изпълнение на поставените му задачи се е запознало с материалите по делото и е посетило счетоводството на жалбоподателя. Експертът е описал подробно и допълнително изисканите и представени документи, по които е работил, изготвяйки експертизата. При преглед на приложените по делото справки-декларации за ДДС и придружаващите ги дневници за покупки и продажби на [фирма], [фирма] и [фирма] и [фирма], вещото лице е установило, че процесните фактури са включени в дневниците за продажби за месеца на издаването им. В заключението се посочва, че в счетоводството на [фирма], получените стоки са заприходени на база

приемо-предавателни протоколи за поръчка, подписан между жалбоподателя в качеството му на влогодател и влогоприемател за получени и складирани количества месо. В експертизата се указва, че в протоколите са посочени дата на доставка, номер на фактура, вид на стоката и количеството, вид на опаковка, температурата на приемане и съхранение, фирмата доставчик, транспортното средство, посочва се заетата площ и обозначение на помещението на Антрепозитния хладилник. На база получената фактура от доставчиците и приемо-предавателните протоколи, в счетоводната програма на [фирма] се заприходяват количествата месо по доставна цена и стойност. На следващо място, експертът отговаря, че при извършената проверка по приложената по делото аналитична информация се установява, че процесните фактури са платени в брой, с изключение на издадената от [фирма] фактура № 135/06.08.2007 г., която е платена по банков път. За получените суми от доставчиците са издадени фискални бонове от касов апарат. Във връзка с поставения на експертизата въпрос, дали по процесните доставки е начислен ДДС от доставчиците в дневниците за продажби и месечните справки-декларации, в заключението се посочва, че фактурите са включени в дневниците за продажби, а доставчиците са подали в законоустановения срок справки-декларации за ДДС като с включването на фактурите в дневниците, доставчиците на практика са декларирали извършените доставки. В констативно-съобразителната част на ССчЕ, подробно са описани извършените продажби на стоките за процесните периоди, извършени при анализ от страна на вещото лице на данните, предоставени му в хода на делото. На последно място, експертът пояснява, че за извършените продажби от [фирма] са издавани фактури на купувачите, като фактурите са включени в дневника за продажби на ревизираното дружество. Продадените стоки са изписани от склада, издадените фактури на клиентите са осчетоводени по дебита на сметка 411 Клиенти с пълната стойност на фактурите срещу кредитиране на сметка 702 Приходи от продажба на стоки с продажната стойност на стоките и по кредита на сметка 4532 Начислен ДДС за продажби със стойността на начисления данък. Приходите на дружеството за процесния период са формирани от продажба на месо.

С протоколно определение от 13.06.2013 г. като доказателство по делото са приети документите, послужили при изготвянето на гореописаната експертиза.

Като доказателства по делото са приети и молби, с приложени към тях писмени документи, а именно: от ТД на НАП – С., депозирани на 22.03.2013 г.; 25.03.2013 г.; 10.04.2013 г.; 11.04.2013 г. и 12.04.2013 г. по отношение на [фирма], [фирма] и [фирма] за 2007 г. и [фирма] за 2010 г., както и молба от [фирма], депозирана на 26.04.2013 г. Приети са и предоставеното с молба от 26.04.2013 г. удостоверение, издадено от Българската агенция по безопасност на храните (БАБХ), както и представената декларация от управителя на [фирма].

Към доказателствения материал, с протоколно определение от 24.10.2013 г. са приобщени и Нотариален акт за собственост на обособена част от [фирма], представляваща 900 кв.м. хладилник и прилежащ терен от 3 801 кв.м. от [фирма]; 10 броя фактури, по които [фирма] е получател, издадени от [фирма] за доставка на стоки за м.07, м.08 и м.09.2007 г.; Удостоверения от БАБХ; приемо-предавателни протоколи между [фирма] и [фирма]; търговски документи, издадени от [фирма]; счетоводни извлечения, справки за покупки и справки за продажби, справка за наличните трудови договори, копия от трудови договори, заповед за прекратяване на трудов договор, длъжностна характеристика и свидетелство за регистрация на

хладилен товарен автомобил, собственост на жалбоподателя; Договор за влог от 19.01.2010 г. между [фирма] и [фирма]; два броя Констативни протоколи от 24.03.2007 г. и от 16.03.2007 г., издадени от д-р М..

При така установеното от фактическа страна, Административен съд София-град, Първо отделение, 42-ри състав, обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК срещу РА, който е обжалван по административен ред, се явява процесуално допустима и следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът проверява 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.

Атакуваният в настоящето производство РА № 212-1112947 от 06.02.2012 г. е издаден от Н. И. У. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С.. Лицето издало ревизионния акт е определено за компетентен орган по издаването му със заповед № К 1112947/06.01.2012 г., издадена на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Предвид изложеното съдът намира, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК вр. с чл. 118, ал. 2 от ДОПК и с чл. 7, ал. 1 т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП) и в кръга на определените му в чл. 119, ал. 3 от ДОПК правомощия. РА е издаден в писмена форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1, т. 1 – т. 8 ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размера на обжалваните задължения.

При издаването му не са допуснати съществени нарушения на адмнистративнопроизводствените правила, които да повлияят на неговата законосъобразност. При извършване на ревизията е спазен предвиденият в чл. 114, ал. 1 във вр. с ал. 2 от ДОПК срок. Р. доклад е издаден на 03.01.2012 г. – т.е. в 14 дневния срок след изтичането на срока за извършване на ревизията предвиден в чл. 117, ал. 1 от ДОПК. Връчването на РД след посочения в чл. 117, ал. 4 от ДОПК тридневен срок не може да се квалифицира като съществено процесуално нарушение, водещо до незаконосъобразност на РА и до неговата отмяна. Срокът в посочената разпоредба е инструктивен, а неспазването му не препятства правото на защита на ревизираното лице. РА е издаден в срока по чл. 119, ал. 3 ДОПК, а жалбата срещу него е постъпила в срока, предвиден в чл. 152, ал. 1 ДОПК.

По приложението на материалния закон - ЗДДС:

Съдът намира, че за да се прецени дали отказът на органите по приходите да признаят правото на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] се явява законосъобразен, следва да се разреши спорният по делото въпрос – извършени ли са реално фактурираните доставки от посочените дружества.

В тази връзка следва да се има предвид, че за целите на ЗДДС, данъчно събитие е изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услугата (чл. 6, ал. 1; чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 ЗДДС). Данъчното законодателство обвързва с облагането по ЗДДС не

съгласието на страните за възникване на облигацията и поемането на задължението, а изпълнението като резултат. Не случайно законодателят изоставя понятието облагаема сделка, използвано в първия ЗДДС (този от 1993 г., в сила до 01.01.1999 г.) и възприема понятието облагаема доставка. Следва да се посочи, че в Директива 2006/112/ ЕО на Съвета се използва понятието облагаеми сделки за обозначаване на доставките на стоки и услуги, вноса и В. (дял IV от Директивата), което е различно от познатото цивилистично понятие за сделка, чийто основополагащ елемент е волеизявлението.

Предаването на стоките по смисъла на чл. 24, ал. 2 Закона за задълженията и договорите (ЗЗД) е фактическо действие, което не е поставено в зависимост от това дали са налице преки взаимоотношения между всяка от страните по сделката с третото лице (в процесния случай – лице, в чийто склад се намира стоката). Такова изискване не следва и от установените правила по ЗДДС относно наличието на доставка и възникване на данъчното събитие - чл. 6 и чл. 25. Това е така, тъй като правно и фактически е възможно, прехвърлянето на правото на собственост върху намиращите се в склада стоки да се извърши без същите да го напускат, т.е. без да се извършва каквото и да е физическо преместване на същите в рамките на самия склад, предвид общите условия на работа на Антрепозитния хладилник, неразделна част от представените и приети като доказателства по делото договори. Достатъчно в случая е да бъде потвърдено върху съставен документ за предаване между доставчика и получателя, че стоката по този документ се намира в склад, собственост на влагоприемателя/складодържателя. Това произтича от правната уредба на договора за влог по Търговския закон (ТЗ), приложима към правоотношенията между складодържателите [фирма] и [фирма] и техните клиенти по повод на влагането на стоки в публичен склад, тъй като изрично договорът за влог е определен като търговска сделка по чл. 1, ал. 1, т. 9 от същия закон. На основание чл. 286, ал. 2 от ТЗ, тези сделки са търговски, независимо от качеството на лицата, които ги сключват.

Договорът за влог по ТЗ е реален договор, двустранен, възмезден и формален (чл. 573 и чл. 574, ал.1), а освен това чл. 573 от ТЗ, допуска приетата стока по договора да бъде върната и на друго лице, различно от влогодателя - лице, което е овластено да я получи. Съгласно чл. 582, ал. 1 от ТЗ, вложената стока се връща на влогодателя или ако е издаден складов запис - на легитимирания с непрекъснат ред на джирата държател срещу предаване на записа, а чл. 578, ал. 1 от ТЗ предвижда прехвърлянето на складовия запис за стоката чрез джиро. Издаването на складов запис е правна възможност – издава се по искане на влогодателя и на всеки, легитимиращ се с непрекъснат ред на джирата държател на складовия запис, предвидена е и възможност влогоприемателят да откаже издаването на такъв.

От изложеното се налага извода, че законодателят по принцип е предвидил правна възможност за промяна на собствеността върху предадените на влогодържателя стоки по време на съхранението им в публичния склад, а издаването на складов запис има за цел само да легитимира друго, различно от влогодателя лице пред влогоприемателя като получател на стоката, но не е задължително издаването на такъв запис при всяко прехвърляне на правото

на собственост. На следващо място, възникването на данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС не обвързва наличието на доставка на стока, която се намира в публичен склад с издаването на складов запис в полза на получателя по доставката. Следователно, важат общите правила за доказване на придобитото право на собственост - в случая върху родово определени вещи по смисъла на чл. 24, ал. 2 от ЗЗД чрез доказване предаването на стоката.

Настоящият съдебен състав следва да приеме за доказано, че предаването на стоките е извършено в склад на лицензираните складодържатели [фирма] и [фирма] и поради това е извършено прехвърляне на правото на собственост, предвид представените търговски документи, съставени по всяка от доставките. Без да е прехвърлено правото на собственост и извършена услугата, данъчно събитие не съществува – в основната хипотеза на облагаема доставка по чл. 2, т. 1-4 от ЗДДС. Това предполага възприемането като реална на доставката, по която правото на собственост е придобито, респ. е получена услугата (арг. от чл. 68, ал. 1, т. т. 1 и 2 и чл. 69, т. 1 ЗДДС). Доставчик следва да е този, посочен в данъчния документ (чл. 71, т. 1 ЗДДС във вр. с чл. 114, ал. 1, т. 4 ЗДДС). За лице различно от доставчика не съществува задължение за начисляване на данък (чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС и чл. 86 ЗДДС).

Установяването на юридическия факт, пораждащ задължението за доставка е индиция за реалността на имуществения разместване при изпълнението. Следва да се има предвид, обаче, че договорът за продажба на стоки от вида на процесните не е формален. От това, че съгласието на страните не е закрепено в писмена форма или квалифицирана писмена форма не може да се направи извод за липса на правоотношение между тях. За съществуването на правоотношение, чието съдържание е задължението за прехвърляне на правото на собственост върху родово определени вещи - различни видове меса, срещу задължението за заплащане на цена стои издаването на фактури и приемането им. Фактурите съдържат информация относно вида и количеството на вещите и продажната цена, което е необходимото съдържание на договора за продажба.

Досежно правото на приспадане на данъчен кредит, следва да се посочи, че същото е субективно публично право на данъчнозадълженото лице с насрещен субект – приходната администрация. По общото правило на чл. 154, ал. 1 от ГПК във вр. с пар. 2 от ПЗР на ДОПК, в тежест на носителя на правото е да докаже осъществяването на предпоставките за възникването му. В процесния случай благоприятен факт за жалбоподателя е именно реалността на доставките, доколкото те служат на целта да оправдае претенцията си за неоснователно вменено му задължение за „довнасяне" на ДДС, респ. за неправилно отказано право на данъчен кредит. В тази връзка не е достатъчно притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, а е необходимо стоките и услугите по облагаемата доставка да са реално получени.

Предмет на процесните доставки са различни видове месо, за прехвърлянето на правото на собственост върху които (като родово определени вещи), е необходимо индивидуализирането им по съгласие на страните или чрез предаване им. В тази връзка, органите по приходите са формирали изводи за

отсъствието на предаване, съответно на прехвърляне на правото на собственост върху стоките, заради недоказаност на извършването на транспортната услуга и кадровата обезпеченост на предходните доставчици и за предаване на фактическата власт от прекия доставчик, в чийто патримониум следва да се намира предмета на доставката. Тези изводи са крайни и не се споделят от настоящия съдебен състав, тъй като както бе посочено, не съответстват на същността на договора за влог като търговска сделка и правната му регламентация по Търговския закон (ТЗ).

На следващо място, прехвърлянето на правото на собственост върху стоките, предмет на процесните доставки се доказва и от представените пред съда частни документи по смисъла на чл. 180 от ГПК. Търговските документи и стоковите разписки, както и спорните фактури, по своя характер представляват частни писмени свидетелстващи документи. Те нямат достоверна дата по смисъла на чл. 145 от ГПК, тъй като са представени едва пред съда, а не още по искането на органите по приходите. Съдът обаче не може да приеме, че са съставени за целите на доказването при съдебното обжалване, тъй като върху същите е удостоверено от трето лице мястото на предаването на стоките. Доказателствената сила на посочените факти, произтича от незаинтересоваността на третото лице – влогоприемател, което в това му качество има правомощие да води регистър и издава съответни документи за приетите на съхранение в склада стоки, а съгласно чл. 575, ал. 1 от ТЗ – и да проверява стоката. С оглед на изложеното, макар и изрично по силата на приложимия процесуален закон, представените документи да не се ползват с материална доказателствена сила и да нямат достоверна дата, съдът следва да приеме за доказано посоченото в същите предаване на съответните по вид и количество месо, съответно между жалбоподателя и преките му доставчици, тъй като посоченият факт (търговският обект, в който се намират и в който е извършено предаването) е удостоверен от трето лице – влогоприемател. Удостоверяването на мястото на предаването, съдът приема за валидно, тъй като е извършено по предвидения в чл. 245, ал. 2 от Закона за ветеринарно-медицинската дейност (ЗВМД) ред – чрез посочване на ветеринарния регистрационен номер на обекта. Упреците на приходната администрация за ненадлежното фактуриране са неоснователни, тъй като за прехвърлянето на собствеността върху процесните вещи не съществува форма за действителност, а в отношенията между комитента и комисионера придобитите от последния права се считат за такива на комитента (чл. 349, ал. 2 от ТЗ). Затова и при безспорното получаване на стоките, се придобива и собствеността върху тях.

За процесните доставчици, изводите на приходната администрация са в противоречие и с практиката на С. по съединени дела C-80/11 и C-142/11. Направената от Съда интерпретация на съюзното право е такава, че „Член 167, чл. 168, буква а), чл. 178, буква а) и чл. 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на

доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на данъка върху добавената стойност, или поради това че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател" (т. 2 от диспозитива на решението). При липсата на спор относно получаването, заприходяването и влагането на процесните стоки, доказано и от заключението на ССчЕ, отричането на доставянето им от сочения в данъчните документи доставчик, заради липса на доказателства за транспорт е неоснователно.

По делото, с оглед на представения с молба от 10.07.2013 г. доказателствен материал, се установява, че [фирма] притежава складово помещение и превозно средство, отговарящи на изискванията за съхранение и превоз на храни (чл. 229, ал. 1 и чл. 245, ал. 1 от ЗВМД). Настоящият състав следва да посочи, че при превоз на товари за собствена сметка не съществува задължение за изготвяне на пътни листове и товарителници (арг. от чл. 18 от НАРЕДБА № Н-8 от 27.06.2008 г. за условията и реда за извършване на превоз на пътници и товари за собствена сметка) и липсата на такива документи не обуславя единствения възможен извод, че стоките на са превозени и предадени.

За обсъдените доставчици и за жалбоподателя е извършено счетоводно отразяване на доставките. Извършените продажби от [фирма] са удостоверени с издаването на фактури, които са включени в дневника за продажби на ревизираното дружество. Продадените стоки са изписани от склада, издадените фактури на клиентите са осчетоводени по дебита на сметка 411 Клиенти с пълната стойност на фактурите срещу кредитиране на сметка 702 Приходи от продажба на стоки с продажната стойност на стоките и по кредита на сметка 4532 Начислен ДДС за продажби със стойността на начисления данък. При липса на твърдение за нередовно водено счетоводство на ревизираното лице, вписванията в счетоводните книги са доказателствен източник (чл. 51 ДОПК). Оценката на убеждаващото въздействие на тези доказателствени средства следва да се извърши в контекста на цялата съвкупност от данни. В тази връзка, съдът следва да кредитира доказателствена стойност на изготвените складови разписки и значението на доставките от всички доставчици при формирането на продуктовия поток.

За тези обстоятелства още в хода на ревизионното производство са представени доказателства - по връчени ИПДПОЗЛ, но приети за недостатъчни от органите по приходите и от ответника в мотивите на решението, по съображения за липса на доказателства за транспортни разходи и кадрова обезпеченост. От представените с административната преписка документи ясно се вижда, че дейността на жалбоподателя е пряко свързана с получените доставки и те са използвани за облагаеми доставки към негови клиенти (например видно от дневниците за продажби за същите

периоди са налице доставки към трети лица, за които жалбоподателят начислява ДДС). Наличието на последваща доставка по категоричен начин доказва реалността на тази, по която е ползван данъчният кредит. Фактът на използването на получените доставки за последващи такива е безспорно установен от приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза, в която е посочено, че „за процесните периоди са извършени продажба на стоките", както и че фактурите за последващите доставки са редовно отразени, осчетоводени, ДДС е начислен по тях, осчетоводени са и приходите по последващите доставки.

Също така, закупената стока е надлежно осчетоводена и данъкът е начислен в счетоводството на получателя на доставката по реда на ЗДДС. Налице са счетоводни отразявания на последваща доставка със същата стока. Съгласно съществуващата счетоводна документация и водените счетоводни регистри в счетоводството на жалбоподателя конкретният стоково-паричен поток е установим в хронологична последователност на придобиване, заприходяване и последваща реализация. Той е отразен в аналитичните ведомости на съответните счетоводни сметки. Посоченото обстоятелство е констатирано и от изслушаната и приета по делото експертиза, в която наред с посоченото по-горе, вещото лице уточнява, че фактурите на доставчиците са надлежно отразени в счетоводството и данъкът по тях е начислен, доставките са декларирани, а справка-декларациите са подадени в законоустановения срок, както и че стоките са надлежно заприходени от жалбоподателя и са вложени в склад на базата на приемо-предавателен протокол, в който се посочват вид, количество, опаковка, температура на стоката, дата на доставка, фактура, доставчик, транспорт, заета площ и помещението на Антрепозитния хладилник. Експертизата установява ефективно плащане по всички фактури, като са издадени фискални бонове или е извършено плащане по банков път. Безспорно установено по делото е, че дружествата-доставчици притежават лицензни (разрешения) за извършване на търговия с месо, издадени от Д. (понастоящем Агенция по храните) и ползват наети площадки (хладилни бази). От приложените по преписката митнически документи се установява и извършеният от тях внос на процесните стоки. Към периода на издаване на коментираните фактури - 2007 г, съответно 2010 г, няма извършени насрещни проверки от органи по приходите, за да се приеме, че хладилните бази не се ползват от доставчиците. В процесния период доставчиците и ревизираното лице са ползвали едни и същи наети складове, като при прехвърляне на собствеността на стоките същите са били премествани от „клетката" на съответния доставчик към наетата от жалбоподателя площ. Впоследствие, със собствен транспорт на [фирма], наличието на какъвто е безспорно установено, стоките са транспортирани към неговите купувачи. Следователно, както фактът на извършените доставки, така и последващата им реализация, ведно с надлежното счетоводно отразяване на всички операции, са безспорно доказани в хода на настоящото производство.

Съгласно представеното по делото удостоверение от БАБХ, [фирма], [фирма] и [фирма] са имали през ревизирания период сключени договори с хладилната база на [фирма], която от своя страна е била надлежно регистрирана съгласно действащото законодателство. Собствеността на

[фирма] върху хладилна база е доказана с представения по делото нотариален акт, като същевременно са представени и фактурите за наем към същите доставчици. Посоченият в протоколите за проверка на месо от внос ветеринарен лекар е бил ветеринарен лекар в складовата база на [фирма], съгласно цитираното удостоверение.

Режимът на приспадането на ДДС има за цел да освободи данъчнозадълженото лице от тежестта на дължим или заплатен косвен данък, формиран в процеса на икономическата му дейност. Непротиворечива и обилна е съдебната практика на С., постановена във връзка с Директива 2006/112/ЕО на Съвета, относно общата система на данъка върху добавената стойност в смисъл, че установените от съответната държава - членка формални условия, които трябва да бъдат изпълнени от данъчнозадълженото лице, за да може то да упражни правото на приспадане на ДДС, не могат да превишават строго необходимото, с оглед на проверката за правилно прилагане на процедурата по самоначисляване. Действително в настоящия случай изводите на ревизиращите за липса на облагаема доставка между доставчиците и жалбоподателя са обосновани с липсата на кадрова, материална и техническа обезпеченост за доставчиците да осъществят фактурираните доставки. Налага се изводът, че в конкретната хипотеза не само, че данъчната администрация не е доказала каквото и да е участие в данъчна измама от ревизирания субект, не само че не е установила наличието на обективни данни от които да се направи извод, че лицето е знаело или е било длъжно да знае за извършването на такава от някой от преките му доставчици или от предходни такива, а и посредством конкретната практика, която всъщност изисква жалбоподателя да доказва т.нар. “кадрова, техническа и материална обезпеченост”, транспортът на стоките и прочие, за да му признае правото на данъчен кредит, всъщност е прехвърлила върху данъчния субект собствените си задължения за контрол върху данъчнозадължените лица. При това положение, съобразно цитираната задължителна практика на Съда на Европейския съюз, е недопустимо да се откаже правото на данъчен кредит, което по същество е сторено с процесния РА.

Според настоящия състав, в хода на съдебното дирене, жалбоподателят е доказал твърденията си срещу констатациите в ревизионния акт. Основания за този извод са всички налични доказателства, констатациите на самите ревизиращи, както и заключението на счетоводната експертиза. Предмет на доставките по процесните фактури е месо, като не е спорно, че както доставчиците, така и получателят са разполагали със съответните хладилни камери за съхраняването му, а основната им дейност е свързана с такива стоки. Наличните доказателства установяват по несъмнен начин, че: доставчиците законосъобразно са начислили посочения в процесните фактури данък, по реда на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС, разполагали са с достатъчно стоки, собствеността върху които реално е прехвърлена върху получателя [фирма], който от своя страна се е разпоредил с тях, препродавайки ги; данъчните фактури съответстват на изискванията на чл. 114 от ЗДДС; дружеството – жалбоподател е изпълнило изискването на чл. 71, т. 1 ЗДДС и по отношение на него са налице основанията, визирани в чл. 69, ал. 1, .т 1 от същия закон,

да приспадне данъка, който е начислен в спорните данъчни фактури.
Поради всички изложени съображения се налага извода, че процесните фактури удостоверяват осъществена облагаема доставка, надлежно документирани с първичен счетоводен документ и осчетоводени на база същия, по които е начислен правомерно данък и които формират данъчен кредит за приспадане по смисъла на чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, който неправилно е отказан на получателя с оспорения в настоящето производство РА № 212-1112947 от 07.05.2012 г. като така постановеният отказ следва да бъде отменен.
По разноските:
При този изход на спора, заявеното от процесуалния представител на жалбоподателя искане за присъждане на разноски е основателно и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК, съдът следва да осъди ответника - директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, да възстанови от бюджета си направените от жалбоподателя разноски по делото в размер на 1 796, 20 лева (хиляда седемстотин деветдесет и шест лева и 20 ст.), от които 50,00 лева – заплатената от жалбоподателя държавна такса, 310, 00 лева – възнаграждение за вещо лице, 6,20 лева – разноски за издаване на съдебно удостоверение и получаване на копия от протокол, 30, 00 лева – такси за издаване на удостоверения и 1 400, 00 лева – заплатено адвокатско възнаграждение. Начисленият към адвокатското възнаграждение 20% ДДС в размер на 280,00 лева не е възнаграждение по смисъла на Закона за адвокатурата и Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. Съгласно пар. 2а от Допълнителните разпоредби на Наредба № 1 от 09.07.2004 г. размерът на възнагражденията по тази наредба е без включен в тях данък върху добавената стойност. За случаите, в които клиентът дължи този данък, същият се начислява към адвокатското възнаграждение съобразно изискванията на данъчните закони.
Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК и чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд София-град, Първо отделение, 42-ри състав,

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя З. Б., ревизионен акт № 212-1112947 от 07.05.2012 г., издаден от главен инспектор по приходите при Териториална дирекция на Националната агенция за приходите, потвърден с решение № 1871 от 01.08.2012 г. издадено „за” директора на дирекция “Обжалване и управление н изпълнението” – [населено място] при Централно управление на Националната агенция за приходите.
ОСЪЖДА директора на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП да възстанови на [фирма] с ЕИК[ЕИК] от бюджета на дирекцията, сумата от 1 796, 20 лева (хиляда седемстотин деветдесет и шест лева и 20 ст.), представляваща направени по делото разноски.
Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването

на препис от съдебния акт.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: