

РЕШЕНИЕ

№ 81

гр. София, 04.01.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15 състав, в
публично заседание на 06.12.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Ина Андонова и при участието на прокурора Ютеров, като разгледа дело номер **7218** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 226 от АПК.

С решение по адм. дело № 7990/ 2009 г. по описа на АССГ, I отд., 8 с-в е отхвърлена жалбата на [фирма] с настоящо наименование [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/ 15.05.2009 г., издаден от Й. М., главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., офис „Средни данъкоплатци и осигурители“, потвърден с Решение № 1430/ 15.10.2009 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ С., понастоящем Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП. Това решение е отменено с решение № 10807/ 20.07.2011 г. на ВАС, VIII отд. по адм. дело № 502/ 2011 г. като постановено при съществено нарушение на съдопроизводствените правила, изразяващо се в непроизнасяне по относимостта към спора на съдържащи по делото, но необсъдени доказателства. Според мотивите на отменителното решение при формиране на извода, че не са налице реални доставки на зероксид, а само документално прехвърляне на стоката между четири дружества, не е анализирано твърдението на жалбоподателя, че крайният получател на стоката зероксид 015 е кипърско дружество. Освен това по делото са представени международни товарителници, от които е видно, че палети със зероксид са превозени през април 2008 г. към получателя Х. К. Л., К.. Към всяка товарителница е приложен митнически документ за вътреобщностна доставка. Налице е и товарителница на „Х. Е.“ Л., съдържаща данни за натоварване на стоката на кораб в К. и пристанище на разтоварване Л.. Транспортът отразява извършената от [фирма] доставка на 150 т зероксид 015. В тази връзка е налице твърдение на ревизираното

лице /РЛ/, че стоката зероксид е реална, тъй като е преминала през съответните митнически процедури, натоварена е на превозни средства и е предмет на последващи доставки. В отменителното решение се подчертава, че в РА № 20084114, издаден спрямо [фирма], получател по доставките на [фирма], потвърден с решение № 10209/ 27.07.2010 г. на ВАС, е отказано право на данъчен кредит на цитирания търговец по доставките от жалбоподателя. Но в същия РА, който се ползва със стабилитет, се съдържат нарочни констатации на приходния орган и е прието за безспорно, че продуктите действително са били продадени от [фирма] на [фирма], а впоследствие са изнесени от страната. След като не се оспорват последващите доставки, които са част от веригата по фактуриране на спорния зероксид, и след като е установено, че стоките са изнесени извън Б., съдът е следвало да обсъди приложените по делото международни товарителници или да изложи съображенията си защо ги счита за неотносими към спора.

В жалбата срещу РА, поддържана и в настоящето производство, се твърди, че той е незаконосъобразен в частта, представляваща отказ на право на приспадане на данъчен кредит в размер на 3 500 935,80 лв по фактури № 2/ 23.12.2006 г. и № 3/ 27.12.2006 г., издадени от [фирма] с предмет на доставките химични компоненти зероксид 003 и зероксид 008. Подателят ѝ изразява несъгласие с извода на ревизиращия екип, че липсва доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС /отм./ и че са налице обстоятелства по чл. 65, ал. 4, т. 3 ЗДДС /отм./. Искането до съда е за отмяна на ревизионния акт и за присъждане на разноски.

В съдебно заседание пълномощникът на [фирма], с предходно наименование [фирма] подчертава, че съобразно чл. 224 АПК в настоящето производство следва да се установят от една страна произходът на стоката, както и че крайният продукт под формата на зероксид 015 е изнесен в К. от продавача [фирма] – този факт се установява от издадения спрямо цитираното дружество и приложен в настоящето производство РА. При липсата на данни да е налице отклонение от данъчно облагане отказът да се признае право на данъчен кредит на четирите дружества е незаконосъобразен.

В писмено становище по чл. 149, ал. 3 ГПК се поддържа, че в настоящето производство са посочени неоспорени доказателства за произхода на съставките, необходими за приготвяне на първоначалния продукт зероксид 003, повечето от които са придобити от внос, във връзка с доставките по придобиването на които не са извършени корекции с РА. Но дори да не е доказан произходът на стоките, щом е установена тяхната наличност или последваща продажба, следва извод, че доставките са реално извършени. Установена е и крайната реализация на продукта зероксид – от [фирма] към получателя Х. К. Л., К.. По отношение на изготвянето на продукта се сочи, че обясненията, дадени от представляващия РЛ в рамките на ревизионното производство, не отговарят на обективната фактическа обстановка. За изработването на зероксид 008 и зероксид 015 е необходимо смесване, т.е. разреждане на зероксид 003, което е извършено в складовата база и с оборудване, собственост на [фирма]. Този факт се установява от РА, издаден спрямо цитираното дружество, в който е прието, че то разполага с нужните производствени мощности, суровини и квалифициран персонал за производство на перилни препарати – през м. 12.2006 г. са назначени 67 лица по трудови договори, като са посочени и заеманите длъжности. Изводът се подкрепял и от заключението на СТЕ. Видно от същия РА, препаратът е съхраняват в складовата база на [фирма] в [населено място] поле. Поради

неколкократното си прехвърляне в кратък период продуктът не е транспортиран. За смяната на собствеността и предаването му от един продавач на друг са съставяни приемо – предавателни протоколи. Данъкът за внасяне на Н. Б. ЕАД по справка - декларация за м. декември 2006 г. в размер на 2018386,96 лв е ефективно внесен. Налице е разплащане между страните, независимо че са използвани други способи за погасяване на задължението като прехвърляне на вземания и прихващане. Най – сетне, следва да бъде съобразена практиката на С. /сега С./, възприета в решенията по дело С-42/05 С-378/05 „данъчната администрация няма право да отказва право на данъчен кредит, дори ако от гражданско – правен аспект осъществената сделка е нищожна”; С-439/04, С-440/04. Според практиката на С. не може да се отказва право на данъчен кредит на лице, което само не е допуснало нарушение и което не знае или не е могло да знае, че такова е извършено от негов предходен доставчик. Задължението да установи, че такова знание е налице, е у приходната администрация. Категорични в тази насока са решение от 21 юни 2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11, както и от 06 декември 2012 г. по дело С 285/11.

Ответникът – директорът на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” /накратко ДОУИ/ - С. при ЦУ на НАП, чрез представител по пълномощие, оспорва жалбата и претендира юрисконсултско възнаграждение. В писмено становище по съществото на спора излага, че доставката на зероксид предполага преминаване на тази стока от патримониума на един собственик в патримониума на друг, или следва да е налице стокосен поток, при който стоката да е извадена от собствени или наети складове, движението ѝ следва да бъде осъществено чрез транспорт. Посоченият като превозвач на суровината зероксид [фирма] не е издател на фактури № 10/ 24.12.2006 г. и № 14/ 29.12.2006 г. Съставените през м. януари 2007 г. фактури от [фирма] касаят фактурите, издадени от РЛ спрямо [фирма], и в тях има несъответствие между отразените в товарителниците количества общо 288 тона и количествата зероксид по издадените фактури – 410 тона. Несъответствие е налице между датите на съставяне на товарителниците - един месец по – рано от трите фактури, издадени от търговеца. Анализът на данните в ревизионната преписка показва, че не може да се установи производител и краен потребител на стоките.

Прокурорът от СГП предлага жалбата да бъде отхвърлена.

Съдът, като взе предвид приетите по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното:

Началото на разглежданото производство е поставено със ЗВР № 800227/ 24.09.2008 г., определяща обхвата му - задълженията на жалбоподателя за ДДС за периода 01.12.2006 г. – 31.03.2008 г., екипа /Й. М. – ръководител и членове К. В. и Т. П./. Възлагателният акт е издаден от Т. В., началник сектор на офис „Средни данъкоплатци и осигурители” на ТД на НАП – С. град. Срокът за приключване на ревизията е до 3 месеца от датата на връчване на ЗВР, което е сторено на 26.09.2008 г. на Ж. С.. Със ЗВР № 800313/ 23.12.2008 г. срокът е продължен до 26.01.2009 г. Последвало издаване на Заповед № ЦУ – 10 от 22.01.2009 г. от изпълнителния директор на НАП, въз основа на която със ЗВР № 900021/ 26.01.2009 г. на Т. В., началник сектор „Ревизии” при офис „Средни данъкоплатци и осигурители” е определено производството да приключи до 26.03.2009 г.

РД № 900021/ 23.03.2009 г. е връчен на пълномощник на жалбоподателя на 25.03.2009 г. Искането на РЛ за удължаване на срока по чл. 117, ал. 5 ДОПК е уважено, но независимо от това възражения срещу констатациите и изводите в РД не са

депозирани и те са възприети в пълнота от издателя на РА, определен със ЗОКО № К ЦУ – 1/900021 от 23.03.2009 г. на директор Офис „СДО”. Ревизионният акт е съобщен на 18.05.2009 г. на РЛ и оспорен на 01.06.2009 г. по реда на чл. 152 ДОПК. Към допълнение към жалбата от 21.08.2009 г. са изложени подробни доводи, представени са доказателства. На 08.07.2009 г. на РЛ е връчено предложение за сключване на споразумение за продължаване срока за произнасяне на решаващия орган до три месеца, което е прието.

Фактическите констатации и правните изводи на екипа за отказа да бъде признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 3 500 935,80 лв по фактури № 2/ 23.12.2006 г. и № 3/ 27.12.2006 г., издадени от [фирма] с предмет на доставките химични компоненти зероксид 003 и зероксид 008 са формирани въз основа на следните процесуални действия:

Извършена е насрещна проверка на доставчика [фирма], при която е установено, че двете фактури с получател РЛ са включени в дневника за продажби и СД по ЗДДС за данъчен период м. 12.2006 г. ДДС не е платен по ДДС сметка. Относно разплащането е представено споразумение от 31.12.2006г. за заместване в дълг, сключено между [фирма], [фирма] и [фирма]. Посочен е предходният доставчик на стоката [фирма] /съгласно фактура № 2/23.12.2006 г. и № 3/ 27.12.2006 г., които са приложени/.

Налице са и опростени фактури № 10/ 24.12.2006 г. за транспорт на зероксид 003 - 4 курса на стойност 2460 лв и № 14/ 29.12.2006 г. за транспорт на зероксид 008 - 6 курса на стойност 3540 лв, издадени от [фирма].

Насрещна проверка е извършена и на предходния доставчик [фирма] - издател на фактури № 2/ 23.12.2006 г. и № 3/ 27.12.2006 г. с получател [фирма], доставчик на жалбоподателя и начислението на ДДС по кредита на сч. см 4532 по тези фактури; споразумението за заместване в дълг от 31.12.2006 г.; фактури № [ЕГН]/ 23.12.2006 г. и [ЕГН]/ 26.12.2006 г., издадени от [фирма], приемо - предавателни протоколи от същите дати към фактурите, включващи поемане на задължение на [фирма] да съхранява стоката на територията на склад в [населено място] поле за не по - дълго от 7 работни дни.

Съгласно ПИНП двете фактури, издадени от [фирма], са включени в дневника за продажби и справка декларация по ЗДДС за периода м. 12.2006 г. и ДДС е начислен. Представеното споразумение за заместване в дълг касае задълженията между [фирма] и [фирма], но не и тези на [фирма] и е обоснован извод, че няма плащане по фактури № 2/ 23.12.2006 г. и № 3/ 27.12.2006 г., включително чрез ДДС сметка. Не са представени и справки по счетоводните записвания в проверяваното дружество. Не се установило и транспортиране на стоката, а според екипа се касае само за прехвърляне на собственост, а самата стока е останала на съхранение в склада на [фирма].

Извършена е насрещна проверка на [фирма], от чиято страна са представени фактури № [ЕГН]/ 23.12.2006 г. № [ЕГН]/ 26.12.2006 г. и № [ЕГН]/ 31.12.2006 г., приемо - предавателни протоколи към тях; договор за съхранение на стоки на склад, сключени между проверяваното дружество и [фирма], както и договор и анекс за складиране между [фирма] и [фирма], фактури за придобиване на стоката от [фирма] № 1747/ 22.12.2006 г. № 1750/ 26.12.2006 г. и 1759/ 30.12.2006 г; споразумения за заместване в дълг: от 31.12.2006 г. между [фирма], [фирма] и [фирма]; от 31.03.2008 г. между [фирма], [фирма], [фирма] и „М. И. Б.”; от 11.06.2008г. между „Л. Д.” - К., [фирма]

и [фирма].

Анализът на събраните в рамките на трите проверки доказателства показал несъответствие между закупени и продадени количества зероксид 003 - 20 тона и зероксид 008 - 20 тона. В договорите за съхранение на стоки на склад между [фирма] и [фирма], както и в договора и анекса за свободно складиране, сключен между [фирма] и [фирма], са конкретизирани условия за съхранение на зероксид 015 - 150 тона по фактура № [ЕГН]/ 31.12.2006 г. За останалите количества по фактура № [ЕГН]/ 23.12.2006 г. зероксид 003 - 70 000 кг и № [ЕГН]/ 26.12.2006г. зероксид 008 - 120 000 кг не са депозирани данни за складиране и/или транспортиране. Това наложило последващо изискване на документи и писмени обяснения от РЛ, в отговор на което по преписката са постъпили складови разписки за приемане - предаване на материални ценности № 141/ 22.12.2006 г. за зероксид 003 - 150 тона, № 142/ 26.12.2006 г. за 100 тона зероксид 008 и № 143/ 30.12.2006 г. за 160 тона зероксид 015. Приложени са и фактури за транспорт, издадени от [фирма] № 4/ 22.01., № 6/ 26.01., № 10/ 30.01. и № 32/ 21.08.2007 г. - неустойка за забавено плащане по предходни фактури. 20 бр товарителници с място на натоварване Аерогара С. склад Ю. и място на разтоварване [населено място] поле; писмени обяснения за технологията за приготвяне на зероксид 003, 008 и 015.

На 13.01.2009 г. от жалбоподателя на ревизиращия екип са предоставени допълнителни доказателства и обяснение, към което е приложен договор за услуги между [фирма] и [фирма] за извършване на миксиране на химически продукти срещу възнаграждение, фактура № 12/ 29.12.2006 г. с доставчик [фирма] с предмет на доставката миксиране на химически продукти за получаване на 50 000 кг зероксид 003; протокол № 12/ 22.12.2006 г. към фактура № 12 - зероксид 003 за 50 тона; протокол № 13/ 26.12.2006 г. не е посочено към коя фактура е, но е за зероксид 008 за 100 тона; протокол № 18/ 30.12.2006 г. към фактура с непосочен № - зероксид 015 за 150 тона.

Извършена е насрещна проверка на [фирма], в рамките на която са постъпили обяснения; фактура № 12/ 29.12.2006 г., банкови извлечения за плащането по фактурата. Според тях фактура № 12/ 29.12.2006г. е резултат от консултации по миксирането на химически продукти за получаване на 50 тона зероксид 003 – смесването е извършено в складова база на Ю. О., като са използвани машини, съоръжения и служители на последното дружество.

За изясняване на така постъпилите данни на РЛ е връчено последващо ИПДПОЗЛ, във връзка с което на 03.02.2009 г. са депозирани документи - договор от 14.12.2006 г., сключен между жалбоподателя и [фирма] за логистично и складово обслужване, приложение № 1 към договора, в което са визирани условията и цените на предоставените услуги; споразумение от 22.05.2007 г., че между страните по договора няма финансови претенции.

Издадена е фактура № 3800/ 29.12.2006 г. от [фирма] в полза на РЛ с предмет на доставката наем на склад и товаро - разтоварни дейности за м. декември 2006 г. ДО 16898,47 лв, платежно нареждане; 5 бр приемо - предавателни протоколи от м. декември 2006 г., в които не се съдържа обозначаване на продукт с наименование зероксид.

Представена е заявка с дата 01.12.2006 г. от РЛ до [фирма] за предаване на 300 т готов химичен продукт на представителя на [фирма] за извършване на инспекция и качествен контрол на продукцията. Стоката трябва да бъде експедирана преди

30.12.2006 г., като представителят има право да действа от името на [фирма] при получаването и контрола ѝ. Според обяснителна записка на представител на РЛ е налице договор между същото дружество, жалбоподателя и [фирма] и допълнителни анекси за извършване миксиране и консултации по тези продукти - такива не са представени, поради което е обоснован извод, че не е установено от кого е извършено миксирането и от кого – консултациите.

Извършена е насрещна проверка и на [фирма], в рамките на която са постъпили обяснителна записка от 10.02.2009 г.; декларация, че в складовата база няма машини и съоръжения за обработка на химикали и че такава никога не е извършвана на продукта зероксид; декларация, че РЛ не е доставяло продукт зероксид на [фирма] от складовата база на [фирма]; справка за влезлите и излезли стоки на РЛ в складовата база за м. декември 2006 г.

За изследване на транспорта по извършените доставки от [фирма] е извършена насрещна проверка на [фирма], чийто представляващ заявил, че не е осъществявал дейност като едноличен търговец с посоченото наименование през 2006 г. и не е издавал фактури № 10/ 24.12.2006 г. и № 14/ 29.12.2006 г.

Екипът пристъпил към проследяване на движението на продуктите зероксид в трите разновидности, като са изискани всички фактури за продажба на зероксид, във връзка с което са депозирани трите издадени на [фирма] фактури.

След анализ на резултатите от извършените процесуални действия органите по приходите достигнали до извода, че за зероксид 003 и зероксид 008, закупени от [фирма] с фактура № 2/ 24.12.2006 г. и № 3/ 28.12.2006г. няма доказателства за произход, тъй като при проверките не е установен производител или вносител, а не е установен и транспорт във връзка с доставката; не е извършено миксиране на различните видове зероксид, няма плащане по ДДС сметка; дружествата са свързани лица /§ 1, т. 3 ДР ДОПК/ – представляващият [фирма] С. К. е представляващ и на жалбоподателя, а представляващият [фирма] П. Д. е представляващ и на [фирма]. Дружествата са регистрирани по ЗДДС съотв. „М. И. Б. ЕООД на 10.11.2006 г., а [фирма] - на 08.12.2006 г. – по данни от информационните масиви на НАП от датата на регистрацията си по ЗДДС до м. юли 2008 г. те не са осъществявали друга дейност извън сделките с продукта зероксид.

От РЛ движението на стоката е пояснено в следната хронология:

Регистрираното през 2004 г. [фирма] осъществява дейност производство и преработка на химически суровини и продукти. През 2006г. произвежда зероксид 003 по технология на едноименното гръцко дружество, чийто едноличен собственик е. З. 003 представлява суровина за производство на зероксид 008 и 015.

Сключен е договор с [фирма] /складодържател/ на 14.12.2006г., според който цитираното дружество поема задължението да приема и съхранява в митнически склад стоки и товари, предоставени от възложителя адрес на склада е „П. Т.” № 12. За услугата товаро - разтоварни дейности е издадена фактура № 380/ 29.12.2006 г. Изходните суровини за зероксид 003 са вложени в склада на Ю., там е осъществено и миксирането на продуктите. Самото изготвяне на зероксид 003 е извършено там под надзора на [фирма]

съгласно договора от 01.12.2006 г. с анекс от 12.12.2006 г. по него са поети задължения да се извърши миксирането на продукта, а съгласно анекса - да се получи готовата продукция от склада и да се предприемат действия по качествен контрол. Предаването на продукта е извършено с нарочен протокол, издадена е фактура № 12/ 29.12.2006 г. на жалбоподателя.

[фирма] продава 50 т зероксид 003 на [фирма] с фактура № 1747/ 22.12.2006 г. /ДО 2 933 500 лв ДДС 586700 лв/.

[фирма] продава на [фирма] 70 т зероксид 003 с фактура № 10...0296/ 23.12.2006 г. 4791783,50 лв ДДС 958 356,70 лв. Съпоставката на продадените количества зероксид 003 показва, че продаденото от Л. Д. ЕООД на М. И. Б. ЕООД количество зероксид 003 е 20 т повече от придобития.

[фирма] продава 70 т зероксид 003 на [фирма] – издадена е фактура № 2/ 23.12.2006 г. 5065600 лв ДДС 1013120 лв.

[фирма] продава на РЛ 70 тона зероксид 003 с фактура № 2/ 24.12.2006 г. ДО 5476324 лв ДДС 1095264 лв;

Жалбоподателят ползва закупения зероксид 003 за изготвяне на зероксид 008 - касае се за смес от зероксид 003 и Р. bar.

„Н. Б. АД продава на [фирма] 100 т зероксид 008 с фактура № 1750/ 26.12.2006 г. ДО 8801000 лв ДДС 1760 200 лв.

[фирма] продава на [фирма] с фактура № 10...0297/ 26.12.2007 г. 120 т зероксид 008 ДО 11 739 980 лв ДДС 2 344 996 лв.

[фирма] продава 120 т зероксид на [фирма] с фактура № 0003/27.12.2006 г. 12 493 079 лв ДДС 2 487 815,80 лв.

[фирма] продава на [фирма] 120 т зероксид 008 – издадена е фактура № 3/ 28.12.2006 г. ДО 12908478 лв ДДС 2 581 696,60 лв.

Закупеното количество зероксид 008 РЛ използва за производство на зероксид 015 - смес от зероксид 008 с Р. bar.

РЛ продава на [фирма] 150 т зероксид 015 с фактура № 1759/ 30.12.2006 г. ДО 17 602 470 лв ДДС 3 520 494 лв; получателят по тази доставка от своя страна продава на „М. И. Б. ЕООД същото количество зероксид 015 с фактура № 100...0299/ 31.12.2006 г.

Последното дружество продава на Н. С. Ltd, N. 150 тона зероксид 015 фактура № 4/ 21.03.2008 г.

Транспортирането на продукцията е извършено от [фирма] - фактури № 4/ 22.01.2007 г., № 6/ 26.01.2007 г. № 10/ 30.01.2007 г. и № 32/ 21.08.2007 г. по маршрута С. - Равно поле - С.. В [населено място] поле се намира склад на Л. Д. ЕООД, отразяването на транспорта в счетоводството на [фирма] е потвърдено от ССЕ.

При подписване на приемо – предавателните протоколи от 23.12.2006 г. 26.12.2006 г. и 31.12.2006 г. по доставките от [фирма] към [фирма] е уговорено доставчикът да поеме съхранението на стоките в склада в [населено място] поле. Сключен е договор от 31.12.2006 г. между [фирма], влогоприемател и [фирма] влогодател, по силата на който влогоприемателят се задължава да съхранява предоставения от влогодателя зероксид, като цената на услугата е включена в продажната цена на стоката. Договорът е за срок от 11 месеца. Според чл. 1, т. 2 от него влогоприемателят се задължава да осигури друг подходящ склад, в случай че в рамките на срока на договора

[фирма] не успее да вдигне стоката.

В изпълнение на тази клауза на 26.11.2007 г. между [фирма], вложител и [фирма], складодържател е сключен договор за свободно складиране на 150 т полуготов перилен препарат в склад в [населено място], който е изходен пункт за осъществяване на международния транспорт на зероксид 015 до К.. При ревизията са събрани ЧМР, от които е видно, че палети със зероксид 015 са превозени през април 2008 г. до Н., К. към получателя Х. К. Л. К. - към всяка товарителница е приложен митнически документ за вътреобщностна доставка, тъй като превозът е извършен по море и стоката преминава през екстериториални води преди да стигне до К. - натоварена е в К. според товарителница от Х. Е. Л..

Съгласно заключението на ССЕ, прието при първоначалното разглеждане на делото, съпоставката между ДДС за възстановяване и ДДС за внасяне по доставки на зероксид между четирите дружества показва, че РЛ дължи ДДС за внасяне 1 190 433,60 лв; Л. Д. ДДС за внасяне - 1 075 802,50 лв; У. Б. ЕООД ДДС за внасяне 176024 лв, а М. И. Б. ЕООД - за възстановяване 3 442 206,60 лв. Сборът от декларирания от четиримата доставчици резултат за периода декември 2006г. е ДДС за внасяне 3 442 260,70 лв, ДДС за възстановяване 3 442 260,70 лв. ДДС по доставките е начислен и в счетоводствата на ревизираното дружество и на останалите три; доставките са отразени съгласно изискванията на Н. 2 отчитане на основните производствени разходи и на разходите по доставките; Насрещните вземания и задължения са погасени като последица от споразумения за заместване в дълг. В счетоводството на РЛ системно са изготвяни справки за движението на складовите наличности на зероксид по обекти, към 31.12.2006 г. е извършена инвентаризация на наличните вещества. Представени са 4 фактури, издадени от [фирма] в полза на жалбоподателя за извършен превоз на стоки по маршрут С. Равно поле С., които са разплатени; представени са 20 товарителници от Аерогара С. склад Ю. до [населено място] поле за превоз на различни видове материали. Счетоводни данни при едноличния търговец са налице само по отношение на плащанията по фактурите. Проверка е извършена и в счетоводството на [фирма] по договор за наем на склад с [фирма] от 26.11.2007 г.

Според заключението на С. технологията за изработване на зероксид се изразява в дозиране, смесване и миксиране на продуктите, за която цел са необходими няколко работници без специална квалификация и опит. На вещото лице не са представени ДМА във връзка с производството на зероксид. За изработване на декларираните количества дружеството следва да разполага със смесители за сухо смесване, бункери, шнекове, елеватори и транспортни ленти.

Приетото в с. з. на 06.12.2012 г. заключение на СТЕ се основава на материалите в ревизионната преписка и оглед в база, намираща се в [населено място] поле, стопанисвана понастоящем от [фирма]. Към датата на изготвяне на заключението няма налично оборудване, което може да се използва за производство/ смесване на зероксид 003, зероксид 015. Частта, в която би следвало да са промишлените помещения, е в неработен вид. О. й показва, че в нея не е имало производствен процес от около 4 – 5 години. В

подкрепя на тезата, че това оборудване е било налично в базата през м. декември 2006 г., но е продадено от Л. Д. ЕООД на А. SA 34 P. S., P. F., V. GR[EIK], са приложени заверени преписи от аналитична оборотна ведомост за синтетични сметки сумарно за периодите от 01.01.2006 г. до 31.12.2006 г. и от 01.01.2007 г. до 31.12.2007 г. на Л. Д. ЕООД, заверено копие от аналитична оборотна ведомост за сметки от група 20 за същите периоди, заверени копия от международни товарителници.

На 07.10.2008 г. орган по приходите в ТД на НАП С. издава РА № 20084114 спрямо [фирма], с който не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 5 867 394 лв по фактури № 1747/ 22.12.2006 г., № 1750/ 26.12.2006 г. и № 1759/ 30.12.2006 г., издадени от [фирма]. В решението по адм. дело № 1689/ 2010 г. на ВАС, постановено в хипотезата на чл. 227, ал. 1 АПК, са приети за обосновани изводите в решението по адм. дело № 5733/2009 г. на АССГ, I отделение, 5 състав, че жалбоподателят е действителният доставчик на стоката процесните фактури. Подчертан е изводът на приходния орган в РА № 20084114/ 2008 г., че продуктите действително са били продадени от [фирма] на [фирма], а впоследствие и изнесени от страната, което обстоятелство е безспорно между страните и не следва да бъде обсъждано. Наред с това непризнаването на данъчен кредит по фактурите /издадени от жалбоподателя/ не е обосновано с отсъствието на условието по чл.64, ал.1,т.5 от ЗДДС/отм./ - получената от внос стока или по облагаема доставка стока или услуга е използвана, използва се или ще бъде използвана за извършване на облагаеми доставки; Според мотивите на цит. решение, с което жалбата срещу ревизионния акт е отхвърлена, „следва да се съобразят дадените обяснения от лице, което притежава представителна власт по отношение на [фирма], според които дружеството не разполага с техника за извършване на миксирането, както и е предоставяло съхраняваните от него продукти на рампа на складове във вида, в който са били доставяни. От заключението на вещото лице по техническата експертиза се установява, че извършването на миксирането/смесването на съставните компоненти на крайния продукт не изисква наличие на някаква сложно техническо оборудване, както и обучен персонал. Това обстоятелство обаче не променя констатациите на РА относно неустановеност на това кой е извършил смесването на съставките на крайния продукт. В тази насока в хода на процеса не са ангажирани доказателства, които да опровергават констатациите, че доставчикът [фирма] не разполага с технически и кадрови потенциал за изпълнение на техническия процес на смесването/миксирането/, както и че [фирма] само е извършвал съхранение на химически продукти, но не и действия по тяхната обработка. Придобиването от доставчика [фирма] на фактурираните продукти не може да презумирано само от факта, че той е притежавал необходимите съставки за производството на крайния продукт, респективно, че задълженото лице не е притежавало тези съставки. От доказателства по делото /по оспорване на РА № 20084114/ се установява на кои дати е извършен транспортът, на какви количества, както и заплащането на същия от страна на доставчика [фирма]. В същото време обаче не са ангажирани доказателства относно това, че извършителят на транспорта [фирма] притежава съответното транспортно средство, съответно, че същият

е наел и извършил разходи за такова транспортно средство. При тази фактическа обстановка необосновано е прието, че от събраните по делото доказателства се установява реалното транспортиране на въпросните продукти. Предвид на изложеното констатациите на органа по приходите за липса на реални доставки по процесните фактури не се опровергават от събраните по делото доказателства и издаденият РА се явява законосъобразен" – реш. по адм. дело № 1689/2010г.

По делото е приет издаденият спрямо [фирма] РА № [ЕГН]/ 17.09.2009 г., с който е отказано право на данъчен кредит в размер на 6 943 196,50 лв по фактура №100...296/ 23.12.2006 г. с предмет 70 т химическо вещество с наименование 3. 003; по фактура № 100...297/ 26.12.2006г., с предмет на доставката 120 т 3. 008 и по фактура № 100...299/ 31.12.2006г. с предмет на доставката 150 т 3. 015, всички издадени от [фирма]. Производството по оспорване на цитирания РА не е приключило с окончателен акт /адм. дело № 3879/2010 г. АССГ, адм. дело № 12645/ 2012 г. ВАС/.

По искане на жалбоподателя в съдебно заседание на 13.09.2012 г. по делото са приети писмени доказателства по опис, представляващи фактури, митнически декларации, приемо – предавателни протоколи, заверени преписи от систематични кореспонденции по сч см 304 стоки за периода 01.01.2006 г. – 31.12.2006 г., рецептура за зероксид 003. Фактурите, митническите декларации и международните товарителници съдържат отразявания на стоки, определяни от РЛ като суровини за производство на зероксид 003 според рецептурата – натриев метасиликат, халантен инхибитор за детергенти, монобутилови етери, водороден пероксид, твърд парафин, стеаринова киселина, сулфат, калцинирана сода, сапунена маса, прах за пране, повърхностно активни вещества за производство на детергенти /алколаб и сулфолаб/. Съставени в периода 2005 – началото на м. декември 2006 г., доказателствата установяват вид, количества и доставчик на цитираните материали, но не могат да бъдат ценени като установяващи произхода на спорните количества зероксид без проследяване кои от тях в какво съотношение участват в състава му, кога и къде са осъществени операциите, водещи до възникване на крайния продукт, продаден на Х. К. К. при данните, че покупко – продажбите между четирите дружества, разгледани подробно по – горе, са осъществени в рамките на последната календарна седмица на м. декември 2006 година.

При така установените факти съдът приема от правна страна следното:

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал.2 от ДОПК вр. чл. 7, ал.1, т. 4 ЗНАП, надлежно овластен по реда на чл. 119, ал.2 от ДОПК от орган по приходите от компетентната ТД на НАП С., офис „Средни данъкоплатци и осигурители“, притежаващ правомощия по чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК съгласно т.2 и т.3 от Заповед № РД-01-131/22.03.2007г. Спазени са изискванията за форма и съдържание по чл.120 от ДОПК. Не са допуснати съществени нарушения на правилата за провеждане на ревизията, които да са ограничили правото на защита на ревизираното лице или да пречат за съдебния контрол за спазване на материалния закон.

Спорът по делото касае материалната законосъобразност на установените с ревизионния акт задължения по ЗДДС за данъчен период м.12.2006г.,

произтичащи от отказ на право на приспадане на данъчен кредит в размер на 3 500 935,80 лв по издадени от [фирма] фактури.

Правото на приспадане на данъчен кредит е субективно публично право на данъчно задълженото лице с насрещен субект приходната администрация. По общото правило на чл. 154, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ПЗР на ДОПК в тежест на носителя на правото е да докаже осъществяването на предпоставките за възникването му. В тази връзка не е достатъчно притежаването на данъчния документ по чл. 64, ал. 1, т. 6 ЗДДС, а е необходимо стоките и услугите по облагаемата доставка да са реално получени - арг. чл. 63 ЗДДС /отм./. Фактическият състав на правото на приспадане на данъчен кредит по отменения ЗДДС е даден в чл. 64 от ЗДДС /отм./ Необходимо е да се установи наличието на реално осъществена доставка на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС /отм./ и настъпването на данъчно събитие съгласно чл. 25, ал.1 от същия закон, изразяващо се в прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока или цялостно или частично авансово плащане, когато данъкът става изискуем и за доставчика възниква основание да го начисли.

Първата спорна фактура - № 2/ 23.12.2006 г. е с предмет продажбата на 70 тона зероксид 003, а втората – № 3/ 27.12.2006 г. за 120 тона зероксид 008.

Както бе посочено, в рамките на реализацията на продукта зероксид в трите му разновидности – 003, 008 и 015, според поясненията на ревизирия търговец, а и от данните в преписката, включително ревизионните актове, издадени спрямо [фирма] и [фирма]”, участват четири дружества – [фирма] с настоящо наименование [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] и именно в тази последователност са обективирани доставките на стоки помежду им – първо РЛ продава на Л. Д. ЕООД 50 т зероксид 003 с фактура № 1747/ 22.12.2006 г., съответно получателят по цитираната фактура издава в полза на М. И. Б. ЕООД фактура № 1000...296/ 23.12.2006 г., но за 70 т зероксид 003, съответно последното дружество продава на У. Т. ЕООД същото количество и вид препарат – зероксид 003 70 тона. Доставчикът по първата от двете спорни фактури на следващия ден издава фактура № 2/ 23.12.2006 г. за продажбата на същото количество и вид препарат на Н. Б. ЕООД. Според данните по делото след миксирането на суровините за достигане на продукта зароксид 008 – такъв, в количество от 100 тона, жалбоподателят продава на 26.12.2006 г. /фактура № 1750/, издадена на Л. Д. ЕООД. На същата дата получателят по тази фактура продава 20 тона повече зероксид 008 на [фирма] фактура № 1000...297/ 26.12.2006 г./, а последното дружество продава същото количество и вид стока на [фирма]. Два дни по – късно е издадена втората спорна фактура № 3/ 28.12.2006 г. с предмет 120 тона зероксид 008. Според позицията на жалбоподателя след миксиране възниква продуктът зероксид 015, продаден с издадена на 30.12.2006 г. фактура в количество от 150 тона на [фирма], съответно на следващия ден от [фирма] на [фирма] /фактура № 10...299/ 31.12.2006 г./ Година и три месеца по – късно 150 тона зероксид 015 са предмет на ВОД от [фирма] в полза на Х. К. К..

Съгласно указанията, дадени в отменителното решение, при преценката на реалността на доставките по двете спорни фактури следва да се анализират

данните за последваща реализация на стоката зероксид 015 в полза на Х. К. Л., К., както и произходът на стоката и нейното възникване като продукта, означаващ зероксид в контекста на констатациите по РА № 20084114, издаден спрямо [фирма], че е получател по доставките на [фирма], потвърден с решение № 10209/ 27.07.2010 г. на ВАС; че продуктите действително са били продадени от [фирма] на [фирма], а впоследствие са изнесени от страната.

Във фактическата част от решението са очертани приетите в настоящето производство доказателства за произхода на материалите за изработка на зероксид 003 и бе посочено, че се касае за фактури, товарителници, протоколи за приемане в публичен склад, митнически декларации, издадени в периода 2005 г. – началото на м. декември 2006 г., които материали, въпреки разнообразните си наименования, се възприемат от съда като относими към рецептурата за изготвяне на зероксид 003, ценена в съвкупност със заключението на С.. Вярно е, че цитираните доказателства не са оспорени от приходната администрация, но без проследяване на данните за движението и влагането на отделните компоненти в производството на зероксид 003, зероксид 008 и зероксид 015 /предмет на последваща реализация според мотивите на отменителното решение/ същите са негодни да установят по несъмнен начин произхода на материалите, от които са възникнали именно отразените в двете фактури стоки. Неоснователен е и доводът на жалбоподателя, че процесният РА не съдържа корекции, свързани с придобиването на стоки по приетите в с.з. на 13.09.2012 г. писмени доказателства при положение, че началният момент на ревизираните периоди е 01.12.2006 г., а суровини за производство на зероксид са купувани от РЛ през 2005 г. и основно в първите 11 месеца на 2006г. Най – сетне, представянето на тези доказателства едва в рамките на повторното разглеждане на делото в АССГ хвърля сериозни съмнения върху тяхната достоверност и относимостта им към спора, без оглед на факта, че не са подкрепени със заключения на счетоводна /относно надлежното заприходяване и влагане в производство/ и техническа /относно вида и предназначението на придобиваните вещества спрямо заявеното им влагане/миксиране за получаване на зероксид 003 и останалите разновидности на препарата, предмет на търговските операции между четирите дружества. Не без значение е и непоследователната процесуална позиция на И. К. ЕАД относно времето и мястото на производството на продукта – този факт не е установен по несъмнен начин и в настоящето производство. Първо, не се доказва съществуване на технология за получаване на зероксид 003 от определени материали в определено съотношение и по определена последователност/способ /колкото и семпли да са те/, както и на производните му продукти зероксид 008 и 015. Второ, заключенията на С. и СТЕ не дават категоричен отговор на въпроса къде е осъществено това миксиране – в. л. Н. основава изводите си на данните в преписката, без проверка на място. Заключениеето на СТЕ сочи единствено, че преди 5 години в базата на [фирма] в [населено място] поле очевидно е имало дейност. Данните за продажба на вещи, съставляващи според жалбоподателя оборудване за производство на спорните продукти, са

приобщени едва в настоящето производство и не са анализирани в СТЕ по начин, обуславящ извод, че именно те са послужили за изработване /чрез разреждане на определена концентрация/ на фактурираните продукти. Заверени от пълномощник на [фирма], товарителниците и счетоводни документи са цитирани от вещото лице, но заключението не съдържа данни, въз основа на които да се приеме, че продадените през м. декември преди издаването на спорните фактури от [фирма] на А. С.А. Гърция производствени мощности са послужили за изработване на спорните количества зероксид. По този начин поддържаната от РЛ в настоящето производство позиция, че Л. Д. ЕООД е разполагало с техническа обезпеченост за производство на спорните продукти не се установява по несъмнен начин. Според заключението на в.л. Н., което се цени от съда като компетентно изготвено и обосновано, технологията по смесването на сухи вещества не е сложна, но предвид фактурираните количества е необходимо използването на оборудване с вместимост над 1 тон, шнекове, елеватори, транспортни ленти, като времето за миксиране зависи от скоростта на шнековете и броя на участниците в производството. По делото не се посочиха доказателства, че 67 – те работници и служители по трудов с Л. Д. ЕООД в процесния период, са били заети именно в производството на продукта, и не се установи кога е станало това. Независимо от липсата на технологични специфики, методиката за производство на зероксид 003 и 008 налага определена времева продължителност, данни в каквато насока по делото отсъстват. Освен това е налице увеличение в количеството на доставяното вещество при доставките между [фирма] и [фирма] - от 50т на 70т за зероксид 003 и от 100 тона на 120 тона за зероксид 008 – в тази връзка пояснения не са дадени в никоя от фазите на установителното ревизионно производство.

Без да оспорва последователността, в която са се развили търговските операции между жалбоподателя, [фирма], [фирма] и [фирма], РЛ не сочи данни за времето и мястото на фактическото смесване/разреждане и въобще възникване на отразените във фактурите продукти при данните, че счетоводните книжа са съставени в периода 22.12.2006 г. – 31.12.2006 г. Наред с изложеното не се установява извършването на насрещна престация от страна [фирма] по процесните фактури. Сключените между страните по отделните доставки замествания в дълг не погасяват изцяло задълженията на жалбоподателя към прекия му доставчик. Не е налице и пълно или частично авансово плащане, което да обоснове на самостоятелно основание настъпване на данъчно събитие, изискуемост на данъка и надлежното упражняване на правото на данъчен кредит. При горния анализ крайните изводи на органите по приходите за липса на доставка на стока по чл. 6 от ЗДДС /отм./ както по пряката, така и по предходните доставки, съответстват на материалния закон. След като не е налице прехвърляне право на собственост срещу насрещна престация правото на данъчен кредит законосъобразно е отказано. Липсата на доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС /отм./ и липсата на плащане на данъка по ДДС – сметка на доставчика до края на данъчния период, в който е упражнено правото на данъчен кредит, препятстват приложението на чл. 64, ал. 2 от ЗДДС /отм./

Тези изводи не се променят при установената по несъмнен начин /според мотивите на решение № 10209/ 27.07.2010 г./ последваща реализация на стоката зероксид 015 в полза на кипърското дружество. Първо, липсва идентичност между сочената за придобита стока по всяка от двете спорни фактури и тази, предмет на ВОД в полза на кипърското дружество; второ, последователността на закупуването миксирането и доставяне на зероксид 003 и другите две му разновидности не е установена нито в рамките на разглежданото ревизионно производство, нито в тези, извършени спрямо Л. Д. ЕООД и М. И. Б. ЕООД; трето, не бе отстранена неяснотата относно несъответствието между придобито и продадено количество зероксид /след като РЛ продава на Л. Д. ЕООД 50 т зероксид 003 с фактура № 1747/ 22.12.2006 г., съответно получателят по цитираната фактура издава в полза на М. И. Б. ЕООД фактура № 1000...296/ 23.12.2006 г., но за 70 т зероксид 003/; След миксирането на суровините за достигане на продукта зароксид 008 – такъв, в количество от 100 тона, жалбоподателят продава на 26.12.2006 г. /фактура № 1750/, издадена на Л. Д. ЕООД. На същата дата получателят по тази фактура продава 20 тона повече зероксид 008 на М. И. Б. ЕООД фактура № 1000...297/ 26.12.2006 г./.

Горните заключения не се опровергават от посочените в настоящето производство доказателства. Няма съмнение, че търговците не са длъжни да обосновават пред приходната администрация начина, по който избират да организират и осъществяват занаяти си. Но сам по себе си фактът, че в рамките на двете производства пред административния съд се поддържат взаимно изключващи се позиции относно субекта, извършил миксирането на продукта насочва към формиране на процесуална позиция в зависимост от изхода на конкретни ревизионни производства и обуславя извод за недостоверност на твърденията на РЛ.

В актуалната практика на Съда по решението си от 06.09.2012г. по дело С-324/11, С. приема, че „когато данъчният орган предоставя конкретни улики за наличието на данъчна измама, Директива 2006/112 и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка всички обстоятелства по случая дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка. При все това в положение като разглежданото в главното производство правото на приспадане може да бъде отказано само когато данъчният орган установи, въз основа на обективни данни, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката, която обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.” Тези решения следват постоянната практика на С., основана на принципа, че добросъвестният получател по облагаема с ДДС доставка на стоки или услуги не следва да бъде санкциониран с отказ на право на данъчен кредит поради нарушения или недобросъвестност на неговия доставчик. Обратното е допустимо при доказана недобросъвестност на получателя, въз основа на обективни данни относно обстоятелството, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. В решение от 06.12.2012 г. по дело

С-285/11 на С. е възприето разбирането, че административните и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба.

Цитираните решения на С. не следва да бъдат отнесени към процесните задължения, които касаят данъчен период преди влизане в сила на договора за присъединяване на РБ към ЕС.

При извода за неоснователност на жалбата разноси се следват само на ответника. С оглед своевременно заявеното искане и при съобразяване на правилото на чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК и конкретната фактическа сложност на спора съдът определя размера на юрисконсултското възнаграждение на 105000 лв.

Ръководен от гореизложеното, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с предходно наименование [фирма] срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/ 15.05.2009 г., издаден от Й. М., главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., офис „Средни данъкоплатци и осигурители“, потвърден с Решение № 1430/ 15.10.2009 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ С. с настоящо наименование Дирекция «Обжалване и данъчно осигурителна практика» при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] с предходно наименование [фирма] да заплати на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ – С. с настоящо наименование Дирекция «Обжалване и данъчно осигурителна практика» юрисконсултско възнаграждение в размер на 105 000 /сто и пет хиляди/ лв.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред Върховния административен съд на РБ.

СЪДИЯ: