

# РЕШЕНИЕ

№ 3076

гр. София, 08.06.2012 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 14 състав, в публично заседание на 07.05.2012 г. в следния състав:**

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Пламен Горелски**

при участието на секретаря Макрина Христова и при участието на прокурора ДЕШЕВ, като разгледа дело номер **9746** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е проведено по реда на чл. чл. 156 – 161 от Данъчно -

осигурителния процесуален кодекс, вр. Закона за данък върху добавената стойност.

Образувано е по жалбата от [фирма], против частта от Ревизионен акт № [ЕГН]/23.03.2011 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП - С., която е потвърдена от директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С. с Решение № 1691/28.09.2011 г.

По делото жалбоподателят е представляван от упълномощен адвокат, който поддържа жалбата и желае присъждане на направени разноски за внесена държавна такса и депозит за вещо лице. По негово искане е изготвено заключение на съдебносчетоводна експертиза, което не е оспорено от ответника.

Ответникът – директорът на Дирекция „ОУИ” – С., представляван от юрисконсулт оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Допълнително е представил писмени бележки.

Прокурорът при Софийска градска прокуратура счита жалбата за неоснователна. АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД, след анализ на представените от ответника и ангажирани от подателя на жалбата доказателства, приема за установено следното.

Извършването на ревизията на [фирма] е възложено с редовно издадена от началника на сектор „Ревизии” в Дирекция „Контрол” при ТД на НАП – С. Заповед № 1005242/22.06.2010 г., изменяна последователно, по отношение на срока за

извършването ѝ, включително с издадена от изпълнителния директор на НАП, по реда на чл. 114, ал. 4 ДОПК Заповед № ЦУ-386/20.10.2010 г. Частта от ревизията, която е предмет на съдебен контрол е за определяне на задължения по ЗДДС, за данъчни периоди м.м. 01 – 09.2007 г.; м. 11. 2007 г. до м. 05.2009 г. След приключването ѝ е съставен в срок Ревизионен доклад № 10019298/14.01.2011 г., който е бил надлежно връчен, но не е подадено възражение срещу него. С дата 23.03.2011 г. е издаден от орган по приходите, определен със ЗОКО № К 1009298/17.01.2011 г. и оспореният в настоящото съдебно производство РА № [ЕГН]. Общият размер на претендирания данъчен кредит, който не е признат от издателя на ревизионния акт е в размер на 616 732, 67 лева. Касае данъчните периоди: м. 01.2007 г. до м. 09.2007 г.; от м. 11. 2007 г., до м. 12.2008 г.; от м. 01.2009 г. до м. 05. 2009 г., и е начислен в издадени фактури от: [фирма] (ДДС - 149 832, 84 лева, за данъчни периоди: м.м. 01-09.2007 г. и от м.м. 11.2007 г. до 02.2008 г.); [фирма] (ДДС – 8 030 лева за данъчен период м. 01.2007 г.); [фирма] (ДДС – 11 994, 78 лева за данъчен период м. 06.2008 г.) и [фирма] (411 318, 96 лева за данъчни периоди от м. 01.2008 г. до м.05.2009 г.).

Основният предмет на дейност на ревизираното дружество е производство на млечни продукти, осъществявано в млекопреработвателно предприятие в [населено място], Област С..

По отношение доставките, документирани в издадените от [фирма], [фирма] и [фирма] фактури, по време на ревизията и в съдебното производство се изяснява следното.

1. За [фирма].

Дружеството, според заключението на вещото лице, изготвило счетоводната експертиза е било основен доставчик на [фирма] на сурово мляко, през периода от 01.01.2007 г. до 28.02.2008 г. Това дружество е издател на множество фактури – 165 на брой, за общо 1 652 641 литра мляко, с данъчна основа общо – 926 965, 15 лева и начислен ДДС, общо 185 388, 93 лева. Фактурите са изброени и систематизирани в заключението на експертизата – Приложение № 2 (л.л. 309-314 от делото). В хода на ревизията от доставчика са изискани документи и писмени обяснения. Искането е получено от управителя (л. 941 от папка – приложение към делото), но не е била предоставена информация. Ревизиращите, след проверка в информационната система

на НАП установили, че: предмет на доставки по фактурите е сурово мляко; издадени са на ревизирания едноличен търговец и са включени в дневниците за продажби и в СД по ЗДДС за съответните данъчни периоди. Жалбоподателят е представил от своя страна доказателства за извършени плащания по фактурите, приемо-предавателни протоколи и сключен договор с [фирма], от 03.01.2007 г. (л. 950 от папка – приложение). Органите по приходите са приели, че „договорът е прекалено общ и недетайлен”, а от протоколите не става ясно, че се отнасят за [фирма], защото нямат „отличителни белези – печат и др.” Счели са освен това (констатациите от РД), че поради липсата на други съпътстващи документи не може да бъде направен извод, че дружеството е доставчик на млякото и не може да бъде направена връзка между протоколите за изкупуване на млякото от физически лица, населените места и пунктовете, с фактурираното мляко. Заключили са, че доставчикът не е бил собственик на млякото и не е налице реална доставка на мляко. Така, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС не са признали право на данъчен кредит за данъчните периоди: от м. 01.2007 г. до м.09.2007 г. и от м. 11.2007 г. до м. 02.2008 г., на обща стойност 149 832, 84 лева. Видно от заключението на вещото лице обаче, ревизиращите, въз основа на същите фактически данни са признали данъчен кредит по общо петнадесет броя от издадените от [фирма] фактури (л. 300, л. 301 и Приложение № 3 от заключението). Вещото лице е извършило сравняване между количествата мляко, за които е документирано с фактури да са доставени от „А. трейдинг” и от „Българска финансова компания”, и осчетоводените от търговеца – жалбоподател количества за процесните периоди. Констатирана е разлика между количеството, посочено от „А. трейдинг” във фактурите, по които е отказан данъчен кредит, и количеството мляко от този доставчик, осчетоводено по аналитична сметка 302/1, партида сурово мляко (Приложение № 3 към заключението). Разликата от 142 531 литра мляко, за 84 898, 60 лева произтича от това, че от фактурите, по които не признава данъчен кредит ревизиращият орган е изключил 15 фактури, издадени през периода м. 10 – м. 11.2007 г. Причина за изключването им е фактът, че по тях е било признато право на приспадане на начисления данъчен кредит.

2. [фирма] е документирано като доставчик на мляко през м. 01.2007 г. След като от дружеството не са били представени поисканите документи и писмени обяснения ревизиращите са установили служебно, че: предмет на доставките по спорните фактури

е сурово мляко; фактурите са били включени в дневниците за продажби и в СД по ЗДДС; управителят на дружеството е декларирал сключени договор за наети работници – управител на ресторант, барман, отчетник счетоводство, продавач – консултант. Ревизираното лице е представило доказателства за извършени плащания по фактурите, както и приемо – предавателни протоколи за млякото, датите на издаване на които съвпадат с периодите на фактурите. Заключениета на ревизиращите са същите, като тези за „А. трейдинг”. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС не са признали право на данъчен кредит в общ размер 8 030 лева за данъчен период м. 01.2007 г.

3. [фирма] не е било намерено на декларирания адрес. Ревизиращите са констатирани, че номерата на данъчните фактури, по които едноличния търговец е упражнил право на данъчен кредит съвпадат с номерата на фактури, издадени от „Д. строй” на друго дружество - [фирма]. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС е отказано право на приспадане на кредит в размер на общо 11 994, 78 лева, за данъчен период м. 06.2008 г.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД, след извършената в резултат на обсъждане на доказателствата и на доводите на страните проверка за законосъобразност, според изискванията на чл. 160, ал. 2 ДОПК, излага следните мотиви по съществуването на спора.

Подадената пред Дирекция „ОУИ” – С. на 21.09.2011 г. жалба е процесуално допустима, за да бъде разгледана по същество. Решение № 1691/28.09.2011 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С., с което се е произнесъл по жалбата срещу РА е валидно, като постановено в срока, определен в хипотезата на чл. 156, ал. 6, вр. ал. 4 и ал. 5, вр. чл. 150, ал. 1 ДОПК.

С Решение № 1691/28.09.2011 г. решаващият административен орган е потвърдил РА, в частта относно всички обсъдени до тук данъчни фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] и е отменил акта по отношение на фактурите с издател [фирма] с мотиви, които в преобладаващата си част са изцяло относими с обратен знак, към фактическите обстоятелства и процесуалните действия на органите, извършили ревизията.

Жалбата е основателна в частта относно отказано право на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма], и съответно е неоснователна, в частта на фактурите с издател [фирма].

Ограничението за приспадане на данъчен кредит, така както е предвидено в чл. 70, ал. 1 ЗДДС е приложимо, независимо, че са изпълнени условията на чл. 69 от същия закон, в шест хипотези (чл. 70, ал. 1, т.т. 1-6). Извън тези случаи, ал. 5 на чл. 70 определя, че не е налице право на данъчен кредит тогава, когато данъкът е начислен неправомерно. Правомерността на начисляване на данъка е обвързано с наличието на облагаема доставка на стока или на услуга. Дефиниция за облагаема доставка дава чл. 12, ал. 1 ЗДДС - всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, когато е

извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Щом като доставката е облагаема и възмездна, тя подлежи на облагане с ДДС – чл. 2, т. 1. По определението на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка, като за приспадането е необходимо данъкът да е станал изискуем. Изискуемостта на данъка пък е предпоставена от доказателства за неговото начисляване на датата на възникване на данъчно събитие (чл. 25, ал. 1, ал. 2) за извършена доставка с място на изпълнение на територията на страната, чрез съставяне на редовно издадена данъчна фактура. Доставките, по които регистрирано лице има право да приспадне данъчен кредит следва да са свързани със стоки и/или услуги, които се използват за целите на извършваните от него облагаеми доставки и които доставчикът (също регистрирано по този закон лице) му е доставил или предстои да му достави – чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС.

Ревизионният акт е незаконосъобразен и необоснован в частта, която третира доставките от „А. трейдинг” и от „Българска финансова компания”.

Предпоставките за признаване право на приспадане на данъчен кредит, така както бяха очертани по – горе са почти същите като тези, уредени в отменения ЗДДС ( в сила до 31.12.2006 г.). Липсата на задължение за проверка в счетоводството на доставчика, по аргумент от чл. 55, ал. 6 ЗДДС (отм.) предполага, че този аргумент не може да бъде използван за обосноваване на отказ. Неоткриването на доставчика не означава задължително, че доставката не е била осъществена. Независимо, че доказването на реалност на спорните доставки е в интерес на оспорващия, той не следва изцяло да понася неблагоприятните последици от това, че доставчиците не са били открити на декларираните адреси. Както често отбелязва в решенията си директорът на Дирекция „ОУИ” – С., доставката на стока е факт от обективната действителност. За удостоверяване на реализирането му са допустими различни способы. Непредставянето на преки доказателства – идеално оформени, от гледна точка на ревизиращите органи протоколи за приемане и предаване на стоките, товарителници и др. не означава винаги липса на доставки. Липсата на преки доказателства може да бъде преодоляна посредством косвени такива. Ежедневно осъществявания граждански и търговски оборот между отделни физически лица и между тях и юридически лица не винаги бива оформян документално. В процесния случай, видно и от обясненията на едноличния търговец млякото е събирано и доставяно със специални цистерни, негова собственост. Естествено е търговецът, който се нуждае от суровината да ползва услугите на други лица. Известно е от житейската практика как се събира от отделните дребни производители прясно мляко и се превозва до млекопреработвателните предприятия. Нереално е да се очаква, че за всяко предаване на мляко е възможно да бъдат оформяни протоколи, с поставяне на щемпели и изписване на ЕГН например. Обстоятелството, че дружествата – доставчици не са обявили в регистъра на НАП сключени трудови договори с лица, специално наети за изпълнение на дейности, свързани с приемане и събиране на сурово мляко не означава, че доставчиците не са организирали тази дейност. От заключението на вещото лице, което Съдът изцяло кредитира се установява, че документираното в спорните фактури мляко е било изцяло вложено в производството на предприятието. Ревизиращите са счели за достатъчно да се позоват на нанамиране на доставчиците, съответно на непредставяне от тяхна страна на

поисканите документи, за да приемат, че доставките не са извършени. Преценката им обаче е следвало да бъде съобразена с всички събрани доказателства. При обосноваването на крайния си извод за недоставена стока те трябва да изхождат от характера и спецификите на ДДС, който е некумулятивен, косвен и многофазен данък. За случая не е отчетено, че двете дружества се явяват основно доставчици на суровината – мляко, което е получено от предприятието на ЕТ и изцяло е вложено в производството му, т.е. същото, под формата на сурово мляко не е било предмет на последващи доставки. Решаващият административен орган, предвид мотивите на решението, макар да е констатирал тези недостатъци по отношение обосноваването на акта е счел, че следва да го отмени само в частта на доставките от [фирма]. Доводите на ревизиращите да постановят отказ и по фактурите от този доставчик обаче, са същите, с които са отказали да признаят данъчен кредит по фактурите на „А. трейдинг” и „Българска финансова компания”. Констатациите си, че отказът на данъчен кредит по доставките от [фирма] „не е подкрепен с достатъчно и безспорни доказателства от страна на органите по приходите” (л. 18 от делото, на гърба), решаващия орган – ответник е защитил и с мотиви, че: „протоколите за предаване на млякото свидетелстват за факта на предаването и носят информация за лицата, които са ги издали; предвид дадените от жалбоподателя обяснения, начинът на предаване и приемане на стоките е безспорен; между страните има издадени фактури, по които е извършено плащане; след като стоката е предадена, не може в РА да се излагат доводи за липса на реалност на доставките, по смисъла на чл. 6 ЗДДС.” – л. 19 от делото. Съдът споделя тези мотиви, но намира, че на това основание ответникът е следвало да отмени изцяло ревизионния акт. Не го е сторил, поради забраната, въведена с ал. 5 на чл. 155 ДОПК, тъй като вече е отменил предходен ревизионен акт. В производството на съдебно обжалване обаче, за Съда съществува възможност да отмени акта, въз основа на вече изложените по – горе съображения, но не може да върне преписката за нова ревизия. Заложените в ДОПК принципи на законност, обективност и служебно начало задължават органите по приходите да прилагат законите точни и еднакво, спрямо всички лица, като проявяват активност, за обективното и всестранно изясняване на всички факти и обстоятелства. В процесния случай са действали избирателно, тъй като при установена една и съща фактическа обстановка са признали право на приспадане на данъчен кредит по 15 фактури, издадени от доставчика „А. трейдинг” и не са признали това право по останалите фактури, както и по тези, издадени от „Българска финансова компания”. Прилагайки различен подход са нарушили принципа на правна сигурност в отношенията между държавата и частноправните субекти, както и принципа за защита на оправданите (легитимните) очаквания. Последният означава и това, че административният орган е обвързан от констатациите си, с които е формирал воля да постанови благоприятен за съответния субект резултат.

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 СЕС, постановена във връзка с Директива 2006/112/ЕО на Съвета, от 28 ноември 2006 година, 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 (решение по делото В.; решенията по дела С-95/07, С-96/07, С-392/09).

В частта на отказано право на данъчен кредит, начислен в издадените от [фирма] ревизионният акт е правилен. Несъответствието и/или дублирането на предявените от жалбоподателя фактури с други фактури със същите номера, налични като информация в регистрите на НАП следва да бъде приравнено на неизпълнение на изискването на чл. 71, т. 1 ЗДДС. Това неизпълнение пречатства правото на получателя на фактурите да претендира възстановяване на отразения в тях данъчен кредит.

В заключение, оспореният ревизионен е издаден от компетентен орган по приходите, в съответствие с изискванията за форма, но в изрично отграничените в настоящото решение части е незаконосъобразен и необоснован, тъй като е постановен в резултат на неправилно прилагане и тълкуване на приложимите материалноправни разпоредби, след пренебрегване на установените в ДОПК процесуални разпоредби. По тези причина подлежи на отмяна в частта относно отказано право на приспадане на данъчен кредит, начислен в издадените от [фирма] и от [фирма] данъчни фактури.

Исходът на съдебния спор определя като основателна заявената от жалбоподателя претенция за присъждане на направените за водене на делото разноски, пропорционално на уважената част от жалбата. Ответникът дължи да заплати на оспорващия, предвид текста на изр. първо на чл. 161, ал. 1 ДОПК разноски по делото (50 лв. внесена държавна такса; 400 лева заплатено възнаграждение за вещото лице), съразмерно на уважената част от жалбата, в размер на 418 лева.

Водим от горните съображения и на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2, чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд София - град, 14<sup>-ти</sup> състав

## **Р Е Ш И:**

**ОТМЕНЯ** по жалбата на [фирма] ЧАСТТА от Ревизионен акт № [ЕГН]/23.03.2011 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП - С., която касае отказ да бъде признато право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди: от м.м. 01 – 09.2007 г. и от м. 11.2007 г. до м. 02.2008 г., начислен във фактури, издадени от [фирма] и от [фирма].

**ОТХВЪРЛЯ** оспорването по жалбата в останалата част.

**ОСЪЖДА** Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” - С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], ЕИК:[ЕИК] разноски по делото в размер на 418 лв. (четиристотин и осемнадесет лева).

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването.

**СЪДИЯ:**

