

РЕШЕНИЕ

№ 28241

гр. София, 27.12.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 54
състав, в публично заседание на 03.10.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Атанас Николов

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **2955** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Образувано е по жалба на „УОН“ ЕООД. ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р-2200222004756-091-001/26.07.2023 потвърден с решение № 141/31.01.2024г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно - осигурителна практика", относно разходи, извършени от "УОН" ЕООД, свързани с фактура № [ЕГН] / 30.11.2021 г., издадена от „ИОН ПРОПЪРТИС" ЕООД, по която не е признато право на данъчен кредит при извършена данъчна ревизия по ЗДДС за данъчен период 11/2021 г.

В жалбата се навеждат доводи, че ревизионният акт е незаконосъобразен, тъй като е издаден при съществено нарушение на процесуалните разпоредби на ДОПК и в противоречие с материалноправните норми на ЗДДС. От съда се иска да постанови акт, с който да отмени ревизионния акт.

В с.з. жалбоподателят, редовно уведомен, се представлява в открито съдебно заседание от адв. К., който поддържа жалбата. Претендира присъждане на разноски в производството. Представя списък на разноските по чл.80 от ГПК.

Ответникът - директорът на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, счита жалбата за неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

СГП, уведомена, не изразява становище по основателността на жалбата.

Съдът, като обсъди становищата на страните и доказателствата по делото и направи

проверка на законосъобразността на обжалвания административен акт, приема за установени следните обстоятелства по делото:

Дружеството жалбоподател - "УОН" ЕООД, е вписано в ТРРЮЛНЦ на 18.05.2015 г., със седалище и адрес на управление в [населено място], [населено място], п.к. 1463, р-н Т., пл. България № 1, НДК-Административна сграда, ет. 12. Към датата на ревизията и на проверявания период предметът му на дейност е свързан със събиране на животински и растителни масла (свежи и отработени), складиране на тези масла в специални складове, транспорт, спедиция и продажба на територията на Европейския съюз; маркетинг, търговия, управление на имоти, проектиране и строителство, инженеринг, автосервизна дейност и отдаване под наем на автомобили, транспорт, спедиция и всяка друга дейност, незабранена от закона.

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р22002222004756-020-001/19.09.2022г. е възложено извършването на ревизия за определяне на задължения по ЗДДС.

За извършените действия по ревизията е съставен Ревизионен доклад № Р-22002222004756-092-001 / 21.03.2023 г., с който е предложено за установяване - Надвнесена сума / сума за възстановяване за Данък върху добавената стойност за м.11/2021 г. в размер на 46 230,00 лв.

Срещу РД е подадено възражение, което е счетено за необосновано и не е прието от проверяващия екип, и е издаден Ревизионен акт № Р-22002222004756-091- 001 / 26.07.2023 г., с който е установена Надвнесена сума / сума за възстановяване за Данък върху добавената стойност за м.11/2021 г. в размер на 46 230,00 лв. От сумата за възстановяване са прихванати задължения за осигурителни вноски и ДДФЛ на стойност 17 921,28 лв. и е определена сума за възстановяване в размер на 28 308,72 лв.

С Ревизионен акт № П-22221023226854-0003-001 /13.12.2023 г. за поправка на Ревизионен акт Ревизионен акт № Р-22002222004756-091-001 / 26.07.2023 г., е коригирана сумата за възстановяване на 46 230,00 лв., поради отразено прихващане два пъти на задълженията за осигуровки и ДДФЛ от 17 921,28 лв.

След подадена жалба срещу РА, с Решение № 141 от 31.01.2024 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при

ЦУ на НАП - [населено място] ревизионният акт е потвърден изцяло.

Решението на Директора на Дирекция ОДОП е обжалвано пред Административен съд София-град и по жалбата на дружеството е образувано адм. дело № 2955 / 2024 г. по описа на АССГ.

При така установената фактическа обстановка съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Жалбоподателят е адресат на акта, засегнат неблагоприятно от обективизираното в същия властническо волеизявление, поради което има правен интерес от оспорване. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и е насочена срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за законосъобразност.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

Не се установяват пороци, обосноваващи нищожността на РА.

Същият е издаден от компетентен орган в кръга на определените му в закона правомощия.

Спазена е предписаната от чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с всички задължителни реквизити по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК, включително мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения по ЗДДС и ЗКПО с акцесорните им лихви по чл. 175, ал. 1 ДОПК и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него Р- 22002222004756-092-001 / 26.07.2023 г., съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 от ДОПК неразделна негова част.

Ревизионното производство е проведено без допуснати съществени процесуални нарушения. Образувано е съгласно чл. 112, ал. 1 ДОПК с издаването на Заповед за възлагане на ревизия № Р22002222004756-020-001/19.09.2022г. изменена с две последващи заповеди.

И трите заповеди имат задължителното съдържание по чл. 113, ал. 1, т. 1 ДОПК – ревизираното лице е надлежно идентифицирано с данните по чл. 81, ал. 1, т. 2–5 ДОПК; определени са поименно и подлъжностно ревизиращите органи по приходите; конкретизирани са ревизираните задължения по ЗДДС и ЗКПО и ревизираните периоди; даден е 3-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл. 114, ал. 1 ДОПК, който впоследствие е продължен /със ЗИЗВР/. Не е изтекъл преклузивният срок чл. 109, ал. 1, изр. 1 ДОПК, противно на твърденията в жалбата. В рамките на ревизията от "УОН" ЕООД са изискани на основание чл. 37, ал. 2 и 3 ДОПК доказателства по нейния предмет, включително относно спорните доставки. Инициирани са насрещни проверки на доставчиците по чл. 45, ал. 1 ДОПК по спорните фактури, като ПИНП с приложенията са приобщени по преписката. Служебно са направени справки по информационните масиви на НАП за същите доставчици. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от ревизиращите органи процесуални действия. Ревизията е извършена в определения срок. За резултатите ѝ е съставен РД, съдържанието на който съответства на законовата норма на чл. 117, ал. 2, т. 1-10 ДОПК. Към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК.

Относно приложението на материалния данъчен закон съдът намира следното:

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството по ревизия по общия ред на чл. 112–120 ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК и ГПК (арг. от § 2 ДР на ДОПК). "УОН" ЕООД черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му по ревизионния акт, поради което на основание чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК негова е тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му. Неизпълнението на задължението на ответника по доказателствата не освобождава дружеството-жалбоподател от тежестта да докаже наличието на всички предпоставки за съществуването на твърдяното от него право. Жалбоподателят не може да се позове на проявена от ответника пасивност при попълване на делото с доказателства и по този начин да цели освобождаване от собственото си задължение за провеждане на пълно доказване на обстоятелствата,

съставляващи основание на претенцията му за признаване на право на приспадане на данъчен кредит. Единствено жалбоподателят носи тежестта да докаже реалността на доставките по процесните фактури, тъй като той твърди положителния факт, че такива доставки са осъществени и именно в това твърдение се състои възражението му срещу незаконосъобразността на РА в обжалваната част. Същият следва да проведе пълно доказване на своето оспорване, като създаде сигурно убеждение у решаващия орган в съществуването на фактите и връзките между фактите. В съответствие с разпределението на доказателствената тежест както административният решаващ орган, така и съдът, имат правото, но и задължението да приемат за ненастъпили тези правни последици, чийто юридически факт не е доказан.

Доказателствената тежест в производството е указана от съда с определение от 02.04.2024г., като на страните е предоставена възможност да предприемат съответните процесуални действия.

В съответствие с нормата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. Аналогично е и легалното определение, дадено в чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според което доставка на стоки е прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Съгласно чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Облагаема според чл. 12, ал. 1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие (чл. 25, ал. 1 ЗДДС), което в съответствие с чл. 25, ал. 2 ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл. 68, ал. 2 ЗДДС и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО възниква правото на приспадането му.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС данъчният 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 облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит, националният законодател, транспонирайки чл. 168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО, в нормата на чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС е уредил право на регистрирано лице да приспадне данъка за стоките или услугите, използвани за целите на извършваните от него облагаеми доставки, които стоки или услуги са му доставени или предстои да му бъдат доставени от доставчик, регистриран по този закон.

След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС подлежи на упражняване при условието по чл. 71, т. 1 ЗДДС - данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл. 114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател.

По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС без реално извършена доставка на стока по смисъла на по чл. 6/9, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва, респективно – не възниква изискуемост на данъка в хипотезата на чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, а оттам – по аргумент от чл. 68, ал. 2 ЗДДС, не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено дори при наличие на хипотезата на чл. 71,

ал. 1, т. 1 ЗДДС (аналогична на чл. 178, б."а" от Директива 2006/112/ЕО).

От горния анализ се установява, че възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от:

- качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т. 25 от решението на СЕС по дело С-18/13/;
- своенето на данъчния документ от получателя – чл. 71, т. 1 ЗДДС;
- получаването на стоките/услугите по доставката /“...действителното извършване на облагаемата сделка...” според т. 30 от решението на СЕС по дело С-642/11/;
- отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /така т. 36 от решението на СЕС по дело С-153/11/.

Отсъствието на който и да елемент от пораждащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото. В процесния случай по мотиви, изложени по-долу, доказателства бяха събрани и за четирите посочени елемента.

В множество свои решения СЕС – напр. Решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 и др., приема, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело С-285/11 г. изрично е посочено, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на облагаеми сделки. В т. 32 е записано: „Запитващата юрисдикция е задължена в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото“. „Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да бъде отказано (т. 33).

От изложеното следва, че за да се признае правото на приспадане на ДДС, е необходимо стоките или услугите да са реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки. От друга страна в т. 37 съдът допълва, че националните административни 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. Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама. Действително в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължено лице в това качество, и за икономическа дейност (т. 38). Това означава, че ако след преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, не може да се направи извод за действително предадени и получени от доставчика и получателя стоки и услуги, то правото на приспадане не следва да се признае.

Върховният административен съд нееднократно подчертава разликата между сделка в гражданскоправен смисъл и доставка за целите за данъчното облагане – разграничение, нормативно проведено в ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО, които последователно си служат само с понятието “доставка”, не и “сделка”. Докато в гражданскоправен аспект е необходимо и достатъчно съгласието на страните по съществените условия на сделката, за да са облигационноправно обвързани от нея, за

доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 Директива 2006/112/ЕО се изисква да е настъпило и вещно-транслативното правно действие. При доставки на движими вещи, определени по рода си (каквито са процесните), този правен ефект ще е настъпил, ако правото на собственост върху тях е прехвърлено от доставчика с предаването им на получателя (което в настоящия случай остана недоказано) с оглед придобиването му по разпоредителна правна сделка по чл. 77, пр. 1 ЗС вр. чл. 24, ал. 2 ЗЗД или чрез добросъвестно владение от несобственик по чл. 77, пр. 3 вр. чл. 78, ал. 1 ЗС.

За пълнота на изложеното следва да се отбележи, че произходът на стоките не е обективен признак за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, нито е предпоставка за възникването или упражняване на право на приспадане на данъчен кредит. Съответно недоказването на произхода не означава автоматично, че стоката липсва и не може да е предмет на разпоредителна сделка. Доказването на произхода, обаче може да е индичия за физическото съществуване на стоките като обекти на собственост, годни като такива да бъдат прехвърляни. Подобни индичии биха могли да обезпечат тежашото върху ответника непълно насрещно доказване и са важен информационен източник при липсата на преки доказателства за реалност на извършената доставка.

Спорът между страните е съсредоточен върху реалността на извършената доставка от гледна точка на ползването на брокерски услуги, като данъчния орган е приел, че след като не е доказан по безспорен начин предмета на доставката, не е ясно и кое е наложило УАН ЕООД да ползва брокерски услуги относно доставка на отработено готварско олио с AMAYA INT Ltd.

От събраните по делото доказателства съдът приема за установено, че Рамков договор за доставка на отработено готварско олио е сключен на 16.12.2019 г. между "УОН" ЕООД - Доставчик и AMAYA INT Ltd - Брокер, с предмет: „Брокера периодично изпълнява за доставчика брокерски услуги за доставка на отработено готварско олио (наричани тук „Услугите“. Олиото се доставя от Доставчика до посочени от Брокера купувачи.“. Договорено е също така, че „Всяка от поръчките се уговаря изрично между Доставчика и Брокера..." - не е посочено изискване уговарянето да е в писмена форма във вид на приложения или анекси към рамковия договор.

С Анекс към Рамков договор за доставка на отработено готварско олио, сключен на 16.12.2019 г. между А. ИНТЕРНЕПГЪНЪЛ ЛТД. („Брокер“) и УОН ЕООД („Доставчик“) от 05.01.2021 г., между „ИОН ПРОПЪРТИС“ ЕООЛ и "УОН" ЕООД, страните са констатирани, че съгласно Договор за цесия от 05.01.2021 г. „ИОН ПРОПЪРТИС" ЕООД е приемник на брокерската дейност на А. ИНТЕРНЕПГЪНЪЛ ЛТД. и поема правата и задълженията по Р. договор за доставка на отработено готварско олио, сключен на 16.12.2019 г., като плащанията се извършват към „ИОН ПРОПЪРТИС" ЕООД. Останалите клаузи на Р. договор не са променени.

С Договор за цесия от 05.01.2021 г. между А. ИНТЕРНЕСЪНЪЛ ЛТД. - Цедент и ИОН ПРОПЪРТИС ЕООЛ - Песионер са прехвърлени правата и задълженията на А. ИНТЕРНЕПГЪНЪЛ ЛТД. към "УОН" ЕООД, по Рамков договор за доставка на отработено готварско олио от 16.12.2019 г., на ИОН ПРОПЪРТИС ЕООД, като „Доставчика" ("УОН" ЕООД) ще заплаща възнаграждение на „Брокера" изчислено отделно за всяка поръчка.

Цената за прехвърлянето на правата и задълженията по Р. договор за доставка на отработено готварско олио от 16.12.2019 г. е определена на 100 000 лв., които Цесионерът се е съгласил да заплати на Цедента.

За установяване на изпълнение на задължения по Р. договор, с дата 25.11.2021 г. е съставен Приемо-предавателен протокол към Рамков договор за посреднически услуги, сключен на 16.12.2019 г.4, с които страните: „ИОН ПРОПЪРТИС“ ЕООД и "УОН" ЕООД; Потвърдени са доставени количества отработено готварско олио, посочени по месеци от 01/2021 до 05.2021 за клиент MUNZER Bioindustrie GmbH, като комисионната е определена на 656,00 лв./тон, или сбор на сумите 200 152,16 лв. и са констатирани, че дължимото възнаграждение от Доставчика по Договора за цесия („УОН" ЕООД) на „Брокера" („ИОН ПРОПЪРТИС" ЕООД) е в размер на 240 000 лв. с ДДС.

За дължимото възнаграждение е издадена Фактура № [ЕГН] / 30.11.20215 г. от „ИОН Пропъртис" ЕООД на "УОН" ЕООД с основание: Услуга по договор, със стойност (данъчна основа) в размер на 200 000,00 лв., ДДС в размер на 40 000,00 лв., сума за плащане в размер на 240 000,00 лв.

Сумата в размер на 240 000,00 лв. е платена на 14.12.2021 г. от банкова сметка [банкова сметка] при Уникредит Булбанк АД с титуляр "УОН" ЕООД, съгласно банково извлечение от същата дата, на получател ИОН ПРОПЪРТИС ЕООД по банкова сметка BG11FINIV91501017214581.

В разглеждания случай се установява притежаване от РЛ на издадената данъчна фактура за стока от доставчика, която е във връзка с извършвани от него облагаеми доставки. Разхода за комисионно възнаграждение на брокера, съгласно информацията в Протокол от 25.11.21г. се отнася за доставки на отработено олио за м.01 и м.05.2021г. при осъществена доставка на стока, на брокера съдействал за осъществяване на сделката се дължи комисионна съгласно договореното. Обстоятелствата свързани с извършената цесия на вземането, които са обосנוвали извода за неосъществена доставка не могат да бъдат решаващи за действителността на извършената услуга. Те биха породили единствено наличието на едно обилгационно вземане между страните, което би се развило в посока на търговски спор относно действителността на извършената цесия, който не би могъл да се разрешава в рамките на настоящото производство. С факта на плащане на цената по сделката, чрез заместващо плащане, жалбоподателя е обезпечил в хода на своята търговска дейност единият от необходимите елементи, споменати по –горе в настоящото решение, който се явява съществен за доказване на реалността на сделката. Доколкото именно той е бил решаващия довод на органа по приходите да откаже признание на реалността на доставката, факт, който съдът намира за безспорен с оглед горния анализ, то се налага извод за наличие на доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. 12, ал. 1 ЗДДС, доколкото се доказва както, че доставчиците са разполагали със съответните стоки, така и че реално са се разпоредили със същите в полза на жалбоподателя, поради което и явно дължимо се явява начисленото брокерско възнаграждение в издадената и спорна фактура.

Горният правен анализ обуславя извод за основателност на жалбата.

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски. Предвид изхода на делото на жалбоподателя следва да се присъди сума в размер на 676 лв., представляваща дължимата за държавна такса и възнаграждение за в.л.

С тези мотиви, съдът

РЕШИ :

ОТМЕНЯ по жалба на „УОН“ ЕООД. ЕИК[ЕИК] - Ревизионен акт № Р-22002222004756-091-001/26.07.2023 потвърден с решение № 141/31.01.2024г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно - осигурителна практика", относно разходи, извършени от "УОН" ЕООД, свързани с фактура № [ЕГН] / 30.11.2021 г., издадена от „ИОН ПРОПЪРТИС" ЕООД, по която не е признато право на данъчен кредит при извършена данъчна ревизия по ЗДДС за данъчен период 11/2021 г.

ОСЪЖДА Териториална дирекция на НАП С. да заплати на „УОН“ ЕООД. ЕИК[ЕИК] сумата от 676 лв. разноски по делото.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.