

РЕШЕНИЕ

№ 5464

гр. София, 12.08.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42
състав**, в публично заседание на 04.07.2013 г. в следния състав:
АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Калина Арнаудова

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **3832** 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. № 9087 от 12.04.2012 г. по описа на Административен съд София-град, подадена от [фирма] срещу ревизионен акт № [ЕГН] от 03.09.2011 г. издаден от главен инспектор по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Националната агенция за приходите (НАП) - С., обжалван по административен ред и потвърден с решение № 407 от 24.02.2012 г. на директора на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” (“О.”), понастоящем дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” („ОДОП”) – С. при Централно управление (ЦУ) на НАП.

Жалбоподателят сочи, че ревизионният акт е незаконосъобразен. По отношение на дружеството са налице всички изисквания на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за възникване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, издадени от [фирма] и [фирма]. В хода на производството са представени всички доказателства, чрез които се доказва реалност на извършените доставки. Дружеството притежава данъчни документи, съставени в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115 от ЗДДС, в които данъкът е посочен на отделен ред; доказано е прехвърляне право на собственост, съответно - настъпване на данъчно събитие, т.е. фактурите са издадени на валидно правно основание; фактурите са издадени от доставчик, регистрирано по ЗДДС лице.

Доставките са възмездни. Данъкът е надлежно начислен от доставчиците, т.е.

фактурите са включени в справките декларации (СД) и дневниците за продажби и са осчетоводени като задължение към бюджета. Сочи, че неправилно органите по приходите не са кредитирали като годно доказателствено средство представените в хода на производството частни писмени документи - договори и приемо-предавателни протоколи. Действащата и приложима нормативна уредба за действителността на договорите изключва възможността и не дава право на трето лице за съответните търговски правоотношения, което не е страна по съответния договор (в случая - органите по приходите), да се позовават на недействителността на този договор и да дирят пороци във волята на страните по него. С оглед предмета на доставките - движими вещи, определени по своя род, правото на собственост върху тях е прехвърлено, съгласно правилото на чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД) - с предаването им. Доколкото са налице приемно-предавателни протоколи, както и констатации за фактичката власт на дружеството ни върху машините, извеждане на аргументи в обратната посока, е неразбираемо.

Продажбата на вещь от несобственик не прави сделката нищожна, а унищожаема. Илелевантен за упражняване на правото на данъчен кредит се явява произхода на стоките, при условие, че е установена тяхната наличност и последваща реализация. Дори и да се допусне, че някой от „продавачите по веригата“ не е бил собственик на продадените стоки, то [фирма] е станало собственик по силата на чл. 78 от Закона за собствеността. Налице е трайно установена практика на С., според която данъчната администрация няма право да отказва право на данъчен кредит дори и когато е установено, че е налице верига от сделки с цел данъчна измама, ако получателят по последната доставка е бил добросъвестен, не знае и няма как да предположи, че е включен в подобна верига, като изцяло в тежест на администрацията е да докаже обратното - недобросъвестност на лицето. Върховният административен съд (ВАС) в много свои решения е изтъквал, че установяването на произход на стоката не е предвидено като предпоставка за признаване на право на данъчен кредит, а невъзможността да бъде установен произходът на стоката не обуславя извода, че въпросната стока въобще не съществува и не може да бъде предмет на доставки, както и че не са осъществени реални доставки на тази стока.

Още повече, че в конкретния случай безспорно е установена наличността на стоките. Недопустимо е липсата на съпътстваща стоките документация да се използва като самостоятелно основание за отричане на вещно-правния ефект на продажбата. В административното производство е представена подробна справка за притежаваните от дружеството моторни превозни средства и друга техника. Транспортът на активите е извършен с транспортни средства на дружеството и по същество представлява превоз за собствена сметка по смисъла на пар. 1, т. 4 от Закона за автомобилните превози. В 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 са посочени изискуемите при извършването на превоз за собствена сметка документи, като пътният лист и товарителницата не са измежду тях.

Подаването на уведомления в НАП за наличие на трудови договори с лица е задължение на съответния субект. Ако то не е изпълнено, това не води до извод, че лица изобщо не са работили. Единственият извод, който може да се направи, е че в информационната система на НАП липсва информация. От значение за правото на данъчен кредит е единствено качеството „възмездност“ на доставката (чл. 2, т. 1 от ЗДДС), но не и обстоятелството налице ли е плащане (или такова се дължи) по

доставката, нито дали то е цялостно или частично. Изпълнението, респективно неизпълнението на задължения по една търговска сделка - от страна по нея, не е въведено в ЗДДС като основание за отказ на право на данъчен кредит. Предвид практиката на С. и Указание № 24-00-12/23.06.2008 г., неоснователен е изводът на органите по приходите, че данъкът по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма], е начислен неправомерно. Указанието безусловно потвърждава, че основание за прилагането на тази разпоредба могат да бъдат ограничен брой случаи на установена и доказана липса на доставка и в случаите на начисляване на ДДС по освободена доставка или от нерегистриран доставчик.

Настоящите хипотези очевидно не са такива. Всички придобити от дружеството машини са заведени като Д. - заприходени са по дебита на счетоводна сметка 204 - „Машини, съоръжения и оборудване“. Заведени са и в инвентарната книга със съответните инвентарни номера. В хода на ревизията [фирма] е представил протокол за отговорно пазене на активи от 15.01.2008 г. с [фирма] (относно 1 бр. шлайфмашина) в складовата база на [фирма]. Представени са и доказателства за съхранение на машините в склад на „А. 'Л." Е. за [фирма]. По изложените съображения, както и по съображения подробно изложени в представена по делото писмена защита моли съда да отмени обжалвания ревизионен акт, както и да му присъди направените по делото разноски за държавна такса и възнаграждение за вещите лица.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. В представена по делото писмена защита излага, че на частните документи на които се позовава жалбоподателя видно от текста на чл. 180 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК) е предвидена само формална доказателствена сила. Достоверността на обективизираните в тях изявления и съответствието им с обективната действителност не се доказва от факта, че е налице документ. В случай, че не се установи някоя от посочените в чл. 181, ал. 1 от ГПК хипотези, датите върху представените договори и приемо-предавателни протоколи не могат да се считат за достоверни. Жалбоподателят не оспорва, че представените от него договори, приемо-предавателни протоколи и фактури не са подписани от посочените в тях лица, а от техни пълномощници. В такъв случая пълномощниците е следвало да положат свои подписи, а не да имитират чужди. Налице са доказано неавтентични документи. След като липсват автентични документи за наличие на възникнали между жалбоподателя и спорните доставчици облигационни отношения и предаване и приемане на спорните машини, то твърденият факт за реалност на доставките се явява недоказан.

В хода на съдебното производство е установено, че на територията на [фирма] са налице машини. Липсата на индивидуализиращи белези на машините обаче препятства тяхната идентификация. Инвентарните номера поставени от жалбоподателя не могат да са такова доказателство. Жалбоподателят не е представил доказателства от които да е видно, че фактурираните машини са именно тези заведени в инвентарната му книга и съответно, че заведените в инвентарната книга са именно получените от [фирма] и от [фирма]. В приетите по делото съдебно-технически експертизи (СТЕ) са налице противоречия. В тройната СТЕ се твърди, че получените активи се използват за дейността на жалбоподателя, същевременно експерта И. при приемането ѝ посочва, че така наречения стенд за изпитване и шлайфмашина не функционират. Това, че шлайфмашината не функционира е посочено и от вещото

лице К. в единичната СТЕ. Жалбоподателят не е представил документи, от които да е видно от къде и до къде са транспортирани машините, с какво, къде и как са разтоварени. Вещото лице по основната съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ) не е установило жалбоподателят да е осчетоводил допълнителни разходи във връзка с доставката и въвеждането в експлоатация на фактурираните машини. Жалбоподателят не е представил документи за плащане по фактурите.

Във връзка с представения от жалбоподателя договор за цесия от 04.08.2008 г. не са представени документи доказващи плащане от жалбоподателя към цедената [фирма], както и документи за извършено плащане към цесионера. В договора не е посочено основанийето за сключването му. Не са представени доказателства за редовно водено счетоводство от страна на доставчиците. Доказателства за упълномощаването на лицето И. И. Б. не се намират по делото. Не са представени надлежни доказателства за завеждане на активите в инвентарната книга на жалбоподателя. Изготвените три инвентаризационни описа за обектите „Автотранспорт“, „Ремонтно-механична работилница“ и „Булдозерно звено“ с посочена дата на съставяне 12.12.2008 г. не са подписани от всички членове от назначената със заповед инвентаризационна комисия и нямат достоверна дата. Доставчици са дружества, за които не е доказано да извършват реална търговска дейност и да водят счетоводна и търговска документация. Същите са дерегистрирани по ЗДДС от страна на НАП, нямат наета работна ръка и не разполагат със складове или функциониращи офиси. Не е възможно да се презюмира добросъвестно поведение на данъчнозадълженото лице. На жалбоподателя е било известно, че с тези фактури не са обективирани реално извършени доставки. Налице е придобиване на машини втора употреба на цени конкуриращи цените на нови Д. от подобен вид. В практиката си С. (сега С.) многократно се е произнасял, че правото на Общността не може да се ползва с цел злоупотреба или с измамни цели. Изискването фактурираните стопански операции да са реално извършени и то между страните посочени във фактурите също многократно е застъпвано в практиката на С.. Предвид изложеното моли съда постанови решение, с което да отхвърли жалбата на [фирма] срещу ревизионния акт. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град, I-во 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) № 804695 от 26.08.2008 г. издадена на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, е възложено извършването на ревизия на [фирма] представлявано от Р. Д. Г., за задължения на дружеството по данък върху добавената стойност за периода за периода 01.01.2008 г. – 31.05.2008 г. Извършването на ревизията е възложено на В. Б. Л. и Р. П. С. – и двете на длъжност главен инспектор по приходите. Заповедта съдържа реквизитите по чл. 113, ал. 1 от ДОПК. В нея е определен срок за извършване на ревизията до три месеца считано от датата на връчване на заповедта за възлагане. ЗВР е надлежно връчена на упълномощено от дружеството лице – А. А. В. на 08.09.2008 г. Във връзка с постъпила в ТД на НАП С. молба вх. № 06-94-01-34 от 29.09.2008 г. с искане за спиране на производството, подадена от пълномощник на дружеството и придружена с копие от болничен лист, е издадена заповед № 80262 от 02.10.2008 г. за спиране на ревизионното производство. То е възобновено със ЗВР № 806189 от 24.10.2008 г., с която е определен срок за приключване на ревизията до 27.12.2008 г. Със заповед № 80383 от 18.12.2008 г. ревизионното производство отново е спряно във връзка с образувано досъдебно

производство. Възобновено е със заповед № 1101514-В от 07.02.2011 г. Със ЗВР № 1101950 от 15.02.2011 г., връчена на пълномощник на дружеството 14.03.2011 г. е определен срок за приключване на ревизията до 16.03.2011 г. В хода на ревизията е направено искане за удължаване на срока при условията на чл. 114, ал. 4 от ДОПК въз основа на мотивирано предложение на директора на ТД на НАП - С. изх. № 20-00-1360 от 07.03.2011 г. Издадена е заповед № ЦУ-112 от 11.03.2011 г. от изпълнителния директор на НАП, с която срокът е удължен до 30.06.2011 г. и е издадена ЗВР № 1103258 от 16.03.2011 г. Допълнително със ЗВР № 1105038 от 28.04.2011 г. и ЗВР № 1106072 от 25.05.2011 г., връчени на пълномощник, е направено изменение на ревизиращия екип (на мястото на Р. П. С. в ревизионния екип е включена С. М. П. на длъжност старши инспектор по приходите) и на адреса за кореспонденция на дружеството. Заповедите са връчени на пълномощник на дружеството. Заповедите (с изключение на заповед № ЦУ-112 от 11.03.2011 г.) са издадени от компетентен орган по приходите В. С. М. – началник сектор “Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С., упълномощена по силата на заповед № РД-01-131 от 22.03.2007 г. и заповед № РД-01-6 от 04.01.2010 г. издадени от директора на ТД на НАП – С..

В хода на ревизионното производство са извършени поредица от процесуални действия с цел на установяване на относимите факти и обстоятелства, като са изготвени и връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от [фирма] и от неговите преки доставчици [фирма] и [фирма].

От [фирма] по отношение на са доставчика [фирма] са представени: - договор от 03.01.2008 г. между [фирма] (продавач) и [фирма] (купувач); - фактура № 138 от 16.01.2008 г. с издател [фирма] и получател [фирма]; - заверено копие на приемо-предавателен протокол от 16.01.2008 г. между продавача и купувача за предаване на 1 бр. шлайфмашина с ед. цена 315 600, 00 лв. без ДДС; - дневник на сметка 401 - контрагент 643 [фирма]. По отношение на доставчика [фирма] са представени: - договор от 08.02.2008 г. между [фирма] (продавач) и [фирма] (купувач) за 1 бр. бормашина БК 20 и 1 бр. стенд за изпитване; договор от 21.04.2008 г. между [фирма] (продавач) и [фирма] (купувач) за 1 бр. ножовка и 1 бр. настолна бормашина.

Във връзка с доставката на посочените в договорите машини са представени четири броя фактури: - фактура № 508/13.02.2008 г., - фактура № 567/24.03.2008 г., - фактура № 606/25.04.2008 г. и - фактура № 633/19.05.2008 г. издадени от [фирма] и получател [фирма], както и четири броя приемо-предавателни протоколи: - от 13.02.2008 г. за предаване на 1 бр. бормашина БК 20 за сумата 187 650, 00 лв. без ДДС; - от 24.03.2008 г. за предаване на 1 бр. стенд за изпитване за сумата 436 750, 00 лв. без ДДС; - от 25.04.2008 г. за предаване на 1 бр. настолна бормашина за сумата 110 600, 00 лв. без ДДС; - от 19.05.2008 г. за предаване на 1 бр. ножовка за сумата 200 750, 00 лв. без ДДС. Представен е и дневник на сметка 401 - контрагент 129 „И. маркетингекс“. Наред с това от дружеството са представени инвентарна книга за горепосочените 5 бр. Д.; - опис на горепосочените 5 бр. Д. с единичните им цени; - справка за движението на стоковия поток, видно от която машините не са продавани; - уведомление до [фирма] от [фирма] за прехвърляне на вземане от [фирма] по фактури № 508, 567, 606, 633 от 2008 г. с договор за цесия от 04.08.2008 г. към [фирма]; - месечни оборотни

ведомости за ревизирия период от 01.01.2008 г. до 31.05.2008 г.; - оборотна ведомост с натрупване към 31.05.2008 г.; - справки за наличните недвижими имоти, справка за притежаваните от дружеството моторни превозни средства и други дълготрайни активи, справка за дългосрочни и краткосрочни инвестиции, справка за вземанията; - декларация за банковите сметки; - декларация за предмета на дейност на дружеството и други подробно описани в РД и РА документи.

На основание чл. 45, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на преките доставчици на жалбоподателя - [фирма] и [фирма]. Установено е, че доставчиците са регистрирани по ЗДДС към датите на издаване на фактурите. На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК до горепосочените дружества са изготвени искания за представяне на документи и писмени обяснения.

В отговор на искането от [фирма] са представени: - договор от 03.01.2008 г., сключен между [фирма] (продавач) и [фирма] (купувач) за покупка на 1 бр. шлайфмашина на цена 315

600,00 лв. без ДДС; фактура № 138 от 16.01.2008 г., с издател [фирма] и получател [фирма], с предмет на доставка „шлайфмашина" 1

бр., данъчна основа 315 600, 00 лв. и ДДС 63 120, 00 лв., ведно с опис и приемо-предавателен протокол от 16.01.2008 г. - за предаване на шлайфмашината; протокол за отговорно пазене на активи от 15.01.2008 г. сключен между доставчика и [фирма] - за отговорно пазене на 1 бр. шлайфмашина в складовата база на [фирма]; фактура № 512 от 15.02.2008 г., издадена от предходен доставчик [фирма] с получател [фирма]; - писмени обяснения, съгласно които основната дейност на фирмата е търговско посредничество, предмет на доставката е шлайфмашина, по доставката няма разплащане, транспортът е за сметка на купувача - [фирма]. Установено е, че фактурата е включена в дневника за продажби на [фирма] с получател [фирма].

От [фирма] са представени: - копия от фактури № № 508/13.02.2008г., 567/24.03.2008г., 606/25.04.2008г. и 633/19.05.2008г. с издател [фирма] и получател [фирма]; - договори за покупко-продажба от 08.02.2008 г. и от 21.04.2008 г. между посочените страни; - приемо-предавателни протоколи от 13.02.2008 г., от 24.03.2008 г. от 25.04.2008 г. и от 19.05.2008 г.; - хронологични описи на сметки 706, 4532 и 411, по които са отразени продажбите и начисляването на ДДС; фактури на предходни доставчици, както следва: № 1266/12.02.2008 г. и № 1597/17.05.2008 г. с издател [фирма]; както и № 2301/20.03.2008 г. и № 2402/24.04.2008 г. с издател [фирма]; - хронологични описи на сметки 204, 4531 и 401, по които са отразени покупките; - копие на договор за наем от 01.07.2003 г. между [фирма] (наемодател) и [фирма] (наемател) за предоставяне за временно и възмездно ползване на хале със складова площ 200 кв.м, ведно с анекси № 1/01.07.2004 г., № 2/01.01.2005 г., № 4/01.04.2007 г. към цитирания договор; - копия на фактури с издател [фирма] и получател [фирма], както следва: № 595/30.01.2008 г., № 626/28.02.2008 г., № 524/28.03.2008 г., № 711/30.04.2008 г., № 746/28.05.2008 г., №788/30.06.2008 г., № 812/18.07.2008г. – за наем за м.01., 02, 03, 04, 05, 06 и 07.2008 г., ведно с копия на касови бележки за плащане в брой; - копие на

предизвестие от 01.07.2008 г. от [фирма] до [фирма] за прекратяване на договора за наем от 01.07.2003 г.; - писмени обяснения от управител, съгласно които фирмата е издател на процесните фактури, те са заведени са в счетоводните регистри, дружеството разполага с наета складова база, като ползва персонала на наемодателя, транспорта на стоките по цитираните фактури е за сметка на клиента.

Извършени са и насрещни проверки на [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

От [фирма] до ревизиращите органи е изпратено уведомление вх. № 06-5304-227 от 27.11.2008 г., в което е посочено, че изисканите документи са иззети. Приложен е протокол за претърсване и изземване от 12.11.2008 г. на основание чл. 161, ал. 1 и чл. 128-130 от Наказателно-процесуалния кодекс (НПК).

Предходния доставчик [фирма] не е открит при направени посещения на адреса за кореспонденция и искането за представяне на документи е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Констатирано е, че същият е deregистриран по ЗДДС и не е отразил в дневника си за продажби издадената на [фирма] фактура.

От предходния доставчик [фирма] е постъпило писмо вх. № 06-53-06-1480 от 11.12.2008 г., с което същият е заявил, че дружеството не е издавало фактури № 2301 от 20.03.2008 г. и № 2402 от 24.04.2008 г.

От [фирма] с писмо вх. № 06-5306-927 от 12.07.2011 г., са представени: договор за прехвърляне на вземане от 04.08.2008 г., приемо-предавателен протокол от 04.08.2008 г., мемориален ордер № 1 за осчетоводяване на договора; хронологичен опис за операции за осчетоводяване на договора. Видно от договора за цесия от 04.08.2008 г. [фирма] прехвърля вземанията си от [фирма] в размер на 9 534 230, 77 лв., произтичащи от фактури (между които са и процесните 4 бр. фактури) към [фирма]. [фирма] встъпва в правата на удовлетворения кредитор [фирма] и всички плащания на [фирма] следва да бъдат извършвани към новия кредитор [фирма].

В срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК от ревизиращите органи е издаден ревизионен доклад (РД) № 1106072 от 14.07.2011 г. на [фирма] с предвиденото в чл. 117, ал. 2 от ДОПК съдържание. Р. доклад е връчен на упълномощено лице на 20.07.2011 г. – след срока по чл. 117, ал. 4 от ДОПК. С молба вх. № 06-5304-103 от 02.08.2011 г. по регистъра на ТД на НАП С. от жалбоподателя е направено искане за продължаване на срока за подаване на възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК. С решение № 1101255 от 03.08.2011 г. на органа по приходите срокът е продължен до 03.09.2011 г. Срещу РД от дружеството е депозирано възражение вх. № 53-04-484 от 22.08.2011 г.

На основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК (в релевантната редакция) В. С. М. – началник сектор “Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С. е издала заповед за определяне на компетентен орган (З.) № К 1106072 от 15.07.2011 г., с която е определил компетентният да издаде РА орган по приходите – В. Б. Л. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С..

В срока по чл. 119, ал. 3 от ДОПК (в релевантната редакция), определеният със З. компетентен орган е издал РА № [ЕГН] от 03.09.2011 г. Последният е връчен на 12.09.2011 г. на упълномощено лице. РА съдържа реквизитите по

чл. 120, ал. 1 от ДОПК. С него са определени задължения на [фирма] общо в размер на 431 724, 72 лв., в т. ч. задължения за данък върху добавената стойност в размер на 328 517, 72 лв. и лихви в размер на 103 207, 00 лв., при декларирани от дружеството задължения за данък върху добавената стойност в размер на 78 247, 72 лв. Разликата, възлизаща на 250 270, 00 лв., е в резултат на непризнато на дружеството право на приспадане на данъчен кредит по фактури издадени от [фирма] и от [фирма], както следва:

- 63 120, 00 лв. по фактура, издадена от [фирма] (фактура № [ЕГН] от 16.01.2008 г., с предмет на доставка един брой шлайфмашина) за данъчен период м.01.2008 г.

- 187 150, 00 лв. по четири броя фактури издадени от [фирма] (фактура № [ЕГН] от 13.02.2008 г., предмет на доставка бормашина БК 20; фактура № [ЕГН] от 24.03.2008 г., предмет на доставка стенд за изпитване; фактура № [ЕГН] от 25.04.2008 г., предмет на доставка настолна бормашина и фактура № [ЕГН] от 19.05.2008 г., предмет на доставка ножовка) за данъчни периоди м.02.2008 г., м. 03.2008 г., м.04.2008 г. и м.05.2008 г.

След извършен преглед и анализ на представените в хода на ревизионното производство документи и извършените проверки в регистъра на НАП, компетентният орган по приходите е направил извод, че от страна на жалбоподателя не е доказано по безспорен начин наличие на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, съответно за възникване на право на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури. Приел е, че не са налице изискуемите от закона предпоставки по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Направен е извод, че се касае за неправомерно начислен данък, с което е осъществен съставът на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. За да достигне до този извод компетентният орган по приходите е изложил, че доставчика [фирма] е с прекратена регистрация по ЗДДС, считано от 21.10.2008 г., а доставчика [фирма] от 24.11.2008 г. Посочил е, в хода на административното производство не е установен произхода на стоките, че въпреки, че установяването му не е предвидено като предпоставка за признаване право на данъчен кредит. Доказан е факта на завеждането на машините по дебита на сч. сметка 204 „машини, съоръжения, оборудване“, но в представените от дружеството документи липсват данни, идентифициращи процесите машини - фабричен номер, дата на производство, производител, техническа документация, гаранционна карта.

По този начин не може да бъде установено дали стоките се намират във фактическото владение на ревизираното дружество (получател по доставката). Изложил е, че фактът, че предприятието притежава моторни превозни средства и техника не се отрича от ревизиращите, но от същото не са представени товарителници и пътни листа, удостоверяващи транспортирането на машините. Не е посочено с кое точно превозно средство /вид, марка, ДК № на превозното средство/ е извършен транспорта и имената на шофьора. Доказателства за транспорт не са представени и от доставчиците на ревизираното лице. Счел е, че е недоказана кадровата обезпеченост на доставките. Липсват доказателства за монтиране и въвеждане в експлоатация на стоките, както и за заплащането от клиента към доставчиците.

Р. акт е връчен на пълномощник на дружеството на 12.09.2011 г. Обжалван е от [фирма] по административен ред в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК. Жалбата на дружеството е регистрирана вх. № 53-04-552 от 21.09.2011 г. по регистъра на ТД на НАП - С. и с вх. № 23-22-2459 от 30.09.2011 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 от ДОПК. В случая 60-дневният срок за произнасяне на решаващия орган е започнал да тече на 29.09.2011 г. и е изтекъл на 28.11.2011 г. Със споразумение по чл. 156, ал. 7 от ДОПК срока за произнасяне на решаващия орган е удължен до 3 месеца считано от изтичане на законоустановения срок по чл. 155, ал. 1 от ДОПК. В рамките на този срок горестоящият административен орган е издал решение № 407 от 24.02.2012 г., с което РА е потвърден. Видно от директорът на дирекция „О.“ – С. при ЦУ на НАП е счел, че по отношение на процесните доставки не е доказано наличие на изискванията по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 25, ал. 1 и чл. 6, ал. 1 от ЗДДС, които са релевантните разпоредби, а не посоченото в ревизионния акт основание по чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, което е приложимо само в хипотезите на начислен данък върху добавената стойност без основание (напр. от нерегистрирани по ЗДДС лица или за освободени доставки по глава IV от закона, или за доставки, несвързани с икономическата дейност). Решението е връчено на дружеството на 28.02.2013 г. Жалбата на [фирма], въз основа на която е образувано настоящето производство е депозирана в дирекция „О.“ – С. с вх. № 53-00-191 от 14.03.2012 г.

В хода на проведеното съдебно производство по реда на чл. 192, ал. 1 от ГПК от ТД на НАП – С. са изискани и представени документи касаещи [фирма] и [фирма] - справки декларации и дневници за продажби за процесните периоди, с изключение на м.05.2008 г. Посочено е, че в информационната система на ТД на НАП – С., офис „Център“ няма данни за подадена справка декларация по ЗДДС от [фирма]. В последствие, в хода на съдебното производство от процесуалния представител на жалбоподателя е представен дневник за продажбите за м. май 2008 г. и протокол № [ЕГН] от 16.06.2008 г. за приемане на декларации и дневници по ЗДДС, с който е удостоверено, че данните от дневника за покупки и дневника за продажби за отчетен период май 2008 г. са представени на магнитен носител от [фирма] в ТД на НАП – С., офис „Център“. По отношение на доставчика [фирма] са представени РА и РД за процесния период – м.01.2008 г., а по отношение на доставчика [фирма] е посочено, че за процесните периоди – м.02, м.03, м.04 и м.05. 2008 г. на фирмата не е извършвана ревизия.

По делото е изслушана и приета СТЕ, изготвена от вещото лице Р. С. К.. В заключението си вещото лице е посочило, че при извършеното посещение в [фирма] край [населено място] е установило, че на производствените площадки на дружеството се намират активи съответстващи на описаните във фактура № [ЕГН] от 16.01.2008 г., издадена от [фирма] и фактури № [ЕГН] от 13.02.2008 г., № [ЕГН] от 24.03.2008 г., № [ЕГН] от 25.04.2008 г. и № [ЕГН] от

19.05.2008 г., издадени от [фирма]. Вещото лице е посочило, че при извършения оглед на машините върху тях не е открило поставени индивидуални или уникални фабрични номера от производителите, както и индивидуализиращи белези, освен вид (марка, модел) и технически параметри за някои от активите. Отразил е местоположението на активите и констатираните при огледа налични данни в приложена към заключението таблица. Видно от нея, върху активите са отбелязани инвентарни номера, както следва: шлайфмашина - 204446, бормашина БК20 – 204447, стенд за изпитване – 204448, настолна бормашина – 204449, ножовка – 204450. За активите шлайфмашината и ножовката са налични посочени от вещото лице индивидуализиращи белези и производител, а за ножовката – и година на производство. За останалите активи няма индивидуализиращи белези, производител и година на производство.

Посочено е точното местоположение на всеки от активите. За шлайфмашината е посочено, че функционира, стенда за изпитване е разглобен и не функционира, за останалите три актива вещото лице е посочило, че са в експлоатация. Отразило е, че по принцип окомплектовката на подобно ново оборудване би трябвало да съдържа технически паспорт или документация със спецификации и ръководство за експлоатация на машината. На практика при продажба на употребявано подобно оборудване често машините не са съпроводени със съответната им техническа документация и спецификация. За транспортирането и монтажа на процесните активи не са необходими специални транспортни средства, включително за товаро-разтоварни дейности. Върху най-голямата машина е отбелязана маса 1.1 тона. Транспортирането и разтоварването на машините може да бъде извършено с товарни автомобили и механизация, налични на площадката на [фирма]. За въвеждане на оборудването в експлоатация е необходимо осигуряване на подходящо електрозахранване. Такова е налично на местата, на които се намират машините и следователно не би следвало да се предвиждат допълнителни разходи за въвеждане на оборудването в експлоатация.

В съдебно заседание вещото лице е посочило, че констатацията му, че видените от него активи са фактурираните такива е направило въз основа на представена му извадка от инвентарна книга, съдържаща процесните активи, в която фигурират номерата на фактурите, както и самите фактури и въз основа на извлечение от сметка 204. Шлайфмашината се намирала в цеха на ремонтно-механична работилница, която се намира на площадката на ремонтната работилница на мината. Намирала се в самата сграда, която е електроснабдена с необходимото захранване за подобни машини – трифазен ток 380 волта, по средата на цеха. При пожар е изгоряла част от покривната конструкция на цеха, но машината не била на открито – в частта на изгорелия покрив. Вещото лице не си спомня дали е била включена към ел. мрежата по време на огледа, заявява, че това може да стане по всяко време. Направило е извод, че машината функционира, тъй като била окомплектована с необходимите компоненти - мерителните инструменти, режещите инструменти, подвижните основи, електродвигател. С изключение на стенда за изпитване, всички машини били свързани към електрозахранването, като

не е сигурен единствено за шлайфмашината. Двете бормашины и ножовката били свързани към електрозахранването и видимо се ползвали, ножовката в момента на огледа режела и работела. Вещото лице посочва, че не може да определи какво е било състоянието на машините преди пет години, тъй като състоянието на подобен вид оборудване зависи от степента и натовареността на неговото използване. Не може твърди, че стенда за изпитване и шлайфмашината не са били използвани, както и кога е бил разглобен стенда за изпитване. Експертизата е оспорена от процесуалния представител на ответника и по негово искане е допусната повторна тройна СТЕ.

Заклучението по допуснатата повторна тройна СТЕ е изготвено от вещите лица О. И. С., Е. Д. Х. и И. М. И.. В заключението вещите лица са посочили, че при проверка на счетоводната и техническа документация се установява, че описаните наименования и стойности в процесните фактури отговарят на описаните наименования в инвентарната книга след извършените счетоводни операции по счетоводни сметки 401 „Доставчици“ – 453 „ДДС“ и 204 „Д.“. В инвентарната книга процесните машини са заведени с инвентарни номера. При огледа са установени машините – ножовка, настолна бормашина, шлайфмашина, бормашина БК20, стенд, които са заснети и снимковия материал е отразен в заключението. Вещите лица са дали заключение, че получените по процесните фактури активи са налични в [фирма] и се намират в базите на РМЦ на дружеството. Използват се в дейността на предприятието за ремонти на наличните машини, съоръжения и оборудване. Поради факта, че машините са закупени като втора употреба през 2008 г. на машините лепсват инф. табели, с изключение на шлайфмашината и ножовката, които са заснети и снимковия материал е отразен в заключението. Посочено е, че машините се индивидуализират по вид, предназначение и технически параметри.

Имат посочен производител на част от тях. При продажба на машини, съоръжения и оборудване втора употреба паспорти или книжки с технически характеристики се предоставят само ако са запазени от продавача. Върху самите машини не трябва да е посочена датата на производството. Това е посочено в информационната табела (ако съществува), тъй като машините обикновено се реновират преди продажбата им на вторичния пазар, а процесните машини са закупени още през 2008 г. Не са необходими специални средства за транспортирането им и за товаро-разтоварни дейности. В съдебно заседание вещите лица посочват, че стенда за изпитване не е функционирал, а шлайфмашината не била включена в електрозахранването.

По делото е изслушана и приета основна и допълнителна ССЕ. Заклученията са изготвени от вещото лице Г. Л. З., не са оспорени от страните и са приети по делото. Видно от заключението по основната ССЕ, вещото лице е посочило, че процесните фактури са осчетоводени от [фирма] по дебита на сметка 204/4 – „Производствени машини и оборудване“ и сметка 453/1 – „ДДС за покупки“ и кредита на сметка 401 „Доставчици“. Активите по фактурите са заведени в инвентаризационен опис с отчетната им стойност и балансовата им стойност (разлика между отчетната стойност и начислената амортизация към съответната дата). По фактурите не са осчетоводени допълнителни

разходи свързани с тяхната доставка. Няма документи, от които да е видно как се използват активите по процесите фактури в производството на дружеството, но от инвентаризационните описи и сравнителна ведомост на наличните стоково-материални ценности в обект "Автотранспорт" към 22.12.2008 г. е видно, че дружеството разполага с тях. В инвентаризационен опис на дълготрайни активи към 20.09.2012 г. под пореден № 53 и същия инвентарен номер шлайфмашината доставена от [фирма] продължава да се води в баланса на [фирма]. Машините доставени от [фирма] (бормашина БК 20, стенд за изпитване, настолна бормашина и ножовка) също продължават да се водят в баланса на [фирма] със съответните инвентарни номера, под които са заведени: № № 204447, 204448, 204449 и 204450. [фирма] през 2008 г. прилага Национални стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия, видно от представения одиторски доклад и годишен отчет за дейността. Осчетоводяването на закупените машини - шлайфмашина, бормашина БК 20, стенд за изпитване, настолна бормашина и ножовка е правилно.

Машините са заприходени по покупна цена, която, тъй като не са отчитани преки разходи, свързани с доставката им и привеждането им в експлоатация тази покупна цена е и цената на придобиване (Счетоводен стандарт №16 Дълготрайни материални активи). Не са представени документи за извършване на преки разходи. На машините се начисляват амортизации. Счетоводните записвания са в съответствие с приложимите счетоводни стандарти. В съдебно заседание вещото лице е посочило, че Стандартът е дал възможност, ако има необходимост да бъдат осчетоводени допълнителни разходи, които привеждат активите в работно състояние. Дали такива ще бъдат направени се преценява в зависимост от вида на актива.

В приетото по делото допълнително заключение по ССЕ, вещото лице е посочило, че данъкът по процесните фактури, с изключение на фактура № [ЕГН] от 19.05.2008 г., за която няма данни, са включени в съответните справки-декларации за ДДС от доставчиците на жалбоподателя. Вещото лице е изложило, че в представена му папка с документи от упълномощения представител на [фирма] е приложен дневник за продажбите за м.май 2008 г., в който може да се разчете, че фактура № [ЕГН] от 19.05.2008 г. е обработена и включена в справка-декларация за ДДС, но от представеното копие не е виден входящия номер и датата на подаване на справката. При приемане на заключението от процесуалния представител на жалбоподателя е представена справка декларация за ДДС за м.05.2008 г. на [фирма] и протокол № [ЕГН] от 16.06.2008 г. за приемане на декларации и дневници по ЗДДС, с който е удостоверено, че данните от дневника за покупки и дневника за продажби за отчетен период май 2008 г. са представени на магнитен носител от [фирма] в ТД на НАП – С., офис „Център“. Вещото лице е посочило, че до [фирма] е изпратено уведомление на основание чл. 99, ал. 3 от ЗЗД, с което [фирма] уведомява жалбоподателя за прехвърляне на вземането си в размер на 9 534 230, 77 лв.

Посочени са фактурите, по които е начислено вземането, прехвърлено към [фирма], сред които са и спорните фактури № № 508/13.02.2008 г., 567/24.03.2008 г., 606/25.04.2008 г., 633/19.05.2008 г. Приложен е договор за

прехвърляне на вземане от 04.08.2008 г. между [фирма] и [фирма], от който е видно, че вземането по спорните фактури от [фирма] се прехвърля на [фирма], с приемо-предавателен протокол към договора, както и нечетлив хронологичен опис за осчетоводяване на договора за цесия. При работата над първата експертиза, при посещението на място при жалбоподателя [фирма] от счетоводителката А. В. е поискана информация за задължения към доставчиците по спорните фактури или за извършени плащания към тях. На вещото лице са представени два счетоводни регистри - дневник на сметка 499/1 „Други кредитори в лева“, партида 986 главница [фирма] за периода 01.01.2001 г. 31.12.2010 г. и дневник на сметка 401 „Доставчици“, контрагент 643 [фирма] за период 01.01.2008 г. - 31.01.2008 г., разпечатани на 21.11.2012 г. От приложените счетоводни регистри е видно, че прехвърленото вземане от [фирма] на [фирма] е изплатено от [фирма], както следва: - на 21.05.2010 г. е извършено плащане за 6 500, 00 лв., - на 10.11.2010 г. и 16.12.2010 г., съгласно договора, вземането замества дълг; - към 31.12.2010 г. сметка „Други кредитори в лева“ остава без салдо, т.е. няма задължения по тази сметка - партида 986-главница [фирма]. След изискана справка от счетоводителката на [фирма] А. В., по електронна поща на вещото лице е изпратен дневник на сметка 401 „Доставчици“ за периода 01.01.2013 г. - 30.06.2013 г. за контрагент 643 [фирма], от който е видно, че и към 25.06.2013 г. остава задължение към този доставчик в размер на 378 720, 00 лв. - фактурна стойност (данъчна основа по спорната фактури и ДДС). Фактурите издадени от [фирма] са осчетоводени от доставчика, като е кредитирана сметка 706 с данъчната основа, кредитирана е сметка 453/2 със сумата на ДДС срещу дебита на сметка 411, като е посочено името на [фирма] с фактурната стойност.

Като стопанска операция, отчитаща приход от продажби, осчетоводяването е правилно - начислен е приход с размера на данъчната основа, начислено е задължение по ЗДДС - с размера на данъка и е начислено вземане от клиента - с фактурната стойност. Приложен е хронологичен опис на операции от който е видно прехвърлянето на вземането от [фирма] от сметка 411 „Клиенти“ към сметка 498 „Други кредитори“, съгласно договора за прехвърляне на вземане от 04.08.2008 г. Но това не е достатъчна информация, за да се отговори на въпроса "Съществува ли вземане от купувача [фирма] по тези продажби или задължението му е закрито". В счетоводството на жалбоподателя е изпълнен ангажимента по договора за прехвърляне на вземане от [фирма] към [фирма]. При придобиването на стоките от [фирма], фактурите са осчетоводени като са дебитирани сметки от група 20 „Дълготрайни материални активи“и - сметка 204, сметка 4531 „Начислен ДДС за покупки“ срещу кредита на сметка 401 „Доставчици“, с посочено име на отделния доставчик. При осчетоводяването е видно и името на закупените активи. В конкретния случай, закупените активи от [фирма] имат характера на краткотрайни активи и неправилно са заведени по сметките от група 20 „Дълготрайни материални активи“. С този начин на отчитане са нарушени изискванията на Счетоводен стандарт № 2 Отчитане на стоково-материалните запаси и Счетоводен стандарт № 16 Дълготрайни материални активи (Национални стандарти за финансови отчети на малки и средни предприятия,

в сила от 01.01.2005 г., обн. ДВ бр.30 от 07.04.2005 г.. изм.ДВ, бр.86 от 26.10.2007г.). Тъй като активите са закупени с търговска цел, с цел препродажба, правилно е било те да се заведат по група 30 „Материали, продукция и стоки“.

В съдебно заседание вещото лице е допълнило, че имената на сметките използвани от посочения доставчик са, както следва: сметка 204 – „Машини“, сметка 411 – „Клиенти“, сметка 453/2 – „Начислено ДДС за продажби“, и 706 – „Приходи от продажба на материали и други активи“. Допълнило е също, че реално са обработени фактурите, като е отчетен приход от продажби по сметка 706 точно така, както е по фактури. За доставчика [фирма] вещото лице е посочило, че допълнително не са му представени документи, от които да се отговори на въпроса как е осчетоводена фактурата издадена от този доставчик и начислен ли е приход. В счетоводството на жалбоподателя към 25.06.2013 г. остава задължение към [фирма] в размер на 378 720, 00 лв. - фактурна стойност (данъчна основа по спорната фактура и ДДС). Не са представени документи, от които да се установят счетоводните записвания при придобиването на стоките и при изписването им, както и дали са в съответствие с приложимите счетоводни стандарти.

В хода на съдебното производство от страна на жалбоподателя са представени извлечения от счетоводни регистри на дружеството и на доставчика му [фирма]. Представени са 3 броя договори за прехвърляне на вземане от 10.11.2010 г. и 1 брой договор за прехвърляне на вземане от 15.11.2010 г. сключени между [фирма] (цедент) и [фирма] (цесионер), видно от които цедентът прехвърля на цесионера възмездно всички свои права, привилегии и вземания, които има към: - „Минна компания“, - [фирма], - [фирма], [фирма]. Представени са три броя приемо предавателни протоколи от 10.11.2010 г. и един брой приемо-предавателен протокол от 15.10.2010 г., както и уведомления до посочените дружества.

Представени са Технически характеристики на процесните активи закупени от [фирма] - бормашина БК 20, стенд за изпитване, настолна бормашина и ножовка, без дата, изготвени от главен механик Ал. Г..

Представени са заповеди № 44 от 12.12.2008 г. и № 89 от 05.09.2012 г. на изпълнителния директор на [фирма] за извършване на инвентаризация на Д. съответно към 22.12.2008 г. и към 17.09.2012 г. Представени са инвентаризационен опис и сравнителна ведомост за наличните стоково-материални ценности в обекти „Автотранспорт“, „Ремонтно-механична работилница“ и „Булдозерно звено“ към 22.12.2008 г., както и инвентаризационен опис на дълготрайни активи към 20.09.2012 г., в които процесните активи са отразени.

По делото е представен протокол за разпит на свидетели по н.о.х. дело № 5095 по описа за 2009 г. на Софийски градски съд, Наказателно отделение, 13-ти състав от 29.06.2010 г., включително за разпит на свидетеля Р. Х. - управител на [фирма] в периода до 2008 г. Представен е и протокол за разпит на свидетел – Т. К. Н. от 02.04.2009 г. по дознание № 168/2008 г. по описа на ГД „Б.“. Представени са и писма изходящи от НАП, Софийска градска прокуратура, Софийски апелативен съд.

При така установеното от фактическа страна, Административен съд

София-град, I-во 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 срок 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 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваването 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 ревизионен акт № [ЕГН] от 03.09.2011 г. е издаден от В. Б. Л. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.. Лицето издало ревизионния акт е определено за компетентен орган по издаването му със заповед № К 1106072 от 15.07.2011 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 от ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размера на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

При издаването на РА не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да повлияят на неговата законосъобразност. При извършване на ревизията е спазен предвиденият в чл. 114, ал. 1 във вр. с ал. 2 и ал. 4 от ДОПК срок. Р. доклад е издаден на 14.07.2011 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. Срока в посочената разпоредба е инструктивен, а неспазването му не пречатства правото на защита на ревизираното лице. РА е издаден в срока по чл. 119, ал. 3 от ДОПК. Не съставлява съществено нарушение на процесуалните норми невръчването му на ревизираното лице в 7-дневния срок по чл. 119, ал. 4 от ДОПК. Цитираната разпоредба е инструктивна и насочена към ревизиращите органи, като нарушаването на инструктивния срок няма пряко отношение към законосъобразността на установените задължения. Ето защо посочените процесуални нарушения не могат да бъдат основание за отмяна на РА.

По делото не е спорно и това се установява от събраните доказателства, че е изпълнено условието по чл. 71, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ (фактури), по доставките от [фирма] и от [фирма]. Фактурите издадени от доставчиците на [фирма] са включени в дневниците за покупки и продажби и са намерили отражение в подадените справки-декларации за ДДС за съответните данъчни периоди, както от страна

на доставчиците, така и от страна на жалбоподателя. Към датите на издаване на фактурите жалбоподателя и доставчиците са регистрирани по ЗДДС.

Спорът в разглеждания случай е за наличие или липса на реално извършени доставки по смисъла на ЗДДС, между [фирма], от една страна и доставчиците по процесните фактури: [фирма] и [фирма]

Съгласно чл. 6, ал. 1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Стока, по смисъла чл. 5, ал. 1 от ЗДДС е всяка движима и недвижима вещь, включително електрическа енергия, газ, вода, топлинна или хладилна енергия и други подобни, както и стандартният софтуер. Алинея втора на същата разпоредба изключва от понятието стока парите в обръщение и чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Удостоверяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите когато се касае за минал период спрямо този на проверката, следва да бъде установено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя. По-конкретно, когато се касае за доставка на стока следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукция.

Видно от решение на С. от 6 декември 2012 година по дело С-285/11, в т. 31 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, че: „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 решението). 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 въз основа на обективни данни се установи, че самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама (т. 38), а също и в случаите когато знае или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, част от измама с ДДС извършена от доставчика или друг стопански субект. Съгласно т. 43 от решението е посочено, че тъй като отказът да се признае право на приспадане, представлява изключение от основния принцип, какъвто се явява това право, компетентният орган по приходите трябва надлежно да установи обективните данни, въз основа на които може да се заключи, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или от

друг стопански субект нагоре или надолу по веригата от доставки.

В случая, от съдържащите се по делото документи, съдът намира, че се доказва извършването на реални доставки, като предпоставка за възникване правото на данъчен кредит от страна на доставчиците [фирма] и [фирма].

Налице е валидно правно основание за прехвърляне собствеността върху процесните активи и това се установява от сключените между жалбоподателя и доставчиците му договори от 03.01.2008 г., 08.02.2008 г. и 21.04.2008 г. за покупко-продажба. От друга страна, фактическото предаване на закупените активи, респективно прехвърлянето на правото на собственост и възникването на данъчното събитие, се удостоверяват от представените фактури (с необходимите и достатъчни по закон реквизити), придружени с приемо-предавателни протоколи. С оглед предмета на доставките - движими вещи, определени по своя род, правото на собственост върху тях е прехвърлено, съгласно правилото на чл. ал. 2 от Закона за задълженията и договорите - с предаването им. Автентичността на положените в договорите, фактурите и приемо-предавателни протоколи тях подписи не е оспорена от ответника в срока по чл. 193 от ГПК, поради което не може да бъде споделен направения извод, че посочените документи са доказано неавтентични. Наред с това кои точно лица са положили подписите си под тях от страна на доставчиците на жалбоподателя въпрос ирелевантен за спора, както с оглед липсата на обявяване недействителността на сделките по предвидения от закона ред, така и предвид нормата на чл. 301 от Търговския закон. По делото липсват данни законните представители на [фирма] и [фирма], ако не са подписали посочените документи, да са се противопоставили на сключените договори с [фирма], както и изобщо да са се противопоставяли на извършени действия от дадено лице от името на съответното дружество. Доколкото в случая са касае за прехвърляне на родово определени вещи, съставените между жалбоподателя и доставчиците му договори, фактури и приемо-предавателни протоколи са обичайните такива, които лицата съставят в търговската си дейност.

От приетата по делото ССЕ се установява, че процесните активи доставени от [фирма] и [фирма] са заприходени в счетоводството на жалбоподателя (осчетоводени са по дебита на сметка 204/4 – „Производствени машини и оборудване“ и сметка 453/1 – „ДДС за покупки“ и кредита на сметка 401 „Доставчици“) и са заведени в инвентарната книга със съответните инвентарни номера. В хода на административното производство е установено, че ревизираното лице е организирано и водило текущо счетоводно отчитане в съответствие със Закона за счетоводството и счетоводните стандарти (стр. 6 от РД), който факт се потвърждава и от заключението по приетата ССЕ. Вещото лице е посочило, че осчетоводяването на закупените машини - шлайфмашина, бормашина БК 20, стенд за изпитване, настолна бормашина и ножовка е правилно, на машините се начисляват амортизации, а счетоводните записвания са в съответствие с приложимите счетоводни стандарти. Наред с това от изслушаните ССЕ и СТЕ се установява, че активите са налични в дружеството. Вещото лице по изслушаната ССЕ е заявило, че от инвентаризационните описи и сравнителна ведомост на наличните стоково-материални ценности е видно, че активите продължават да се водят в

баланса на [фирма].

В приетата по делото тройна СТЕ вещите лица, след извършен от тях оглед, са установили наличието и точното местоположение на машините – ножовка, настолна бормашина, шлайфмашина, бормашина БК20, стенд, които са заснети и снимковия материал е отразен в заключението. Видно от заключението на трайната СТЕ процесните активи (с изключение на стенда за изпитване, който е разглобен и не функционира и на шлайфмашината, която не е включена в електрозахранването) и към момента обслужват дейността на [фирма], като се използват за ремонти на наличните машини, съоръжения и оборудване. Представени са и доказателства за съхранението на машините преди предаването им на жалбоподателя - складовата база на [фирма] - за актива доставен от [фирма] и в склад на „А. 'Л." Е. - за активите доставени от [фирма].

Както правилно е посочено в РА, установяването произхода на стоката не е предвидено като предпоставка за признаване право на данъчен кредит, а невъзможността да бъде установен произхода ѝ не обуславя извода, че въпросната стока въобще не съществува и не може да бъде предмет на доставки и съответно, че не са осъществени реални доставки на тази стока, стига да са налице сигурни доказателства в обратна насока - напр. стоката се намира във фактическото владение на ревизираното дружество (получател по доставката), което обстоятелство беше установено в хода на съдебното производство.

Във връзка с констатираната в хода на административното производство липса на съпровождащи машините документи, чрез които същите да бъдат индивидуализирани, вещите лица по приетата тройна СТЕ са посочили, че машините се индивидуализират по вид, предназначение и технически параметри. Машините са закупени като втора употреба през 2008 г., а при продажба на машини, съоръжения и оборудване втора употреба паспорти или книжки с технически характеристики се предоставят само ако са запазени от продавача. В случая е установено, че датите на придобиването на машините (на приемо-предавателните протоколи) съвпадат с датите на завеждането им като Д. в счетоводството на жалбоподателя.

Съгласно заключението на вещото лице по приетата ССЕ, Счетоводен стандарт № 16 Дълготрайни материални активи е дал възможност, ако има необходимост да бъдат осчетоводени допълнителни разходи, които привеждат активите в работно състояние. Дали такива ще бъдат направени се преценява в зависимост от вида на актива. От заключението на вещите лица по изслушаната тройна СТЕ, се установява, че са необходими допълнителни разходи за въвеждане в експлоатация на процесните активи

Във връзка с направения от страна на органите по приходите извод за липса на реалност на доставките, предвид липсата на документи удостоверяващи транспортирането на активите, следва да се има предвид, че както жалбоподателя, така и доставчиците му са посочили, че превозът им е извършен от [фирма]. В заключението по приетите единична и тройна СТЕ се посочва, че не са необходими специални транспортни средства за транспортирането на машините, а транспортирането и разтоварването на им може да бъде извършено с товарни автомобили и механизация, налични на

площадката на [фирма]. От своя страна нормата на чл. 91в от Закона за автомобилните превози регламентира задължение на превозвачите, ръководителите на предприятия и лицата, извършващи превози за собствена сметка, да съхраняват пътните листове и другите посочени в нормата документи най-малко една година след тяхното приключване, след който срок същите могат да бъдат унищожени. Посоченият срок безспорно е изтекъл, към датата на депозиране на исканите от дружеството документи в деловодството на ТД на НАП – С. (с придружително писмо вх.№ 06-5304-48/04.05.2011 г.).

Недопустимо е липсата на съпътстваща стоките документация да се използва като самостоятелно основание за отричане на вещно-правния ефект на продажбата. Да се приеме, че представените от жалбоподателя и доставчиците му доказателства са недостатъчни, би означавало да се вменят неоправдано тежки задължения на регистрираните по ЗДДС лица да съставят и поддържат отчетност, различна от установеното в закона и търговската практика. Биха се създали и предпоставки за административен произвол, тъй като при положение, че изискуемите доказателства за реалност не са определени в закона, данъчният орган винаги ще може да претендира, че те не са достатъчно убедителни по вид и/или по количество.

От заключението на приетата по делото допълнителна ССЕ се установява, че доставчика по четири от петте спорни фактури е [фирма] ги е осчетоводил, като е са отчетел получените приходи във връзка със спорните доставки, т. е. спазен е счетоводният принцип за съпоставимост на отчетените разходи с получените приходи. Вещото лице посочва, че осчетоводяването по стопанските операции, отчитащи приходи от продажби, е правилно - начислен е приход с размера на данъчната основа, начислено е задължение по ЗДДС - с размера на данъка и е начислено вземане от клиента - с фактурната стойност. От значение за правото на данъчен кредит е качеството „възмездност" на доставката (чл. 2, т. 1 от ЗДДС), но не и обстоятелството дали ли е плащане (или такова се дължи) по доставката, нито дали то е цялостно или частично. Изпълнението, респективно неизпълнението на задължения по една търговска сделка - от страна по нея, не е въведено в ЗДДС като основание за отказ на право на данъчен кредит.

Независимо от това, от приетата по делото допълнителна ССЕ се установява, че прехвърленото вземане от [фирма] на [фирма] по четири от петте спорни фактури е изплатено от [фирма]. Неизпълнението на задълженията на прекия доставчик или предходните по заприходяване на стоките в тяхното счетоводство или друго неизпълнение на задължения във връзка с воденото от тях счетоводство и доказването на произход на стоката или направени съпътстващи разходи могат да обосноват отказ на право на данъчен кредит само ако въз основа на обективни данни е установено, че получателят на стоките е знаел или е трябвало да знае, че конкретната сделка е част от данъчна измама, извършена от доставчика или стопански субект по веригата.

С Решение на С. от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11 е дадено задължително тълкуване на чл. 167, чл. 168, буква „а", чл. 178, б. „а", чл. 220, т. 1 и чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС. Съгласно т. 1 от диспозитива на цитираното решение посочените разпоредби не допускат национална

практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне от ДДС, на който е лице платец, дължимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това, че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва въз основа на обективни данни, че въпросното данъчно задължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Съгласно т. 2 от диспозитива на същото решение разпоредбите на чл. 167, чл. 168, буква „а“, чл. 178, б. „а“, чл. 220, т. 1 и чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвет от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС 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 не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател.

Именно данъчните органи са тези, които трябва да осъществят необходимите проверки по отношение на данъчнозадължените лица, за да установят нарушения и измами с ДДС и да наложат санкции на извършилото ги данъчнозадължено лице. (т. 62 от решение по съединени дела C-80/11 и C-142/11 на Съда на Европейския съюз). Съгласно мотивите на посоченото решение на съда на Европейския съюз, като налага на данъчнозадължените лица определени изисквания, при чието неизпълнение може да бъде отказано право на приспадане данъчната администрация прехвърля, в разрез с посочените разпоредби, собствените си контролни задължения върху данъчнозадължените лица.

В случая в ревизионния акт няма конкретни констатации за извършени данъчни измами, но има такива за липса на реалност на доставките от [фирма] и [фирма], което рефлектира върху възникването на правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по фактурите - жалбоподателя. С поведението на доставчиците и непредставянето от тяхна страна на всички изискани доказателства, касаещи доставките към [фирма] се обосновава задължение за жалбоподателя. Както в ревизионния акт, така и в решението на решаващия административен орган не се съдържат каквито и да било изводи, че жалбоподателят лично е извършил неправомерни действия. Наред с това видно от констатациите в РД дружеството е водило счетоводството си в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и счетоводните стандарти. Във връзка с твърдението за придобиване на активите на цени

по-високи от пазарните следва да се посочи, че в ЗДДС няма забрана за продажба на по-висока цена от цената на придобиване на стоката. Единственото ограничение е по отношение на продажба под пазарни цени в някои случаи, които правила не са относими в конкретните хипотези. Размерът на продажната цена не може да бъде основание за отказ на данъчния кредит, тъй като законът не позволява това. На практика се описва евентуално неправомерно поведение, за което не са събирани и обсъждани обективни данни и не е направена съответната правна квалификация (решение № 9376 от 28.06.2012 г. по адм. дело № 15425 по описа за 2011 г. на ВАС, О. отделение).

Доколкото в случая от страна на приходната администрация не са ангажирани доказателства за участието на жалбоподателя в данъчна измама, както и за наличието на обективни данни, че доставките, в които жалбоподателят е участвал нагоре или надолу по веригата на ДДС са били част от данъчна измама, за която той е знаел или е бил длъжен да знае, доказана е реалността на доставките и е установено спазването на останалите предвидени в закона изисквания, то очевидно е, че предпоставките за упражняване на правото на данъчен кредит от страна на жалбоподателя за процесните периоди са налице. Обжалваният ревизионен акт се явява незаконосъобразен и 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 от 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 650, 00 лв., от които 50, 00 лв. – за заплатената от жалбоподателя държавна такса и 600, 00 лв. - за заплатеното от него възнаграждение за вещи лица.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК и чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд – София град, I – во отделение, 42-ри състав,

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] ревизионен акт № [ЕГН] от 03.09.2011 г. издаден от главен инспектор по приходите при Териториална дирекция на Националната агенция за приходите - С., потвърден с решение № 407 от 24.02.2012 г. на директора на дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” – С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

ОСЪЖДА директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при Централно управление на Националната агенция за приходите да възстанови на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [община], [населено място] 2112 и съдебен адрес [населено място], [улица], от бюджета дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, сумата от 650, 00 лв. (шестстотин и

петдесет лева), представляваща направени по делото разноси.
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: