

РЕШЕНИЕ

№ 4787

гр. София, 13.07.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 3 състав,
в публично заседание на 13.06.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ива Кечева

при участието на секретаря Мариана Велева, като разгледа дело номер **12516** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 226 от Административнопроцесуалния кодекс във връзка с чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс. С Решение № 1911/24.03.2021 г. на Административен съд София-град, постановено по адм. дело № 10432/2019 г. е отхвърлена жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], [жк], [улица], вх. В, ет. 2, ап. 6, представлявано от П. М. П., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221018004704-091-001/13.05.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - София в потвърдената с Решение № 1308/29.07.2019 г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. част на установени задължения по ЗДДС – отказано право на данъчен кредит по доставки от [фирма] и [фирма] и начислен ДДС по фактури, издадени от [фирма]. Това решение е отменено с Решение № 12069 от 25.11.2021 г. на ВАС по адм. дело № 5251/2021 г. като постановено при пропуск да бъдат обсъдени издадените от директора на ТД на НАП С. заповеди за преназначаване на органите по приходите на основание чл. 82, ал. 3 ЗДСл. и да бъде указано на ответника да представи всички доказателства за валидността на ревизионния акт, включително за оправомощаване от изпълнителния директор на друг орган от НАП да преназначава държавни служители, каквото би следвало да е налице по отношение на възложителя на ревизията и органите, които са я извършили, респ. издателите на ревизионния акт. Делото е върнато на АССГ за ново разглеждане с указания от ответника да се изискат доказателства по чл. 6, ал. 2 ЗДСл във връзка с чл. 10, ал. 1, т. 1 ЗНАП и преценка за валидността на оспорения ревизионен акт и ако такава се установи, за произнасяне по

неговата материална законосъобразност, във връзка с което да се обсъдят договореностите между [фирма] и [фирма] предвид установените обстоятелства в ревизионния доклад, както и заключението на съдебно-счетоводната експертиза.

В производството по чл. 226 АПК жалбоподателят чрез адв. С. поддържа възражението за нищожност на РА, а при условията на евентуалност – оплакванията за неговата материална незаконосъобразност. Претендира разноски по списъка, представен при първоначалното разглеждане на спора в АССГ.

Ответникът - директор на дирекция „ОДОП“ С., чрез юрк. В., оспорва основателността на жалбата и моли за присъждане на юрисконсултско възнаграждение от 3585,63 лв. за тази инстанция. Последното искане се оспорва от адв. С. като несвоевременно заявено.

След като обсъди становищата на страните и доказателствата по делото и извърши проверка на валидността и законосъобразността на обжалвания административен акт, съдът приема за установени следните обстоятелства по делото:

По силата на т. 3 от Решение № РМФ-286/19.12.2009 г. на управителния съвет на НАП дотогавашните 28 териториални дирекции на НАП се структурират в териториални дирекции на НАП с териториален обхват, седалище и обхват на дейност, първата от които е ТД на НАП С. със седалище град София с териториален обхват и обхват на дейност на дотогавашните ТД на НАП С.-град, ТД на НАП С.-област, П., К. и Б..

Със Заповед № ЗЦУ/1347/23.12.2009 г. изпълнителният директор на НАП, назначен с Решение на Министерския съвет /Р./ № 88/16.02.2009 г. на основание чл. 10, ал. 1, т. 1 ЗНАП, чл. 6, ал. 2 и ал. 3 ЗДСл. във връзка с Решение № РМФ-286/19.12.2009 г. на управителния съвет на НАП е оправомощил директорите на териториални дирекции на НАП С., П., В., Б. и В. Т. да издадат заповеди по чл. 82, ал. 1 ЗДСл за преназначаване на служителите от дотогавашните териториални дирекции по смисъла на т. 3 от Решение № РМФ-286/19.12.2009 г. на управителния съвет на НАП и съгласно утвърдените от изпълнителния директор разписания на длъжностите, считано от 01.01.2010 г.

По силата на Заповед № 680.1/13.10.2011 г., издадена от органа по назначаване, на основание чл. 82, ал. 3 ЗДСл М. А. К. – Н. е преназначена от длъжността инспектор по приходите на длъжността старши инспектор по приходите.

Със Заповед № ЗЦУ-416/20.04.2012 г. изпълнителният директор на НАП, назначен с цитираното Р., е оправомощил директорите на териториални дирекции на НАП да упражняват правомощия на органа по назначаването по служебните правоотношения с държавните служители от съответната териториална дирекция на НАП, сред които по т. 10 да издават заповеди за изменение на служебното правоотношение на основание чл. 82, ал. 3 ЗДСл в резултат на реализирана процедура по конкурентен подбор за по-висока длъжност.

Със Заповед № 984.1/30.10.2012 г. на директора на ТД на НАП С. на основание чл. 82, ал. 3 ЗДСл М. А. К. е преназначена от длъжността главен инспектор по приходите на длъжността началник сектор.

Със Заповед № ЗЦУ-379/24.03.2014 г., издадена от изпълнителния директор на НАП, назначен с Р. № 314/20.05.2013 г., на основание чл. 10, ал. 1, т. 1 и т. 9 ЗНАП във връзка с чл. 6, ал. 2 и ал. 3 ЗДСл териториалните директори са оправомощени да упражняват изчерпателно изброени правомощия на органа по назначаването по служебните правоотношения с държавните служители от съответната ТД на НАП, сред които по т. 15 да издават заповеди за изменение на служебното правоотношение

на основание чл. 82, ал. 3 ЗДСл в резултат на реализирана процедура за конкурентен подбор и определят основна заплата при съблюдаване на утвърдените разчети за териториалната дирекция.

Със Заповед № 2259/29.03.2018 г. на директора на ТД на НАП С. В. В. П. е преназначена от длъжността старши инспектор по приходите на длъжността главен инспектор по приходите.

Началото на разглежданото ревизионно производство е поставено със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221018004704-020-001/13.08.2018 г., издадена от М. К., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на териториалния директор. В обхвата му са задълженията на [фирма] по ЗДДС за периода 01.02.2015 г. – 30.06.2018 г., а срокът – до 3 месеца, считано от връчването на ЗВР, което според удостоверението на л. 32 от адм. дело №10432/2019 г., е сторено електронно на 27.08.2018 г. Ревизиращият екип е в състав В. П. – ръководител и М. К. - Н.. Според ЗИЗВР № Р-22221018004704-020-002/20.11.2018 г. крайната й дата е 27.01.2019 г.

Резултатите от ревизията са обективирани в ревизионен доклад (РД) № Р-22221018004704-092-001 от 06.03.2019 г., връчен електронно на 07.03.2019 г., без срока по чл. 117, ал. 5, изр. 2 ДОПК да е подадено възражение.

1. Според констатациите на органите по приходите [фирма] е издател на фактури с предмет „беритба на грозде“ - № 2/30.09.2015 г., № 6/20.10.2015 г., № 7/21.10.2015 г., №8/22.10.2015 г. и № 9/ 23.10.2015 г. и „наем на шарапани“ - № 1/25.09.2015 г. и № 5/19.10.2015 г. с общо начислен ДДС в размер на 19100 лв. Между това дружество и ревизираното лице /РЛ/ на 03.08.2015 г. е сключен договор за предоставяне на труд – беритба на грозде реколта 2015 г., с местоизпълнение на дейностите – [населено място], местност „Майтапа“, [населено място] и местности Куртовец и Няма (чл. 7 от договора). За извършените услуги са съставени приемо-предавателни протоколи – от 30.09.2015 г. за общо 868 човекодни по 50 лв. на обща стойност 52080 лв., протокол от 20.10.2015 г. за 220 човекодни по 50 лв., от 21.10.2015 г. – 198 човекодни, от 22.10.2015 г. за 248 човекодни и от 23.10.2015 г. за 160 човекодни. Представени са еднотипни граждански договори, сключени на 31.08.2015 г. с 31 физически лица, към които са приложени сметки за изплатени суми, издадени на 30.09.2015 г. и на 31.10.2015 г. Според договорите физическите лица приемат да извършат селскостопанска услуга на лозови масиви /брание на грозде/ в регион П. срещу възнаграждение от 400 лв. месечно. Приходните органи акцентирали върху липсата на отбелязване в договорите на мястото на изпълнение на услугата – местност, лозов масив, както и времетраене и обем на възложените работи. Липсвали доказателства за приемане на работата от сочените като изпълнители по всеки от гражданските договори. Справката в информационния масив на НАП показала, че нито едно от физическите лица, сключили граждански договори с [фирма], не е подало ГДД по чл. 50 ЗДДФЛ и не е внесло данък. Част от лицата били назначени по трудови договори с различен от доставчика работодател. Изложеното мотивирало ревизиращите да приемат, че не е доказано реално осъществяване на доставки на услуги, поради което отказали да признаят правото на данъчен кредит.

При първоначалното разглеждане на спора в АССГ са разпитани свидетелите Н. И., заемащ длъжността шофьор в [фирма] и К. Г., работил в периода 2015 г. – 2018 г. в същото дружество, според чиито показания първият от тях ежедневно е преминавал през [населено място], за да откара берачите /между 15 и 40 души/ до лозовия масив и

около 17 ч. обратно. Сочи, че гроздоберът започва през м. август и ако сезонът не е дъждовен, приключва за около 1 месец. Според св. Г., отговарящ за цялата организация по отглеждането на лозя от около 2000 дка, разположени около [населено място] и [населено място], гроздоберът е започвал в края на м. август и началото на м. септември. Поради липса на достатъчно местна работна ръка било необходимо да се осигурят работници. Неговото впечатление е, че [фирма] е дъщерно дружество на [фирма].

Въз основа на показанията на двамата свидетели при първоначалното разглеждане на спора съдът е приел, че услугата гроздобер, за която са издадени фактури от [фирма], е с получател [фирма], а не РЛ. Дейността е извършена на лозовите масиви на последното дружество и е организирана от служител на същото. Обстоятелството, че друг субект е получател на фактурираните услуги, дори не се оспорва от жалбоподателя, който потвърждава, че е ползвал суровината от този лозов масив за производството на спиртни напитки, а негов доставчик е именно [фирма].

В изпълнение на указанията, дадени в отменителното решение, съдът констатира, че според резултатите от насрещната проверка на [фирма] последното е регистриран от 2012 г. земеделски производител на винени сортове грозде, отглеждани с цел продажба, а един от клиентите му е [фирма]. [фирма] обработва имоти в землището на [населено място], [населено място] и [населено място], ползва 5 трактора и многобройно оборудване, относимо към лозарството. Същото е издател на фактури с получател РЛ за грозде реколта 2015 г., 2016 г., 2017 г. въз основа на договор за покупко-продажба на винено грозде от 02.04.2009 г., по силата на който [фирма] като продавач поема задължението да произведе и достави на купувача [фирма] количество грозде, конкретизирано в приложение, от съответната реколта. Купувачът от своя страна се задължава да заплати авансово стойността и бъдещото отглеждане и производство /на гроздето/. В договора е определено количеството на произвежданото грозде, спрямо което ще бъде заплатена готовата продукция. Плащането е по банков път по сметката на [фирма]. В Приложение № 3 към договора са определени количеството и видът на реколта 2015 г. – 105 000 кг. бяло грозде и 1200000 кг. червено грозде.

В РД е проследено финансирането на дейността на дружеството /заемни средства, предоставени от РЛ през 2003 г./ и неговата кадрова обезпеченост - 10 уведомления по чл. 62, ал. 4 КТ, 15 лица по граждански договори, за които е начислен данък от 3000 лв. през 2015 г., както и съответните осигурителни вноски. Ревизиращите потвърдили реалността на доставките по издадените от [фирма] фактури. Справката в Търговския регистър показала, че собственик на капитала на РЛ е П. П., който е управител на [фирма], а съдружници в последното са П. и [фирма].

Според заключението на ССЧЕ през 2015 г. [фирма] е натоварило 31 лица по договори за изработка, към всеки от които има приложена справка за изплатени суми по чл. 45, ал. 4 ЗДДФЛ. Общо начислената сума по тях са 12400 лв., която съответства на начислената по сч см 604 Разходи за заплати/възнаграждения и 421 Персонал съгласно представената оборотна ведомост. Общата сума на удържания данък е 930 лв., която съответства на оборота по сч см 454 Разчети за данъци върху доходите на физическите лица за периода 01.01.2015 г. – 31.12.2015 г.

От [фирма] е подадена декларация по чл. 55, ал. 1 ЗДДФЛ и чл. 201, ал. 1 ЗКПО, в която е посочен авансово удържаният данък за трето тримесечие на 2015 г. в размер на 930 лв.

От дружеството спорните фактури са осчетоводени по сч см 703 Приходи от продажба на услуги.

В заключението са проследени счетоводните записвания, взети в счетоводството на жалбоподателя във връзка със спорните фактури – дебитиране на сч см 602 Разходи за външни услуги, кредитиране на сч см 401 Доставчици /фактури № 1/25.09.2015 г. и № 5/19.10.2015 г./, по които е осчетоводено заплащане в брой.

Всяка от 5-те фактури с предмет беритба на грозде е придружена с приемо-предавателен протокол – от 30.09.2015 г., от 20.10.2015 г., от 21.10.2015 г., от 22.10.2015 г. и от 23.10.2015 г. Осчетоводени са по идентичен начин с цитираните по-горе – по дебита на сч см 602 Разходи за външни услуги и по кредита на сч см 401 Доставчици. Плащането е извършено в брой, за което са съставени съответните счетоводни записвания.

По отношение на услугата „наем на шарапани“ е прието, че тя се основава на договор за заем на шарапани за превоз на грозде с дата 19.08.2015 г., в който е постигнато съгласие за наемна цена от 5400 лв. месечно. Не са представени обаче приемо-предавателни протоколи или друг документ, удостоверяващ предаването на шарапаните, нито доказателства за тяхното превозване. От [фирма] е представен сток/услугов поток, според който предходен доставчик е [фирма], издател на опростена фактура № 200781/30.09.2015 г. на стойност 600 лв. Но този търговец е с регистриран обект за търговия с тютюневи изделия и алкохол – офис в [населено място], [улица], на който не е регистрирано фискално устройство. Не е подадена ГДД за облагане с корпоративен данък за 2015 г. и не е отчетено извършване на стопанска дейност. Това се отнася и до последните 4 годишни данъчни периода.

По отношение на тази доставка на услуга при първоначалното разглеждане на спора съдът приема, че липсват доказателства за мястото, където са ползвани въпросните активи, за тяхното транспортиране и въобще те да са заприходени като активи от поддоставчика [фирма] – извод, който се подкрепя от заключението на ССЧЕ, че търговецът не представя информация за наема на шарапани и доказателства, че е разполагал с такива, за да ги предостави на [фирма]. Най-сетне, дори да се приеме, че шарапани са използвани, предвид свидетелските показания не може да се приеме, че те са използвани от [фирма], а не от [фирма].

2. Втората спорна констатация по РД/РА е непризнаването на право на данъчен кредит в размер на 30415 лв. по фактури №14/30.03.2017 г., №15/26.04.2017 г., №16/29.05.2017 г. и №18/29.05.2017 г., издадени от [фирма] с предмет на доставките „изкореняване на лозови насаждения“. Към всяка от тях са приложени приемо-предавателни протоколи съответно от 30.03.2017 г., от 26.04.2017 г., от 29.05.2017 г. и от 30.06.2017 г. Плащането е по банков път.

Според писмено обяснение на управителя на доставчика дружеството не разполага със собствени или наети обекти, нито с превозни средства, нито с работници/служители по трудов договор или привлечени по договор за изработка. Предходен доставчик е [фирма]. Към жалбата по чл. 152 ДОПК е приложена справка по чл. 73 ЗДДФЛ, подадена на 13.03.2019 г. за изплатени през 2018 г. възнаграждения на физически лица, която според решаващия орган не установява по безспорен начин изпълнението на фактурираните от [фирма] на [фирма] услуги, предмет на четирите спорни фактури, тъй като не е придружена от данни за сключените с въпросните лица граждански договори, за да се прецени тяхната относимост към ревизията като предмет, обем на възложени работи и времеви интервал на изпълнение, нито сметки

за изплащане на сумите. За неотнормими са сметени уведормленията до Изпълнителната агенция по лозата и виното за начало на изкореняване на лозови насаждения, които са подадени значително след като дейностите са били извършени.

В заключението на ССЧЕ са разгледани договор, сключен на 07.03.2017 г. между доставчика като изпълнител и РЛ възложител за изкореняване на лозови масиви 613 дка при единична цена без ДДС 395 лв., срок на изпълнение 31.08.2017 г., а място на изпълнение [населено място], местност Майтапа и [населено място], местност Куртовец – лозови масиви. Представени са и договорите, сключени от доставчика като възложител и [фирма] като негов изпълнител и издадените въз основа на тях фактури. Въз основа на хронологичните регистри и оборотни ведомости, представени от [фирма], вешото лице приема, че данъчната основа по спорните фактури е осчетоводена от това дружество като разход по сч см 602 Разходи за външни услуги. Сумата по фактурите е платена в брой, издадени са фискални бонове от регистрирано на [фирма] фискално устройство. Изкореняването на лозовите масиви предходният доставчик е осъществил с натоварен по граждански договори персонал – така подадената справка по чл. 73, ал. 1 ЗДДФЛ за 2017 г., в която е деклариран общ размер на изплатените възнаграждения 38400 лв. и удържан данък 2880 лв.

Данъчната основа по издадените от [фирма] фактури е осчетоводена по сч см 703 - 1 Приходи от продажба на услуги, изкореняване на лозови масиви. Според ПИНП доставчикът не е подал ГДД по чл. 92 ЗКПО за 2017 г.

Експертизата е обобщила, че услугите по спорните фактури с предмет изкореняване на лозови масиви, бране на грозде и наем на шарапани, са свързани с осигуряване на суровини, необходими за производството на напитки съгласно издадените на [фирма] лиценз и разрешителни.

Към всяка от четирите спорни фактури е приложен двустранно подписан приемо-предавателен протокол с посочени данни за вид услуга – изкоренени лозови масиви, количество декари, което съответства на фактурираното количество декари, единична цена, съответстваща на договорената и обща стойност, получена като произведение от количеството изкоренени декари и договорената цена и съответстваща на данъчната основа по съответната фактура.

3. Третата спорна констатация по РД/РА е за начисления за данъчни периоди м. 10.2016 г., м. 11.2016 г. и м. 12.2016 г. ДДС общо в размер на 9979,20 лв. за извършени безвъзмездни доставки /бонус – промоция/ на енергийни напитки с марка R. bull. При тяхното закупуване [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит. През трите данъчни периода РЛ е предоставило безвъзмездно във формата на бонус – промоция 30240 бр. напитки на обща стойност 49896 лв. Възприемайки последните като безвъзмездни доставки, приходните органи сочат, че дружеството е следвало да начисли ДДС с протокол по чл. 117, ал. 2 ЗДДС 5188 лв. за м. 10.2016г., 380,16 лв. за м. 11.2016 г. и 4410,78 лв. за м. 12.2016 г.

Според заключението на ССЧЕ по силата на договори за покупко-продажба от 14.10.2016 г., от 17.10.2016 г., от 18.10.2016 г. от 20.10.2016 г. от 21.10.2016 г. и от 24.10.2016 г., сключени между [фирма] – продавач и РЛ купувач, от жалбоподателя са закупени енергийни напитки по 6 фактури, всяка от които за

540 бр. напитки с ДО 8316 лв. и ДДС 1663 лв., към всяка от които е приложен приемо-предавателен протокол. Закупените напитки са заприходени по сч сметка 3022 Спомагателни материали. Те са изписани като разход за кампания „рекламен бонус R. bull“ по сч см 601 Разходи за материали, а именно през м. 10.2016 г. 25941,30 лв. /15722 бр./ през м. 11.2016 г. – 1900,80 лв. /1152 бр./ и през м.12.2016 г. 22053,90 лв. /13366 бр./ През периода м. 10 - м. 12.2016 г. рекламният бонус е предоставян за продажба на водка А. и червен ром А. според продадените количества. Контрагентите, на които е предоставен рекламен бонус и фактурите за продажба са описани в справките по месеци в приложение към заключението на ССЧЕ /л.167-172 от адм. дело №10432/2019г./

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

Жалбата е процесуално допустима като инвокираща нищожност на индивидуален административен акт, подлежащ на съдебен контрол за законосъобразност, поради което по аргумент от чл. 149, ал. 5 АПК подаването ѝ не е обвързано със срок.

В частта на заявеното при условията на евентуалност искане за отмяна на РА поради неговата унищожаемост, жалбата е също процесуално допустима предвид подаването ѝ на 13.08.2019 г. при връчване на потвърждаващото РА решение на 05.08.2019 г. [фирма] е адресат на акта, засегнат неблагоприятно от обективизираното в него властническо волеизявление, поради което има правен интерес от оспорване.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна в частта на поддържаната нищожност на РА:

Относимата към периода на разглежданата ревизия регламентацията предвижда, че за образуването на ревизионното производство се изисква заповед за възлагане на ревизия по чл. 112, ал. 1 ДОПК, издадена от органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция – чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК или от изпълнителния директор на НАП или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски – чл. 112, ал. 2, т. 2 ДОПК. Органът, възложил ревизията, по силата на чл. 119, ал. 2 ДОПК, съвместно с ръководителя на ревизията са нормативно овластени с компетентността да издадат ревизионния акт.

С т. I от Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г., издадена от директора на ТД на НАП С., на основание чл. 11, ал. 3 ЗНАП вр. чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК, е разпоредено функциите на компетентен орган да издава ЗВР да се изпълняват от 23 поименно и подлъжностно посочени служители в ТД на НАП С., дирекция „Контрол“, сред които по т. 12 М. А. К..

Според Заповед № 984.1/30.10.2012 г. на директора на ТД на НАП С. на основание чл. 82, ал. 3 ЗДСл М. А. К. е преназначена от длъжността главен инспектор по приходите на длъжността началник сектор.

Компетентността на териториалния директор да издаде цитирания акт по чл. 82, ал. 3 ЗДС произтича от Заповед № ЗЦУ-416/20.04.2012 г. на изпълнителния директор на НАП, назначен с Решение на Министерския съвет

№ 88/16.02.2009 г., с която органът по назначаване е оправомощил директорите на териториални дирекции на НАП да упражняват правомощия на органа по назначаването по служебните правоотношения с държавните служители от съответната териториална дирекция на НАП, сред които по т. 10 да издават заповеди за изменение на служебното правоотношение на основание чл. 82, ал. 3 ЗДСл в резултат на реализирана процедура по конкурентен подбор за по-висока длъжност. Това означава, че Заповед № 984.1/30.10.2012 г. на директора на ТД на НАП С. е издадена в хипотезата на делегация и възражението за нейната нищожност е неоснователно. Въз основа на изложеното съдът приема, че М. А. К. е компетентен по степен, по време и по материя орган да издаде ЗВР № Р-22221018004704-020-001/13.08.2018 г. и с нея да определи нормативно овластения със съвместна компетентност да издаде ревизионен акт неин ръководител.

Бе посочено, че със Заповед № 680.1/13.10.2011 г., издадена от изпълнителния директор на НАП на основание чл. 82, ал. 3 ЗДСл М. К. – Н. е преназначена от длъжността инспектор по приходите на длъжност старши инспектор по приходите. Жалбоподателят не оспорва /молба-становище от 27.03.2022г., л. 24 от настоящото дело/ издаването на този административен акт от органа по назначаването – чл. 13, ал. 1 ЗНАП, но в молба от 17.05.2022 г. дружеството сочи, че Заповед №ЗЦУ-1347/23.12.2009 г. и Решение №РМФ-286/19.12.2009 г. на управителния съвет на НАП не учредяват компетентност на териториалния директор да издаде почти две години по-късно Заповед №680.1/13.10.2011 г., игнорирайки факта, че последната е произнесена от органа по назначаване.

Въз основа на Заповед № 2259/29.03.2018 г., издадена от директора на ТД на НАП С. на основание чл. 82, ал. 3 ЗДСл В. В. П. е преназначена от длъжността старши инспектор по приходите на длъжност главен инспектор по приходите. Компетентността на териториалния директор да се произнесе с цитирания акт произтича от надлежно учредената със Заповед №ЗЦУ-379/24.03.2014 г., издадена от изпълнителния директор на НАП, назначен с Р. №314/20.05.2013 г., делегация – оправомощаване на териториалните директори на основание чл. 10, ал. 1, т. 1 и т. 9 ЗНАП във връзка с чл. 6, ал. 2 и ал. 3 ЗДСл да упражняват изчерпателно изброени правомощия на органа по назначаването по служебните правоотношения с държавните служители от съответната ТД на НАП, сред които по т. 15 да издават заповеди за изменение на служебното правоотношение на основание чл. 82, ал. 3 ЗДСл в резултат на реализирана процедура за конкурентен подбор и определят основна заплата при съблюдаване на утвърдените разчети за териториалната дирекция. Не намира опора нито в доктрината, нито в практиката по приложение на института делегация разбирането на жалбоподателя, че делегацията е функция на персонално определен орган и е валидна само в рамките на неговия мандат.

Като публичноправен институт, разгледан в ТР № 4 от 22.04.2004 г. на ВАС по д. № ТР-4/2002 г., ОСС на ВАС, делегирането представлява предвидена в закона възможност временно - за определен случай или период от време, съгласно конкретната обстановка и преценката на горестоящ

административен орган, той да предостави част от правомощията си на някой от подчинените му органи. Подчиненият орган издава административни актове въз основа на това специално овластяване от органа, в чиято компетентност поначало е решаването на съответния проблем. Той не запазва за постоянно делегираното правомощие. Обикновено делегацията е продиктувана от фактическата невъзможност по-горният орган да реагира своевременно на необходимостта от издаване на множество актове на територията на по-голям район или цялата страна.

Възможността за делегиране на административни правомощия се характеризира с няколко принципни ограничения: никой не може да делегира правомощия, които не притежава; не могат да бъдат делегирани правомощия, които законът определя като изрична компетентност на съответния орган; органът, на когото са делегирани правомощия, не може да ги предоставя другиму.

Произтичаща от необходимостта за своевременно разрешаване на функциите и задачите в обхвата на компетентността на делегиращия орган, делегацията е израз на неговата дискреция да предостави част от своите правомощия за период по своя преценка на подчинен нему орган. Това не означава, че персонално различен от делегиращия орган е длъжен да потвърди предходно учредена делегация. Ето защо доводът, че издадената от Б. А. Заповед №ЗЦУ-379/24.03.2014 г. е негодна да учреди компетентност на териториалния директор през 2018 г., когато изпълнителен директор на НАП е Г. Д., е неоснователен. Учредената със цитираната заповед, издадена от А. делегация има действие, щом не е изрично или мълчаливо отменена от Д.. Следователно актът за преназначаване на В. П. е породил целените правни последици.

При изложения анализ се налага изводът, че РА е издаден от компетентни органи – възложилия ревизията орган и нейния ръководител, а оттук – че възражението за неговата нищожност е неоснователно.

Спазена е предписаната от чл.120, ал.1, пр.1 ДОПК писмена форма по образца по чл.120, ал.3 ДОПК, с реквизитите по чл.120, ал.1, пр.2, т.1–8 ДОПК, в т. ч. мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения по ЗДДС с акцесорните им лихви по чл.175, ал.1 ДОПК и чл.1 ЗЛДТДПДВ и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди и в рекапитулация. РА е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, което се потвърждава от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл.28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл.25, ал.5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл.22, т.4 ЗЕДЕУУ, доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл.24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл.24 ЗЕДЕУУ – арг. чл.25, ал.5 ЗЕДЕУУ.

Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД № 22221018004704-092-001 от 06.03.2019 г., съставляващ съгласно чл.120, ал.2, изр.1 ДОПК неразделна негова част.

При дължимата проверка на материалната законосъобразност на акта съдът намери следното:

По фактурите от двете дружества-доставчици [фирма] и [фирма] правото на данъчен кредит за [фирма] не е признато с РА съобразно чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС. Цитираните правни основания транспонират точно чл. 168, б. "а" от Директива 2006/112 и регламентират двете основни предпоставки за надлежното упражняване на правото на приспадане на ДДС от данъчно задълженото лице – данъкът да е дължим или платен от него във връзка с осъществени облагаеми доставки на стоки или услуги и тези стоки или услуги да се използват от него за целите на неговите облагаеми доставки. Поради това в т. 31 от решението по дело С-285/11 Б. СЕС постановява, че за да се установи, че по доставките е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки /услуги/ са били използвани за извършването на облагаеми сделки.

Съгласно правилото на чл. 154, ал. 1 ГПК доказателствената тежест е на ревизираното лице, което претендира признаване на правото на приспадане /в същия смисъл т. 44 от определение на СЕС от 15 юли 2015 по дело С-123/14, Италес и много други. Приложение намират регламентирания в националното право правила за доказване и националната юрисдикция следва в съответствие с тях да извърши обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора, за да определи дали получателят може да упражни право на приспадане.

Доставки на услуги по фактури, издадени от [фирма]:

За доказването на двете материалноправни предпоставки за надлежното упражняване на правото на приспадане ревизираното дружество представя фактурите, издадени от доставчика, обективиращи две услуги – беритба на грозде /по договор от 03.08.2015 г./ и наем на шарапани за превоз на грозде; неоспорени като авторство и съдържание приемо-предавателни протоколи, отразяващи брой човекодни и тяхна стойност, граждански договори, сключени между [фирма] и 31 физически лица с приложени сметки за изплатени суми от 30.09.2015 г. и от 31.10.2015 г., които /физически лица/ не изпълнили задължението си да подадат ГДД по ЗДДФЛ по отношение на дохода си от беритба на грозде.

Приложените към всяка фактура приемо-предавателни протоколи, които не са оспорени от приходната администрация, установената кадрова обезпеченост на доставчика да престира услугата гроздобер, надлежното осчетоводяване на спорните фактури /заклучение на ССЧЕ/, заплащането по тях, установяват първия елемент от фактическия състав на правото на приспадане на данъчен кредит по доставка на услугата бране на грозде.

Недоказан обаче е вторият негов елемент – използването на резултата от услугите в последващата облагаема дейност на ревизирувания търговец.

по-горе в решението бе посочено, че според констатациите на органите по приходите /стр. 25 РД/ ресурсно и кадрово обезпеченият земеделският производител [фирма] обработва имоти в землището на [населено място] – м. Майтапа, [населено място] и [населено място], ползва 5 трактора и многобройно оборудване, относимо към лозарството. Същото е издател на

фактури с получател РЛ за грозде реколта 2015 г., 2016 г., 2017 г. въз основа на договор за покупко-продажба на винено грозде от 02.04.2009 г., по силата на който [фирма] като продавач поема задължението да произведе и достави на купувача [фирма] количество грозде, конкретизирано в приложение, от съответната реколта. Купувачът от своя страна се задължава да заплати авансово стойността и бъдещото отглеждане и производство /на гроздето/. В договора е определено количеството на произвежданото грозде, спрямо което ще бъде заплатена готовата продукция. Плащането е по банков път по сметката на [фирма]. В Приложение № 3 към договора са определени количеството и видът на реколта 2015 г. – 105 000 кг. бяло грозде и 1200000 кг. червено грозде.

Тази фактическа установеност, ценена в съвкупност с показанията на св. И. и Г., служители на [фирма], отрича тезата на РЛ, че услугите гроздобер и наем на шарапани са вложени в последващата негова облагаема дейност - производство на спиртни напитки. Видно е от договореностите между [фирма] и [фирма], че последното е поело задължението да продаде на жалбоподателя определеното в Приложение №3 към договора от 02.04.2009 г. количество бяло и червено грозде. Насрещната престация на РЛ е да заплати авансово стойността и бъдещото отглеждане и производство /на гроздето/, или прибирането му като реколта, включително превозването му с шарапани, е елемент от икономическата дейност на [фирма] като доставчик на готовото количество продукция.

В допълнение на горното, по отношение на услугата наем на шарапани жалбоподателят основава правото си на приспадане с договора от 19.08.2015 г. без между страните по него да са съставени документи, удостоверяващи предаване на наетите вещи.

По тези съображения съдът приема, че в частта, с която е отказано право на приспадане на данъчен кредит по издадените от [фирма] фактури, РА не противоречи на материалния данъчен закон.

Доставка на услугата „изкореняване на лозови масиви“ от [фирма]:

Обемът на услугата е конкретизиран в договора, сключен между доставчика и жалбоподателя на 07.03.2017 г. за изкореняване на 613 дка лозови масиви при единична цена без ДДС от 395 лв. и място на изпълнение [населено място], местност Майтапа и [населено място], местност Куртовец. Тъй като [фирма] не разполага с кадри, на свой ред възложило услугата на [фирма], с което сключило 5 договора за изработка. Изкореняването на лозовите масиви предходният доставчик осъществил чрез натоварен по договори за изработка персонал – така подадената справка по чл. 73, ал. 1 ЗДДФЛ за 2017 г.

Отказът да се признае право на данъчен кредит в размер на 30415 лв. по 4 фактури, издадени от [фирма] в данъчните периоди м. 03.2017 г. – м. 05.2017 г., приходната администрация основава на недоказаната кадрова обезпеченост на подизпълнителя. Неустановеността на материалната, техническа и кадрова обезпеченост на доставчиците не е достатъчно основание да се откаже данъчно предимство на получателя по облагаема доставка. Според т. 46 - 53 от Решението на СЕС по дело С-342/11 когато "доставката не е извършена между посочените във фактурите страни,

проверката дали самият издател на фактурата е осъществил въпросната сделка е предпоставена от наличието на конкретни улики за наличието на измама, предоставени от данъчния орган". Това разбиране е застъпено и в решението по дело С-18/13, в което СЕС подчертава, че "само по себе си, за да се откаже признаване на правото на приспадане, не е достатъчно да липсва материална и персонална обезпеченост на доставчика или негов подизпълнител, нито разходите за услугата в счетоводната им документация да са неоправдавани или в някои документи да липсват подписи на посочените като доставчици лица."

Независимо от изложеното съдът намира, че РА е материално законосъобразен и в разглежданата част по съображенията, относими към доставчика [фирма]: Щом не жалбоподателят, а неговият контрагент по рамковия договор за покупко-продажба на винени сортове грозде от 02.04.2009 г. – [фирма] обработва лозовите масиви, то последиците от изкореняването на насаждения като елемент от тяхното обновяване, респ. поддържане в производителен вид настъпват в неговата икономическа дейност по производство и реализация на винени сортове грозде. Аргумент в подкрепа на този извод са констатациите в РД /стр. 2/, че РЛ е собственик на пет позиции имоти в землището на [населено място], местност Майтапа с площ малко повече от 38 дка, 10 пъти по-малко от площта на подлежащите на изкореняване лозови масиви.

Доначислен ДДС в размер на 9979,20 лв. във връзка с доставки на R. bull:

Между страните не се спори, а това се установява от заключението на ССЧЕ, че по силата на договори за покупко-продажба от 14.10.2016 г., от 17.10.2016 г., от 18.10.2016 г. от 20.10.2016 г. от 21.10.2016 г. и от 24.10.2016 г., сключени между [фирма] – продавач и РЛ купувач, от жалбоподателя са закупени енергийни напитки по 6 фактури, всяка от които за 540 бр. напитки с ДО 8316 лв. и ДДС 1663 лв., към всяка от които е приложен приемо-предавателен протокол. Закупените напитки са заприходени по сч сметка 3022 Спомагателни материали. Те са изписани като разход за кампания „рекламен бонус R. bull“ по сч см 601 Разходи за материали, а именно през м. 10.2016 г. 25941,30 лв. /15722 бр./ през м. 11.2016 г. – 1900,80 лв. /1152 бр./ и през м.12.2016 г. 22053,90 лв. /13366 бр./ През периода м. 10 - м. 12.2016 г. рекламният бонус е предоставян за продажба на водка А. и червен ром А. според продадените количества. Контрагентите, на които е предоставен рекламен бонус и фактурите за продажба са описани в справките по месеци в приложение към заключението на ССЧЕ. Те показват, че определен брой енергийни напитки са предоставяни на търговци, сред които [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и др. От подробните справки-приложение към заключението е видно, че енергийни напитки са предоставяни при продажба на два продукта – водка и червен ром с марка А. в различни разфасовки, при това при различните количества закупувана водка/ром е предоставян различен рекламен бонус – напр. при 4536 броя ром А. 0,2 са предоставени 756 бр. R. В., а при 270 бр. червен ром А. 0,7 са предоставени 270 бр. енергийна напитка, или, колкото по-висока е стойността на продаденото количество, толкова по-голям е броят на предоставените енергийни продукти.

Горните констатации на ССЧЕ не могат да бъдат игнорирани. R. bull е енергийна напитка, но е стока от същия род, макар да не е произведена от жалбоподателя. Нейното предоставяне заедно с високо алкохолна напитка е житейски оправдано при навиците на консумация на средния потребител и следва да се цени като способ за мотивиране на клиентите на РЛ да купуват по-големи количества водка и червен ром. Относимо към това разбиране е тълкуването на понятието „рекламни услуги”, дадено от С., сега СЕС в решение от 17.11.93г. по дело С-68/92, Комисията на Европейските общности срещу Френската Република, решение от 17.11.93 по дело С-69/92, Комисията на Европейските общности срещу Великото Херцогство Л., решение от 17.11.93г. по дело С-73/92, Комисията на Европейските общности срещу Кралство Испания, което е в смисъл, че понятието „рекламни услуги” включва всяка дейност, която съставлява неразделна част от рекламна кампания и която по този начин подпомага разпространението на рекламното послание, целящо да информира потребителите за съществуването и за качествата на продукт или услуга. Така например, в понятието „рекламни услуги” се включва продажбата на движимо имущество в контекста на рекламна кампания, организирането на всякакви мероприятия в рамките на такава кампания като коктейли, PR мероприятия, банкети, раздаването на безплатни стоки или услуги или предлагането на стоки и услуги с намалени цени, отдаване под наем на рекламни съоръжения и щандове и всякакви други подобни услуги, които сами по себе си не са реклама, но са предоставени в контекста на рекламна кампания или рекламно мероприятие.

Изложеното обуславя приложимост на разпоредбата на чл. 18, ал. 3 вр. ал. 1 ППЗДДС, определяща, че стоките или услугите са свързани с предмета на доставката по смисъла на ал. 2, ако са от същия вид или са предназначени за реклама, тестване, съпътстват или улесняват употребата на предоставената стока или услуга. Предоставяните от РЛ енергийни напитки при продажба на неговите стоки е с рекламна цел. Действително, по делото не е установено раздаването енергийни напитки да са носели логото на жалбоподателя, но е установено, че такова е извършвано при покупка на водка и ром на определена стойност и в зависимост от нея. Липсата на лого върху опаковките R. bull, които са раздавани на клиенти на РЛ не означава непременно, че не се извършва реклама. На практика жалбоподателят с предоставянето на енергийните напитки на клиенти, които купуват от неговите водка и червен ром извършва реклама на дейността си с цел, разбира се, постигане на по-висок оборот, респ. генериране на по-големи приходи.

По изложените съображения съдът приема, че ревизионният акт в частта на допълнително начислен ДДС в размер на 9979,20 лв. е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

В никоя от фазите на ревизионното производство от дружеството не са заявени твърдения и не са посочени доказателства, опровергаващи констатациите на ревизиращите за невнесени в срок суми по декларирани резултати за периоди, както и за неправомерно упражнено право на данъчен кредит, коригирано от самото дружество. Поради това жалбата му, като насочена срещу РА в потвърдената с решението на заместващ директора на дирекция ОДОП част, е неоснователна в частта за начислените лихви за

забава.

При този изход на спора разноски се следват и на двете страни по делото за всички инстанции. Дружеството е представило доказателства за направени разноски в общ размер на 4250 лв., както и платена такса за касационно обжалване от 844,50 лв. Съразмерно на уважената част от жалбата на дружеството се следват разноски в размер на 1445 лв. В полза на НАП се следва юрисконсултско възнаграждение в размер на 10193 лв.

Така мотивиран, Административен съд София-град, I отделение, 3 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ, по жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт № Р-22221018004704-091-001/13.05.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С. в потвърдената част с Решение № 1308/29.07.2019 г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С., с която е начислен ДДС в размер на 9979,20 лв. за данъчни периоди м. 10 – м.12.2016 г. по фактури, издадени от [фирма].

ОТХВЪРЛЯ жалбата срещу ревизионния акт в частта на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 49515 лв. по доставки на услуги от [фирма] и [фирма], както и в частта на начислените закъснителни лихви, възлизащи на 46069 лв.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], сума в размер на 1445 /хиляда четиристотин четиридесет и пет/ лева, представляваща разноски по делото.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 10193 /десет хиляди сто деветдесет и три/ лева.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните, че е постановено.

Съдия: