

РЕШЕНИЕ

№ 3373

гр. София, 07.07.2011 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15 състав, в публично заседание на 09.06.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Ина Андонова, като разгледа дело номер **9638** по описа за **2010** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

„Д.” О., гр. С., ЕИК *, представлявано от управителя П Б, оспорва ревизионен акт № */ 26.07.2010 г., издаден от И И, главен инспектор по приходите в ТД на Н. – С., офис „Средни данъкоплатци и осигурители”, потвърден с решение № 1601/ 25.10.2010 г. на директора на дирекция „О.” – гр. С. в частта относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 16 200 лв по фактура № 15/ 18.05.2007 г., издадена от „М” О. и в размер на 61 673,84 по пет фактури, издадени от „М” ЕООД през данъчен период м. юли 2007 г.

Според подателя на жалбата органът по приходите не е изследвал и обсъдил всички релевантни към спора доказателства. На първо място се подчертава, че във връзка с основния предмет на дейност – търговия и съхранение на зърно, дружеството разполага с нужните разрешение и лиценз за публичен склад в гр. К и с. Преселенци. „Д.” О. търгува с голям брой клиенти продавачи или влогодатели, поради което доставките по спорните фактури, макар със значителен обем, представляват относително малък дял от общото количество и брой на доставките в ревизираните периоди, поради което не може да се правят обобщения за дейността на жалбоподателя. След като са съставени приемо – предавателни протоколи и след като стоката, представляваща родово определена вещ, е заплатена, след като дружеството е извършило доставки на същата стока до свои клиенти, изводът на ревизиращия екип за недоказана реалност на доставките, е необоснован.

На следващо място се твърди, че не е направено разграничение между предоставяне на

зърно за влог в зърнобаза и последващата реализация на това зърно – арг. от чл. 575, ал. 2 ТЗ, приложим на основание чл. 15 от Закона за съхранение и търговия със зърно.

Оспорват се и изводите за липса на кадрова и техническа обезпеченост за извършване на доставите, които не държат сметка за спецификата на търговията със зърно, която не е обвързана пряко с притежаването на собствен или нает транспорт, наличие на определен брой работници или собствен склад за съхранение на зърно. Доставчикът „М” ЕООД е лицензиран търговец на зърно, а съгласно чл. 4, ал. 2 от Наредба № 40/15.09.2003 г. за реда за регистриране на търговците на зърно, водене и съхранение на регистъра и осъществяване контрол върху тяхната дейност не се изисква притежаване на собствен или нает транспорт или определен брой назначени по трудов договор лица. Изисквания досежно складовата обезпеченост са въведени едва през 2008 г. По отношение тезата, че липсва собствен или нает транспорт се излага, че такъв не е необходим в случаите, когато собствеността върху зърното се прехвърля на територията на склада, което е преобладаващият брой случаи. Най – сетне, спецификата на прекупваческата дейност не изисква определен брой назначени на трудов договор лица, а меродавно за осъществяването ѝ е наличието на свободни парични средства.

С оглед липсата на лиценз на „М” О. подателят на жалбата се позовава на съдебна практика, според която обстоятелството не представлява основание за обявяване на сделките за нищожни, нито за отказ да бъде признато право на данъчен кредит.

По отношение на конкретните доставчици в жалбата се твърди, че фактура № 15/18.05.2007 г., касаеща продажбата на 300 тона царевица, е издадена от „М” О., включена е в дневника за покупки и справката декларация за периода, плащанията по нея са осъществени по банков път; дружеството е разполагало с 4 лица, назначени по трудов договор. По отношение на доставчика „М” ЕООД се настоява, че в рамките на насрещните проверки на физически лица производители на селскостопанска продукция са установени закупени количества пшеница от страна на доставчика в общ размер на 52 531 кг, явяващо се 5,3% спрямо продадените по фактурите стоки - обстоятелство, което е съществена индичия за осъществяваната реална икономическа дейност от търговеца.

Искането до съда е за отмяна на акта в обжалваната част. Разноски не се претендират.

Ответникът, Директорът на дирекция "О." - гр С., чрез представител по пълномощие, счита жалбата за неоснователна по съображенията в потвърждаващото ревизионния акт решение. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Възражава, че при преценката на правото на разноски в съдебното производство следва да се отчете обстоятелството, че посочените пред АССГ доказателства не са ангажирани пред органа по приходите.

От фактическа страна се установява:

„Д.” О. е вписано в ТР с решение на СГС по ф. дело № 21 730/ 1993г. като еднолично дружество с ограничена отговорност. Пререгистрирано е по ЗТР с удостоверение № *1435/ 24.06.2008 г. През ревизирия период дейността му е търговия със зърно и зърнени продукти, съхранение на зърно на влог, вписано е в регистъра по чл. 24 от Закона за съхранение и търговия със зърно. Съгласно удостоверение, издадено на 18.09.2009 г. е регистрирано зърнохранилище зърнобаза К – наемодател „З” и наемател жалбоподателя. Регистриран е и обект за търговия с храни – силозно складово стопанство гр. К; Издадена е на 22.08.2008 г. лицензия за публичен склад на зърно.

Със ЗВР № 900236/ 29.07.2009 г., издадена от Т В, началник сектор „Ревизии” при офис „СДО” на ТД на Н. С., връчена на управителя Б на 10.08.2009 г. е възложено

извършване на ревизия на „Д.“ О. за задължения по ЗДДС за периода 01.04.2007 г. – 28.02.2009 г. за срок от 3 месеца, считано от връчване на ЗВР. Със заповед № 900347/ 10.11.2009 г. /въз основа на искане на ръководител екип от 10.11.2009 г./ срокът е продължен до 10.12.2009 г., а с решение № ЦУ 235/ 30.11.2009 г. - до 10.02.2010 г. - заповед № 900381/ 10.12.2009 г. на В. Компетентността на издателя на ЗВР произтича от заповед № РД 01 131/ 22.03.2007 г. на директора на ТД на Н. С..

В РД са залегнали следните констатации:

Поради безрезултатното изтичане на срока за представяне на писмени обяснения и документи от задълженото лице органите по приходите извършили проверка в данъчното досие на „М“ О., която показала, че фактура № 15/ 18.05.2007 г. с предмет „царевица“ е включена в дневника за продажби за периода. Спрямо търговеца са извършени ревизии, в рамките на които са установени задължения в особено големи размери, но не и за данъчен период май 2007 г. От страна на МЗХ е постъпила информация, че доставчикът няма регистрация като земеделски производител за 2007 г.; „М“ О. не е вписано като търговец на зърно. В дневника за покупки не са отразени фактури за транспортни услуги, нито за наемане на лицензиран склад за съхранение на зърно; за периода на ревизията не са декларирани данни за осигурени лица по трудово правоотношение – не са подадени справки обр. 1 и обр. 6; не са регистрирани подадени уведомления за сключени трудови договори. При тези данни е прието, че липсват доказателства за реална доставка на стока от вида и количеството, отразено във фактурата. Касае се за доставки на зърно, за което се прилага специален режим, с данни за транспортиране, съхранение, изписване от склад, от където се налага извод, че участието на „М“ ЕООД се свежда до правно оформяне на сделката.

Екипът не установил контакт и с „М“ ЕООД, поради което са извършени проверки в достъпните на приходната администрация информационни масиви. Констатирано е, че на „Д.“ О. са издадени фактури № 20...01/ 05.07.2007 г. № 20...02/ 06.07.2007 г. № 20...03/ 10.07.2007г.; № 20...013/ 30.07.2007 г. и № 20...015/ 30.07.2007 г., които са включени в справка - декларация по ЗДДС за данъчен период юли 2007 г. „М“ ЕООД е вписано като търговец на зърно. Не са декларирани данни за осигурени лица по трудови правоотношения – не са подадени справки обр. 1 и обр. 6; не са регистрирани и уведомления за сключени трудови договори. Обоснован е извод за липса на безспорни доказателства за наличие на доставка.

Срещу връчения на 28.05.2010 г. ревизионен доклад и след продължаване на срока по чл. 117 ДОПК са постъпили подробни възражения. Видно от съдържанието на РА, те не са уважени.

Съобщеният на ревизирания субект на 28.07.2010 г. РА е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК на 11.08.2010 г. На 09.09.2010 г. в решаващия орган е постъпило и допълнение към жалбата. Подписано е споразумение за продължаване на срока за произнасяне на директора на дирекция „О.“ С. за срок от 1 месец след изтичане на срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК. Същото не е датирано, но съдът го цени като своевременно сключено предвид данните, че поканата е отправена на 20.08.2010 г., а приемането му е достигнало у предложителя на 24.08.2010 г. - арг. от чл. 14 ЗЗД.

С решение № 1601/ 25.10.2010 г., съобщено на „Д.“ О. на 27.10.2010г., РА е потвърден в разглежданата част. Жалбата, по която е образувано настоящето производство, е депозирана на 01.11.2010 г. и следователно е допустима.

По делото са представени удостоверение по чл. 24 от Закона за съхранение и търговия със зърно, издадено от изпълнителния директор на Национална служба по зърното и

фуражите, според което „М” О. е вписано в регистъра на търговците със зърно със заповед № 119/ 21.07.2006г. по идентификационен № * и е обозначен срок на валидност на удостоверението 31.07.2009 г.

От неоспореното заключение на ССЕ, което съдът цени като обосновано и кореспондиращо с писмените доказателства по преписката и приетите в с.з. на 09.06.2011 г. такива, се установява, че от страна на „М” О. е издадена фактура № 0...015/ 18.05.2007 г. с получател „Д.” О. с предмет 300 т царевица с единична цена 270 лв за тон. Общата стойност на данъчната основа е 81 000 лв, върху която е начислен ДДС 16 200 лв. Количеството царевица на стойност 81 000 лв е заприходено по сч сметка 3042 „стоки” на 18.05.2007 г. Начисленият ДДС е осчетоводен по сч сметка 54311. Плащането на сумата 97200 лв е извършено по банков път и осчетоводено на 18.05.2007 г. по сч сметка 5039. Операциите, свързани с доставеното количество царевица, са регистрирани в главна книга, водена в счетоводството на жалбоподателя, база гр. К.

В констативната част на заключението са разгледани по номера, дати на издаване, количество, единична цена, обща стойност и ДДС петте фактури, издадени през данъчен период юли 2007 г. от „М” ЕООД с обща стойност 370 034,04 лв. Посочено е, че за периода 05.07 – 30.07.2007 г. жалбоподателят закупува от цитирания доставчик 982,520 тона пшеница. Съгласно ЗСч и СС 2 „материални запаси” пшеницата е надлежно заприходена при покупката ѝ по дебита на сч сметка „стоки”, като е използвана аналитична партида „пшеница”. Общото осчетоводено количество пшеница по партидата на доставчика съответства по количество, единична цена, фактурна стойност от 370 043,04 лв с ДДС. От МОЛ на склад 64 на Зърнобаза К Дияна П са издадени 11 на брой приемателни бележки, описани по дати, номера, нетно количество кг с посочване на номера на фактурата от 18.05.2007 г. Според вещото лице описаното в тях количество царевица съответства на вписаното във фактурата. От същото материално отговорно лице на складове Б 1 и Б 2 са издадени и 39 броя приемателни бележки, описани по дати, номер на бележката и количество пшеница на стр. 4/5 от заключението. Посочено е, че количеството 418,560 тона пшеница е доставена до собствената складова база на „Д.” О. в гр. К. За същото количество е издадена фактура № 20...01/ 06.07.2007 г., заедно със 100 тона, фактурирани с фактура № 20 ... 02/ 06.07.2007 г. като доставка от 06.07.2007 г. от "М" ЕООД.

Вещото лице сочи, че 395,560 тона пшеница са складирали в нает склад на ФЗ ДОБРИЧ 2002 О., гр. Д. Представени са 4 анализни свидетелства /№ 19, 23, 28 и 32/ за количествата, приети в зърнобазата на 05, 06 и 07 юли 2007 година. За количеството 32 860 т е изготвено анализно свидетелство № 39/ 27.07.2007 г. от лаборанта С от ФЗ ДОБРИЧ 2002 О. заедно с пропуск за приемане № *, без отбелязана дата и подписи на предаващия и дежурния на пропуска. Записан е автомобил № В 66 68. Това количество е вписано и осчетоводено по фактура № */ 30.07.2007 г. ДО 12 486,80 лв ДДС 2497,36 лв. За количеството 35,540 т пшеница е представено анализно свидетелство № 40/ 30.07.2007 г., издадено от лаборанта С от ФЗ ДОБРИЧ 2002 О. заедно с пропуск за приемане № *, без отбелязана дата и подписи на предаващия и дежурния на пропуска. Това количество е вписано и осчетоводено по фактура № */ 30.07.2007 г. ДО 13 505,20 лв ДДС 2701,04 лв.

Плащането по фактурата, издадена от „М” О., е извършено по банков път на 18.05.2007 г. Плащанията по петте фактури, издадени от „М” ЕООД са отразени от вещото лице по дати и преводи на парични суми, като е налице съответствие между общата сума по

фактурите и по банковите преводи – 370 043,04 лв с ДДС.

Според т. 4 от заключението за количеството зърно, продадено на клиенти от складовите бази, в които жалбоподателят е съхранявал закупените от доставчиците количества има записвания по сч сметка „стоки”, но не е възможно да се направи връзка по документи от коя партия на доставчиците е извършена последващата продажба. Приетото на склад количество зърно е с променени показатели за влажност, примеси и др. показатели при последващите продажби, а пазарната цена се влияе от конюнктурата и се формира по себестойност, включваща разходите за съхранение и обработка.

В с.з. на 09.06.2011 г. бяха приети и послужилите за съставяне на заключението извлечения от сметка Доставчици – партия „М” О. и „М” ЕООД, приемни бележки.

Други доказателства от значение за предмета на спора не са ангажирани.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното: Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, след надлежно възложена ревизия. Спазена е формата по чл. 120 от ДОПК. Мотивиран е подробно, като неразделна част от него е и ревизионният доклад, където за изложени в детайли фактическите констатации и съображения на екипа. Установяването на нередовности при изпълнение на процедурата по връчване на исканията за представяне на документи и писмени обяснения безспорно представлява нарушение на процесуални изисквания, лишавашо съответните протоколи от доказателствената сила по ДОПК, но не обуславя извод за незаконосъобразност на акта като цяло. Съществени нарушения на процесуалните правила са онези, които създават вероятност за неистинност на установените от органа факти. В хода на настоящето производство на жалбоподателя бе осигурена възможност да установи доводите си, че доставките, във връзка с която са издадени спорните фактури, са реални.

Осъществяването на реална облагаема доставка е в основата на правото на данъчен кредит. Динамиката на икономическите процеси, в рамките на които се обективира търговският оборот, препятства дефинирането на абсолютни критерии, при наличието на които действителното осъществяване на дадена доставка може да се приеме за установено по несъмнен начин. Когато се касае за продажба на стоки, се търсят данни за техния произход, съхранение, транспорт, предаване/ приемане, които се преценяват и в контекста на конкретна икономическа ситуация – имуществен статус на ревизирания субект, данни за извършвана търговска дейност, за начина, по който тя е организирана фактически и т.н. Именно по този начин е подходил ответникът с решение № 1601/ 25.10.2010г., анализирайки основната дейност на дружеството – жалбоподател, което освен разрешение за търговия със зърно притежава и лицензия за публичен склад за зърно /макар тя да е издадена през 2008 г. според констативната част на РД/; така и зърнобази и зърнохранилища със значителен капацитет. Възприети са и съображенията на дружеството досежно относителния дял на спорните в производството по чл. 152 ДОПК доставки спрямо общото количество проверявани за периода, включен в обхвата на ревизията; Взето е предвид и служебно установеното от директора на Д „О.” обстоятелство, че за периодите февруари и март 2007 г. с РА № 20003052/ 08.10.2007 г. е възстановен ДДС в размер на 322 589,48 лв. Посочено е в решението, че почти всички доставчици на „Д.” О. са лицензирани търговци на зърно с изключение на „М” ЕООД /по делото бе установено, че цитираното дружество също е разполагало с лиценз/. Ценени са приемните бележки и данните за извършени плащания, протоколи, визиращи конкретни количества.

Спорните фактури са издадени във връзка с продажба на родово определени вещи - царевица и пшеница. Безспорно едно задължение може да възникне като родово определено, но не може да бъде изпълнено, докато престацията не бъде индивидуализирана. ЗЗД не съдържа отговор на въпроса кой извършва индивидуализацията, а съобразно чл. 24, ал. 2 същата се извършва по два начина – по съгласие на страните или чрез предаване. Индивидуализацията на родово определеното задължение е причина за пораждаване на вещното действие на сделката. Собствеността преминава върху кредитора в момента на съгласието или на предаването. В разглеждания случай приложение следва да намери вторият способ за индивидуализация на задълженията - предаване. Въз основа на неоспореното заключение на ССЕ съдът приема, че обозначените в спорните фактури количества царевица и пшеница са заприходени в счетоводството на жалбоподателя при спазване на изискванията на ЗСч и счетоводен стандарт № 2 „материални запаси”. Констатациите на вещното лице са основани на анализ на приемателни бележки и анализни свидетелства, които също не се оспорват от ответника, а именно въз основа на същите по вид доказателства с решение № 1601/ 25.10.2010 г. РА е отменен по отношение на доставчиците „С” ЕООД, „Д” ЕООД „Р” и др. В подкрепа на извода са и резултатите от насрещните проверки на Д М, Е К, Д П, Н Н и Г П, в рамките на които цитираните физически лица са потвърдили извършени продажби на селскостопанска продукция в полза на „М” ЕООД.

Разпоредбата на чл. 28, ал. 1 от Закона за съхранение и търговия със зърно в приложимата към спорните данъчни периоди /м. май и м. юли 2007 г./ - ДВ определя, че търговските сделки, с които се прехвърля собствеността върху зърно, се сключват в писмена форма. С наличието на фактура, съдържаща всички реквизити по чл. 7 от Закона за счетоводството цитираното изискване се приема за изпълнено, след като от счетоводния документ може да се направи категоричен извод за страните по доставката, вида на стопанската операция, количеството и цената на стоката. Допълнителни изисквания към документирането на сделките с декларация от производителя за произход и добра земеделска практика са въведени през 2008 г. с изменението на ЗСТЗ, след спорните данъчни периоди.

Съвкупният анализ на установената по делото идентичност между вида и количеството селскостопанска продукция, отразена в приемните бележки и във фактурите, подробните данни относно всеки от складовете, в които са била заприходени количествата царевица/ пшеница, кои лица са предали/ приели същата и с кои превозни средства е сторено това, данните, че счетоводството на жалбоподателя е редовно водено, осъществяването на плащанията по фактурите изцяло по банков път, обстоятелствата, че „Д.” О. е титуляр на разрешение за търговия със зърно, че разполага с нужния капацитет да приема и съхранява значителни количества селскостопанска продукция от спорния вид налагат извод за материална незаконосъобразност на ревизионния акт в потвърдената от ответника част. Представянето на съществени за преценката на основния спорен въпрос - реалността на доставката доказателства едва в производството по АССГ обаче следва да бъде санкционирано с отговорността за разноси.

При така извършената проверка на законосъобразността на акта по реда на чл. 160, ал.1 вр. ал. 2 от ДОПК и по изложените съображения съдът намира, че ревизионният акт е незаконосъобразен и подлежи на отмяна. Разноските по делото следва да останат в тежест на данъчно-задълженото лице, тъй като представените в съда писмени

доказателства, обективиращи предаване на спорните количества царевица и пшеница жалбоподателят е могъл да представи в хода на административното производство. Те са съществували към момента на издаване и оспорване на РА по реда на чл.152 от ДОПК и при полагане на дължимата процесуална активност е следвало да бъдат приобщени в преписката. При това положение и на основание чл. 161, ал. 3 от ДОПК независимо от изхода на спора на администрацията се следва юрисконсултско възнаграждение в размер на 2006 лв.

Воден от горното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

РЕШИ :

ОТМЕНЯ, по жалбата „Д.” О., гр. С., ЕИК *, представлявано от управителя П Б, ревизионен акт № */ 26.07.2010 г., издаден от И И, главен инспектор по приходите в ТД на Н. – С., офис „Средни данъкоплатци и осигурители”, потвърден с решение № 1601/ 25.10.2010 г. на директора на дирекция „О.” – гр. С. в частта относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 16 200 лв по фактура № 15/ 18.05.2007 г., издадена от „М” О. и в размер на 61 673,84 по пет фактури, издадени от „М” ЕООД през данъчен период м. юли 2007 г.

ОСЪЖДА „Д.” О., гр. С., ЕИК *, представлявано от управителя П Б, да заплати на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С. при ЦУ на Н. юрисконсултско възнаграждение в размер на 2006 /две хиляди и шест/ лв на основание чл. 161, ал. 3 от ДОПК.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: