

РЕШЕНИЕ

№ 5251

гр. София, 09.10.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 9 състав,
в публично заседание на 29.09.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Камелия Серафимова

при участието на секретаря Анжела Савова и при участието на прокурора Емил Георгиев, като разгледа дело номер **13898** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Настоящото административно производство е по реда на чл.156 и сл. ДОПК и е в стадии след отмяна на Решение №6893/22.11.2018 година, постановено по адм. дело № 11538/2017 година на АССГ в частта, в която е отхвърлена жалбата на [фирма] против Ревизионен акт № Р-22221460007192-091-001/30.05.2017 година на органи по приходите при ТД на НАП [населено място] относно отказ на право на данъчен кредит за данъчен период месец 12.2015 година по доставки от [фирма] и връщане на делото за ново разглеждане от друг състав на АССГ.

Образувано е по жалба на [фирма] [населено място] срещу Ревизионен акт №Р-22221416007192-091-001/30.05.2017 година, издаден от органи по приходите при ТД на НАП- С., потвърден с Решение № 1346/21.08.2017 година на Директор на Дирекция“ ОДОП“ при ЦУ на НАП- [населено място] в частта на установените с него задължения за ДДС и лихва в резултат на непризнато право на данъчен кредит на [фирма] по фактури, издадени от [фирма] за данъчен период месец 12.2015 година в размер на 16 131,84 лева.

Развитите в жалбата оплаквания са за незаконосъобразност на атакувания ревизионен акт в посочената част, иска се неговата отмяна и се претендират сторените по делото разноси.

В съдебно заседание, жалбоподателят- [фирма] редовно уведомен при условията на чл.138,ал.2 АПК не изпраща представител.

Ответникът по жалбата-Директор на Дирекция "Обжалване и данъчно осигурителна практика" при ЦУ на НАП-гр.С., редовно уведомен при условията на чл.138,ал.2 АПК, не изпраща представител. От процесуалния представител на същия е постъпила писмена защита с изразено становище по съществуването на спора и е направено искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

СПП редовно уведомена при условията на чл.138,ал.2 АПК се представлява от прокурор Г., който изразява становище за неоснователност на жалбата и моли да бъде отхвърлена.

Административен съд София-град след като прецени събраните по делото доказателства, ведно с доводите, възраженията и изразените становища на страните, при условията на чл.142,ал.1 АПК, вр. с чл.188 ГПК, прие за установено следното:

В хода на настоящото съдебно производство с оглед дадените задължителни указания от страна на ВАС бе назначена съдебно – счетоводна експертиза, но поради невнасяне на определения депозит и процесуалното бездействие на жалбоподателя, същата бе заличена.

С оглед дадените задължителни указания от ВАС, настоящият съдебен състав намира че не следва да обсъжда дали жалбата е подадена в срок, от легитимирана страна, дали ревизионният акт е издаден от компетентен орган и в предписаната от закона форма, при спазване на процесуално- правните разпоредби, а само относно това дали при издаване на ревизионния акт в посочената част са спазени материално- правните разпоредби на ЗДДС.

При издаването на ревизионния акт са спазени материално- правните разпоредби на ЗДДС.

За данъчен период месец 12.2015 година, доставчикът [фирма] е издал на жалбоподателя две фактури с № 0...206/08.12.2015 година с предмет пшеница-180 860 тона с цена 248 лева с ДО 44853,28 лева и ДДС в размер на 0 лева и № 00...207/10.12.2015 година с предмет -царевица 151 720 тона с едничина цена 236 лева с ДО 35 805,92 лева и ДДС ва размер на 0 лева.В хода на ревизионното производство доставчикът е представил писмени доказателства, които са обсъдени от органите по приходите.Фактурите са във връзка със сключен Договор за покупко- продажба от 08.12.2015 година, по силата на който продавачът [фирма] прехвърлил на купувача-[фирма] собствеността на 151 720 тона царевица реколта 2015 година, наричана стоката, предадена срещу заплащане на 236 лева на метричен тон без ДДС, собствеността на 180 860 тона Пшеница,реколта 2015 година предадена срещу заплащане на 248 лева метричен тон без ДДС с общо количество 332,80 МТ, договорено е стоката да бъде доставена до 1 месец след датата на подписване на договора, а купувачът поел задължение да заплати по банковата сметка на продавача дължимата след издаване на оригинална фактура, като е договорено, че купувачът е длъжен да вземе стоката в срок от 2 месеца от датата на издаване на фактурата.Тъй като документираните доставки от страна на „ Евро Земеделие -2011 Е. попадат в обхвата на Глава деветнадесета "а" от ЗДДС-ДОСТАВКА НА СТОКИ И УСЛУГИ ПО ПРИЛОЖЕНИЕ № 2 С МЯСТО НА ИЗПЪЛНЕНИЕ НА ТЕРИТОРИЯТА НА СТРАНАТА, ПО КОИТО ДАНЪКЪТ Е ИЗИСКУЕМ ОТ ПОЛУЧАТЕЛЯ,то следва да бъде извършен анализ на посочените правни разпоредби.В чл.163а от ЗДДС е посочено,че данъчното събитие на доставките на стоки и услуги, посочени в приложение № 2/ където пшеница и царевица фигурират, възниква съгласно общите правила по този закон. Данъкът за доставките по ал. 1 е

изискуем от получателя - регистрирано по този закон лице, независимо дали доставчикът е данъчно задължено или данъчно незадължено лице. Данъкът за доставките по ал. 1 става изискуем по реда на [чл. 25, ал. 6 и 7](#). Начисляването на данъка се извършва от получателя с издаване на протокол по [чл. 117, ал. 2](#) в срока по [чл. 117, ал. 3](#) - когато доставчикът е данъчно задължено лице, общ протокол за всички доставки, за които данъкът е станал изискуем през съответния данъчен период - когато доставчици са физически лица, които не са данъчно задължени; протоколът се издава на последния ден на съответния данъчен период. Протоколът по ал. 1, т. 2 задължително съдържа- номер и дата, наименование и идентификационен номер по [чл. 94, ал. 2](#) на лицето, което го издава, данъчен период, описание на стоките и услугите, обща сума на покупните цени на стоките и услугите по т. 4 за данъчния период, начислен данък за периода, наименование и идентификационен номер по [чл. 84 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс](#) на доставчика на стоки по [приложение № 2, част втора](#). Документирането на доставките е регламентирано в чл. 163в- когато доставчикът е данъчно задължено лице, доставките на стоки и услуги, посочени в [приложение № 2](#), се документират с издаване на фактура, в която като основание за неначисляване на данък се посочва "[чл. 163а, ал. 2](#)". Ограничение на обхвата- в чл. 163г-разпоредбите на тази глава не се прилагат, когато за доставка на стоки или услуги по [приложение № 2](#) са налице условията по [чл. 7, 13, 15, 16 и 28](#).

От доказателствата по делото е видно, че жалбоподателят е издал Протоколи по чл.117 от ЗДДС- №1934/30.12.2015 година с данъчна основа 44 853,28 лева и ДДС в размер на 8 970,66 лева, №1935/30.12.2015 година с данъчна основа 35 805,92 лева и ДДС в размер на 7161,18 лева, като протоколите се отразени в Дневника за покупки и в Дневника за продажби на жалбоподателя през данъчен период месец 12.2015 година. В съответствие с разпоредбата на посочената алинея, данъкът е изискуем от получателя на доставката- регистрирано по [ЗДДС](#) лице, независимо дали доставчикът е данъчно задължено или данъчно незадължено лице. На датата на възникването на данъчното събитие за доставките данъкът става изискуем и за регистрираното лице възниква задължение да го начисли. При такива доставки данъкът се дължи от получателя на доставките при условията на обърнато данъчно задължение, като се начислява от получателя с протокол. При такива доставки данъкът се дължи от получателя на доставките при условията на обърнато данъчно задължение, като се начислява от получателя с протокол. От анализа на тези правни разпоредби е видно, че наред с въведените изисквания за наличие на предпоставките за обърнато начисляване, то следва да са налице и доказателства за реалността на доставките, които попадат в приложното поле на тези правни норми.

Според [чл. 12, ал. 1 от ЗДДС](#), облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на [чл. 6](#) и [чл. 9 от ЗДДС](#), когато е извършена от данъчно задължено лице и е с място на изпълнение на територията на страната. Според [чл. 25, ал. 2 от ЗДДС](#), данъчното събитие възниква на датата, на която услугата е извършена,/ респективно е прехвърлена собствеността на стоката- [чл.25,ал.1. от ЗДДС](#). Според трайно установената практика на ВАС е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това и причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния й аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, то при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС – [чл. 6, ал.1, респ. чл. 9, ал.1 ЗДДС](#) не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а

нейното реално осъществяване – предаване на стоката или извършването на услугата. Следва да бъде направено и разграничение между понятието доставка на стоки по смисъла на чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14 от Директива 2006/ ЕО, тъй като съгласно последната разпоредба, за доказването ѝ не се изисква прехвърляне правото на собственост на вещта, каквото е изискването по българския закон, а прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещь като собственик, което означава, че не е задължително доставчикът да притежава стоката като собственик, а е достатъчно да се установи, че той я е предал на получателя. В чл.25 от ЗДДС е посочено, че данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл. 16, а по силата на чл.25,ал.2 от ЗДДС,данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. В алинея трета на същия текст са визирани изключенията от общото правило,визирано в алинея първа и втора на чл.25 от ЗДДС, като освен в случаите по ал. 2, данъчното събитие възниква на датата на фактическото предоставяне на стоката по чл. 6, ал. 2/ с изключение на случаите по ал. 8/.

Обстоятелството, че този доставчик е представил предходни два Договора от 2013 и от 2014 година,сключени с негови контрагенти, по силата на който той се е съгласил да придобие царевица и пшеница съответно реколта 2013 и 2014 година, по никакъв начин не може да обуслови реално предаване на стоката- царевица и пшеница от реколта 2015 година, така както е посочена във двете фактури. Представените Договори и издадени фактури от предходни доставчици на [фирма]- [фирма] и [фирма] са за реколта 2013 година и 2014 година, като доставчикът [фирма] не е представил доказателства за воденето на счетоводна сметка 304 – Стоки, от която де е видно, че доставчикът е разполагал със съответните количества стоки/ пшеница и царевица/, които да достави на жалбоподателя , както и доказателства за наети и ползвани складови помещения, в които да държи тези огромни количества стоки- пшеница и царевица, не се представиха и кантарни бележки, както и доказателства кога е извършено разплащането между контрагентите,кога жалбоподателят е натоварил пшеницата и царевичата, от кое място,кой е участвал при товаренето и разотварването, с,какво транспортно средство ,то чия собственост е, от къде до къде, маршрут,как доставчикът е индивидуализирал стоките посредством техните индивидуализиращи белези. Следва да с има предвид,че в случая се касае за родово определени вещи, които за да бъдат индивидуализирани, трябва да бъдат отделени от останалите вещи от същия вид и отделянето само по себе си, изисква извършване на действия по замерване/ а кантарни бележки липсват./Земеделският характер на стоките/ пшеница и царевица изискват и определяне на местонахождението на складовата база, където се съхраняват. Кантарната бележка представлява вътрешно фирмен писмен документ, с който се удостоверява получаването ,предоставянето или приемането на пшеницата и царевичата за съхранение,количество, вид и наименование на културите.Тя служи както за завеждане на съответната партида, така и е съпровождащ документ при транспортиране на пшеницата и царевичата. Реквизитите на кантарната бележка са фирмата ,организацията, която приема продукцията/ стоката/, № и дата на кантарната бележка, № на склада, името на лицето, претеглило зърното, името на продавача на продукцията, вид и наименование на продукцията/ пшеница, царевица и други, количество, вид и брой на опаковката, трите имана и подпис на лицето, получило опаковката и трите имена, и подпис на лицето, получило стоката/ продукцията и лицето,което е претеглило

продукцията. Наред с това, липсват доказателства този доставчик на селскостопанска продукция да е разполагал с транспортни средства за да осъществи доставките на продукция до съответната складова база. Твърдението на управителя на доставчика, че транспортирането е извършено с транспортни средства на купувача, изобщо не се подкрепя от събраните доказателства. От страна и на самия жалбоподател не се представиха товарителници. Издаването на фактури и протоколи от страна на жалбоподателя не води до извод, че е налице право на признаване на данъчен кредит от страна на жалбоподателя, Наред с всичко това, не се представиха доказателства за това, че посочените суми във фактурите са платени от страна на жалбоподателя на доставчика, като не само от приложените по делото доказателства но и от заключението на вещото лице, изготвило съдебно-счетоводната експертиза при предходното разглеждане на делото е видно, че от представените в хода на ревизията и налична по делото Справка за хронология на сметка 401- Доставчици, Банка се установява, че сумите по фактура № 206/08.12.2015 година-44853,28 лева и по фактура № 207/10.12.2015 година- 35 805,92 лева не са платени или погасени чрез прихващане и са дължими от [фирма] на доставчика „Евро Земеделие -2011“, а поради липса на доказателства – стокосен поток и вещото лице не може да установи дали са извършени последващи доставки и с въпросното количество стоки- пшеница и царевица. Но и дори да бяха представени такива доказателства, то последващата реализация сама по себе си не може да доведе до извод, че именно жалбоподателят е получил от доставчика това количество стоки и впоследствие е прехвърлил собствеността на същите на друг субект. Наред с това и от доказателствата по делото в това число и от заключението на вещото лице се установи, че няма доказателства за това дали доставчикът е разполагал с въпросното количество стоки, за да прехвърли правото на разпореджане на жалбоподателя. Наличието на фактура само по себе си не може да доведе до реално осъществена доставка, защото фактурата като първичен счетоводен документ отразява възникнало преди нейното издаване данъчно събитие. Последното представлява факт от обективната действителност, с настъпването на който правната норма свързва пораждането на определени правни последици. Според трайно установената практика на ВАС е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това и причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждане на договорения резултат, то при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС – чл. 6, ал.1, респ. чл. 9, ал.1 ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване – предаване на стоката или извършването на услугата. Следва да бъде направено и разграничение между понятието доставка на стоки по смисъла на чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14 от Директива, тъй като съгласно последната разпоредба, за доказването ѝ не се изисква прехвърляне правото на собственост на вещта, каквото е изискването по българския закон, а прехвърлянето на правото на разпореджане с материална вещь като собственик, което означава, че не е задължително доставчикът да притежава стоката като собственик, а е достатъчно да се установи, че той я е предал на получателя- нещо, което в конкретния случай по отношение на конкретните доставки от този доставчик не е доказано. Обстоятелството, че доставчикът е осчетоводил надлежно фактурите по сметка 411-Клиенти на кредит сметка 702-Приходи от продажба на стоки, не може да доведе до извод, че е налице реално осъществена доставка. Фактът, че всички фактури са включени в Дневниците за продажби на доставчика и в Справките-декларации за ДДС за съответните периоди, не може да обуслови реалност на доставката, защото включването на

фактурите в СД и в Дневника за продажби представлява едно законово въздигнато задължение на доставчика, визирано в нормите на ЗДДС. Обстоятелството, че жалбоподателят е осчетоводил процесните фактури със съответно взети стопански операции, подробно посочени в заключението на вещото лице, изготвило съдебно-счетоводната експертиза в хода на предходното съдебно производство, не може да доведе до извод, че този доставчик е доставил процесните количества царевица и пшеница, защото счетоводното отразяване на доставките от жалбоподателя и от доставчика представлява законово въздигнато негово задължение като субект на ЗДДС да води счетоводство съгласно Закона за счетоводството, но не и до извод, че е налице реално осъществена доставка. Наред с това, касае за родово определени вещи царевица и пшеница/, а по делото липсват доказателства те да са индивидуализирани посредством своите белези и чрез отделяне от общото количество и кога е станало това. При родово определени вещи, за да може да бъде изпълнена престацията, то вещта следва да бъде индивидуализирана чрез отличаващите я белези. В българското законодателство, такава е разпоредбата на чл. чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите, сочеща, че при договори за прехвърляне на собственост върху вещи, определени по своя род, собствеността се прехвърля, щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такава, когато бъдат предадени

Нещо повече дори, за да възникне правото на данъчен кредит по смисъла на чл. 68 от ЗДДС за получателя по доставката, то следва да са налице всички визираны в тази норма предпоставки, в това число и доставчикът да бъде регистрирано по смисъла на ЗДДС лице. В този смисъл са РЕШЕНИЕ № 13016 ОТ 02.12.2015 Г. ПО АДМ. Д. № 8678/2015 Г., VIII ОТД. НА ВАС и други.

С оглед на това, настоящият съдебен състав намира, че съвсем законосъобразно органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по тези две фактури именно поради липса на реално доставена стока от страна на доставчика и е отказал правото на данъчен кредит за получателя и. Въпросът за реалността на доставката е от съществено значение, за да възникне правото на данъчен кредит у получателя по доставката, като положителният факт- реално осъществена доставка е в тежест на жалбоподателя, който в настоящото съдебно производство не обори извода на органа по приходите, че липсва реално осъществена такава.

С оглед изхода на спора и в съответствие с разпоредбата на 161, ал. 1 ДОПК, претенцията на жалбоподателя за присъждане на разноски е неоснователна и не подлежи на уважаване. В хода на настоящото производство, ответникът по жалбата е представяван от юрисконсулт, който е заявил претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Но при предходното разглеждане на делото АССГ е присъдил разноски – юрисконсултско възнаграждение в полза на ответника по жалбата в размер на 1010 лева, като Решението на АССГ в тази му част не е отменено и на практика Решението на АССГ съдържа произнасяне по искането за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Недопустимо е два пъти да се присъжда юрисконсултско възнаграждение.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд-София град

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА НА [фирма] [населено място] срещу Ревизионен акт №Р-22221416007192-091-001/30.05.2017 година, издаден от органи по приходите при ТД на НАП- С., потвърден с Решение № 1346/21.08.2017 година на

Директор на Дирекция“ ОДОП“ при ЦУ на НАП- [населено място] в частта на установените с него задължения за ДДС и лихва в резултат на непризнато право на данъчен кредит на [фирма]-гр.С. по фактури, издадени от [фирма] за данъчен период месец 12.2015 година в размер на 16 131,84 лева.

ОТХВЪРЛЯ ИСКАНЕТО НА ДИРЕКТОР НА ДИРЕКЦИЯ“ОДОП“ЗА ПРИСЪЖДАНЕ НА ЮРИСКОНСУЛТСКО ВЪЗНАГРАЖДЕНИЕ.

На основание чл.138 АПК, препис от решението да се изпрати на страните.

Решението подлежи на касационно обжалване пред ВАС на РБ в 14-дневен срок от получаване на препис от същото,съгласно разпоредбата на 160,ал.6 ДОПК,вр. с чл.211,ал.1 АПК.

СЪДИЯ: