Р Е Ш Е Н И Е
№ 6694

гр. София, 04.11.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, **Първо отделение 7 състав,** в публично заседание на 30.09.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова и при участието на прокурора Кайнакчиева, като разгледа дело номер **721** по описа за **2013** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], представлявано от Д. Д. Ф.- Изпълнителен директор срещу Ревизионен акт №[ЕИК]/ 16.05.2012 г., издаден от М. Т. Б. – главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С., в частта , в която е потвърден с решение № 2709/ 19.11.2012 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението", сега Обжалване и данъчно–осигурителна практика С. касателно установените задължения по ЗДДС, произтичащи от: непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 774 240, 91 лв. и лихви в размер на 303 757, 37 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

В жалбата са въведени оплаквания, че РА е незаконосъобразен, издаден в нарушение на основни принципи на данъчното производство – обективност, както и нарушения на материалния закон. Навеждат се твърдения за неправомерен отказ да се признае правото на данъчен кредит при безспорно установени последващи доставки респ. продажба на същите стоки, което прави твърдението на ревизиращите за недоказан произход на стоките необосновано.

В с.з., жалбоподателят редовно призован, чрез процесуалният представител адв. К. поддържа жалбата и моли същата да бъде уважена. Представя писмени бележки.

Ответникът – Директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно–осигурителна практика" С. при ЦУ на НАП, чрез представител по пълномощие юрк. А., оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена. Представя писмени бележки.

Представителят на прокуратурата дава заключение за законосъобразност на ревизионния акт.
Административен съд София град, I отделение, VII състав, като извърши преценка на доводите в жалбата, намира за установено следното от фактическа страна:
Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1100461/29.11.2011 г., издадена от П. Д. Б. - началник отдел „Контрол" в ТД на НАП ГДО С., е възложено извършването на ревизия на [фирма], за определяне на задълженията за корпоративен данък и за данъци върху разходите по ЗКПО за периодите от 01.01.2008 г. до 31.12.2010 г., задълженията за данък по чл. 35 и чл. 38 от ЗОДФЛ за периодите от 01.01.2005 г. до 31.12.2006 г., задълженията за данък по чл. 48 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2007 г. до 31.12.2010 г., задълженията за данък по чл. 42/49 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2009 г. до 31.12.2010 г. и задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 06.06.2008 г. до 31.10.2011 г.
За резултатите от извършената ревизия в срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е съставен ревизионен доклад /РД/ № 1100461/14.03.2012 г., връчен на ревизираното лице на 19.03.2012 г. От задълженото лице е подадено възражение срещу РД по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК, което е обсъдено и прието за неоснователно.
Извършената ревизия е приключила с издаването на оспорения в настоящото производство /РА/ №[ЕИК]/16.05.2012 г., издаден от М. Т. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО С., упълномощена със Заповед за определяне на компетентен орган № К 1100461/14.03.2012 г.; издадена от органа, възложил ревизията. С РА са определени задължения за довнасяне в общ размер на 2 157 106,67 лв., от които: ДДС в общ размер на 1 407 767,79 лв. и лихви в размер на 303 757,37 лв. и данък върху доходите на физическите лица в размер на 326 875,01 лв. и лихви в размер на 118 706,50 лв.
В РД са проследени процесуалните действия на екипа – връчени на ревизирания субект ИПДПОЗЛ; проверки по делегация за установяване на налични активи от органи по приходите, насрещни проверки. Според общите му констатации основната дейност на дружеството през ревизирания период е угояване на бройлери на територията на [населено място], [улица]. Оборудването за отглеждането на птиците е в база М.. Дружеството притежава собствен фуражен завод в [населено място].
По отношение на ЗДДС ревизиращите органи са установили следното: С цел установяване спазването на изискванията на ЗДДС са извършени насрещни проверки на основните доставчици на ревизирания субект. За същите от съответните ТД на НАП са изискани копия на ревизионни актове, документиращи приключили данъчни ревизии. Изготвените протоколи за извършена насрещна проверка и представените ревизионни актове са подробно описани в констатациите на ревизионния доклад.
Извършена е насрещна проверка на [фирма], за която е съставен Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ № 2900-1100461-01/29.12.2011 г. В хода на проверката в отговор на връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ са представени: издадени фактури на [фирма] с предмет „доставка на царевица и пшеница"; банкови извлечения; кантарни бележки; справки-декларации по ЗДДС и дневници за продажби; фактури на предходен доставчик и договори към тях; констативни протоколи с предходен доставчик; оборотни ведомости; хронологии на счетоводни сметки и др.
Депозирани са и писмени обяснения , съгласно които стоката е извозвана с чужди автомобили от склада на дружеството, находящ се в [населено място]. Няма обаче

документи, доказващи за чия сметка е транспортът - фактури, платежни документи и др. Не са представени приемо-предавателни протоколи за предаването и приемането на стоките /родово определени вещи/. Не са представени документи за наети складови помещения и търговски обекти, където да е складирано зърното. В тази връзка ревизиращият екип е приел, че не са налице доказателства за начина на съхранение на стоката от момента на покупката до момента на реализацията й.

С оглед извършената на [фирма] насрещна проверка е съставен ПИНП № 2900-1100461-02/09.01.2012 г. Констатирано е, че в отговор на връчено ИПДПОЗЛ дружеството е представило: издадени фактури на [фирма]; банкови извлечения; разпечатка на сметка 4532; кантарни бележки; декларации за получаване на стоката и др.

Установено е, че предмет на доставките са „царевица и пшеница". Дружеството не разполага със собствена складова база, транспортни средства и трудов персонал. Не са представени документи за разплащане по всички фактури. Липсва справка за стоковия поток, но такава не е представена.

При проверката [фирма] не е представил доказателства за транспортирането на зърното, както и за заплащането на транспортните услуги.

За извършена насрещна проверка на [фирма] е съставен ПИНП № 2900-1100461-03/17.01.2012 г. Констатирано е, че в отговор на връчено ИПДПОЗЛ дружеството е представило: издадени фактури на [фирма] с предмет „царевица, пшеница, ечемик и др."; банкови извлечения; фактури на предходни доставчици; справки-декларации по ЗДДС; дневници за продажби; аналитични регистри на счетоводни сметки и др.

От дружеството е изискана по реда на ДОПК справка за стоковия поток, но такава не е представена.

От страна на ревизираното лице в хода на ревизията относно [фирма], [фирма] и [фирма] са представени: заверени копия на фактурите; дневник сметка 401/1 за осчетоводяването на всяка една фактура; складови разписки; приемни бележки; кантарни бележки и анализни свидетелства за полученото зърно. При сравняване на документите, представени от отделните доставчици, от една страна и от [фирма], от друга страна, е установено, че ревизираното лице не е извършило транспорта на зърното. Няма документи, които доказват превоз на спорното зърно от [фирма], както и плащания за транспортни услуги. В кантарните бележки са вписани регистрационни номера на МПС, които не са собственост или наети от [фирма]. МПС-тата не са собственост и на [фирма], [фирма] и [фирма]. При насрещните проверки [фирма], [фирма] и [фирма] не са представили документи за извършен и заплатен транспорт. В тази връзка от страна на ревизиращите е прието, че остава недоказано физическото придвижване на зърното до складовете на [фирма].

Отделно от горното, според ревизиращите органи, при сравнение между осчетоводените в счетоводството на ревизираното лице количества по фактурите на [фирма] и фактически заприходените количества зърно на база първични документи - кантарни бележки, приемни бележки и складови разписки, органът по приходите е констатирал, че реално заприходеното зърно съгласно складовите разписки е по-малко от това, осчетоводено по материална сметка 302/1, по която се отчита зърното и която е дебитирана със стойността на цялото количество зърно, вписано в графа „количество" във фактурите. Същевременно, в счетоводството на [фирма] няма взети изправителни счетоводни операции, с които да е коригирано салдото по

материалната сметка в съответствие с реално получените количества зърно. Констатираните различия са изложени в таблици в ревизионния доклад.

В хода на ревизията са извършени насрещни проверки на „Б. Експорт" Е., [фирма] и [фирма], за резултатите от които са съставени ПИНП съответно: № 2900-1100461-06/17.01.2012 г., № 2900- 1100461-05/12.01.2012 г. и № 2900-1100461-04/12.01.2012 г. Съгласно констатациите на протоколите дружествата са били уведомени по реда чл. 32 от ДОПК да представят документи касаещи документираните към [фирма] доставки. В указания в исканията срок дружествата не са представили документи. Съгласно гореизложеното органът по приходите е заключил, че не би могъл да се определи предметът на фактурираните доставки от цитираните доставчици. Не е представена счетоводна документация и съпътстваща търговска кореспонденция, договори и анекси, платежни документи за извършено плащане, фактури на предходни доставчици със сключени договори с тях и подписани приемо-предавателни протоколи, справка за стоков поток, транспортни документи, доказателства за наличие на кадрова и материално-техническа обезпеченост и др. Констатирано е, че към датите на извършване на процесиите доставки в [фирма] е имало назначено едно лице на трудов договор, като „общ работник в строителството".

За съответния данъчен период в [фирма] е имало назначено също едно лице на трудов договор като „общ работник в строителството".

От страна на ревизираното лице относно [фирма], [фирма] и [фирма] са представени: фактури, кантарни бележки, приемни бележки, складови разписки и извлечения от счетоводни сметки за заприходяване на стоката. За доставките на [фирма] и [фирма], при сравняване между осчетоводените в счетоводството на ревизираното лице количества по издадените от лицата фактури и фактически заприходените количества зърно, на база първични документи - кантарни бележки, приемни бележки и складови разписки, е установено, че реално заприходеното зърно съгласно складовите разписки е по-малко от това, осчетоводено по материална сметка 302/1, по която се отчита зърното и която е дебитирана със стойността на цялото количество зърно, вписано в графа „количество" във фактурите.

За доставката на „К. 2008"' Е. е установено, че предмет по нея са строителни материали /арматура, стоманена конструкция, шперплат и др./, заприходени по счетоводна сметка 302/2. Плащането е извършено по каса със 17 бр. РКО от 01.06.2009 г. до 17.06.2009 г.. които дати са много по-ранни от датата на издаване на фактурата от „.К. 2008" Е. - 26.06.2009 г.

С оглед на гореизложеното, по доставките на [фирма], [фирма] и [фирма] е прието, че дружествата не доказват ресурсна обезпеченост за тяхното осъществяване - съхранение, транспорт, както и произход на стоката.

При тази фактическа обстановка ревизиращият орган е направил извод, че фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], не документират реално извършени доставки на стоки по смисъла на чл. 6 ал. 1 от ЗДДС.

В обобщение на гореизложеното, за спорните периоди на жалбоподателя е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 6, ал. 1 от ЗДДС.

Р. акт е връчен на пълномощник на ревизирания субект на 28.05.2012г., а жалбата до директора на дирекция „О." – [населено място] при ЦУ на НАП е подадена чрез ТД на НАП С. град с вх. № 26-П-9165 от 11.06.2012г.

В законоустановения срок по чл. 155, ал. 1 от ДОПК, решаващият орган се е

произнесъл с решение № 2709 от 19.11.2012г., с което е обявил за нищожен Ревизионен акт №[ЕИК]/16.05.2012 г., издаден от М. Т. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО С., в частта на определените задължения по чл. 42 от ЗДДФЛ за периодите от 01.04.2007 г. до 31.12.2008 г., ведно със съответните лихви, потвърдил е РА в частта на установения резултат по ЗДЦС за данъчните периоди от 01.06.2008 г. до 31.10.2008 г., от 01.01.2009 г. до 31.08.2009 г., от 01.10.2009 г. до 31.03.2010 г., от 01.07.2010 г. до 31.10.2010 г. и от 01.12.2010 г. до 31.01.2011 г., както и в частта на установените задължения по чл. 38 от ЗОДФЛ /отм./ и чл. 42 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2005 г. до 31.03.2007 г. и от 01.01.2009 г. до 31.12.2010 г. и е оставил без разглеждане жалбата на [фирма] в останалата оспорена част, като недопустима, поради липса на интерес правен интерес.

В срока за обжалване ревизирания субект е подал жалба до АССГ, на 06.11.2012г.

В хода на съдебното производство са приети съдържащите се в административната преписка доказателства, както и допълнително представените от страните с молба такива.

Изготвена е ССЕ от вещото лице В. С. Г., прието и неоспорено от страните в с.з. на 24.06.2013г., в заключението на която вещото лице установява , че предметът на спорните фактури са фуражни продукти за животни, които са изписани като разход на материали при влагането им във фуражния завод за производство на различни видове смески.

Въз основа на така установената фактическа обстановка съдът направи следните правни изводи:

Поради липса на данни за връчване на оспореното решение на Д"О.", съдът намира, че жалбата е подадена в рамките на 14-дневния срок по чл. 156, ал.1 от ДОПК от надлежна страна и същата е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е ОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността 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. Обжалваният ревизионен акт, в частта му, с която е потвърден при условията на чл. 156, ал. 1 от ДОПК от решаващия орган е издаден от орган по приходите, разполагащ с материална компетентност. Съгласно чл. 118, ал. 2 от ДОПК ревизионният акт се издава от органите по приходите, посочени в чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция по приходите. Съгласно чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП органи по приходите са служителите в централното управление и териториалните дирекции на агенцията, заемащи длъжност "главен експерт по приходите", "старши експерт по приходите", "експерт по приходите", "главен инспектор по приходите", "старши инспектор по приходите" и "инспектор по приходите". В случая видно от заповед за определяне на компетентен орган К – 1100461 от 14.03.2012г., издадена от П. Д. Б., началник отдел Дирекция „ГДО" при ТД на НАП ГДО С. на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК е определена М. Т. Б. на длъжност старши инспектор по приходите в ТД на НАП – С. град за компетентен орган по издаването на ревизионен акт на [фирма]. Самата З. е издадена от П. Д. Б., началник отдел Дирекция „ГДО" при ТД на НАП ГДО С., чиято компетентност е определена със заповед на директора на ТД на НАП –С. (служебно известна на съда). Процесният ревизионен акт е издаден от определения в З. орган по приходите –

М. Т. Б. на длъжност старши инспектор по приходите в ТД на НАП С. град т.е. от лице, разполагащо с материална компетентност при наличието на изрично издадена заповед за определяне на компетентен орган.

Съдът намира, че при издаването на ревизионния акт не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необоснованост на обжалвания ревизионен акт.

За да издаде оспорения ревизионен акт, административният орган е приел, че за доставките, осъществени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] И [фирма] не са налице предпоставки за признаване право на данъчен кредит, поради липса на достатъчно данни за реалност на доставките на стоки и действително настъпило данъчно събитие по чл.25 от ЗДДС, тъй като не са представени годни доказателства и не е установено по безспорен начин наличие на доставка по смисъла на именно чл. 6 и чл.9 от ЗДДС, във връзка с което на основание чл.68, ал.1, т.1 и чл.69 , ал.1, т.1 от ЗДДС е отказал правото на данъчен кредит по процесиите фактури.

Спорният между страните въпрос се концентрира именно по отношение наличието на осъществени от посочените доставчици спрямо жалбоподателя доставки на процесните стоки. По делото няма спор относно наличието на останалите предпоставки за упражняване на правото на данъчен кредит, визирани в чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 71, т. 1 от ЗДДС - доставчиците са регистрирани по ЗДДС лица, а жалбоподателят притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115, в който данъкът е посочен на отделен ред.

За разрешаването на текущия административноправен спор е необходимо да бъдат разгледани приложимите в настоящия случай правни норми. 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. Наличието на действително осъществена доставка е предвидено като изискване за възникване право на данъчен кредит в разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, според която данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Според чл. 12, ал. 1 ЗДДС облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, а данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС представлява доставката на стоки или услуги, което възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърляне или услугата е извършена (чл. 25, ал. 2 ЗДДС). От така цитираните законови разпоредби следва, че наличието на действително осъществена

доставка е предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит и изпълнението й следва да бъде проверено, за да бъде направена преценка дали ревизираният субект има право да приспадане данъчния кредит, който е декларирал в подадената справка-декларация.
Формалните предпоставки, свързани с документиране на облагаема доставката между регистрирани лица с фактура и отразяването й в отчетната им документация обаче не са достатъчни да обосноват правото на данъчен кредит. Реалността на доставката по редовно издадена фактура е основен въпрос при преценка налице ли е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка - чл.6, ал.1, чл.25, ал.2 и 6, чл.68, т.1 и 69, ал.2 от ЗДДС и пряко приложимите общностни норми - чл.62, 63, 167 и 168 от **Директива 2006/112/ЕО на Съвета и актуалната практиката на С.** - в т.31 от решение от 06.12.2012г. по дело **С-285/11** се сочи, че за да се установи, че на основание доставки на стоки е налице правото на приспадане на данъчен кредит за съответното данъчнозадължено лице, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от лицето за извършване на облагаеми сделки. Н. съд е задължен в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, за да определи дали съответното дружество може да упражни право на приспадане на основание на споменатите доставки на стоки. Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на облагаемите сделки на съответното данъчно задължено лице, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано (т. 32, 33). Изискванията по отношение на доставките на услуги не се различават.
За целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението или задължението, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услугата /вж. чл. 6, ал. 1; чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС/. Данъчното законодателство обвързва облагането с ДДС не със съгласието на страните за възникване на облигацията и поемането на задължението, а изпълнението като резултат. Без да е прехвърлено правото на собственост и извършена услугата данъчно събитие не съществува /в основната хипотеза на облагаема доставка по чл. 2, т.т. 1-4 от ЗДДС/. Установяването на пораждащия задължението за доставката юридически факт е индиция за реалността на имуществото разместване при изпълнението.
Отказът да бъде признато право на приспадане на данъчен кредит касае доставки на стоки от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма],

[фирма] И [фирма].
В ревизирания период от РЛ е осъществявана дейност угояване на бройлери на територията на [населено място], [улица], във връзка с което дружеството притежава оборудване за отглеждането на птиците, а именно база, находяща се в [населено място]. Установено е ,че дружеството притежава и собствен фуражен завод в гр. Б..
Основният решаващ мотив на ревизиращия екип и на органа по чл. 152, ал. 2 ДОПК е липса на достатъчно доказателства, доказващи фактическото изпълнение на стоките, а именно недоказан произход, транспорт, съхранение и приемане-предаване на стоките – по отношение на признаците, характеризиращи транслативните сделки с обект родово определени вещи – превоз, постъпване/разтоварване в склад и т.н.
На първо място съдът цени представените в с.з. на 24.06.2013г. с молба от страна на жалбоподателя подробните писмени доказателства за всяка една от спорните фактури, голяма част от които (кантарни бележки, анализни свидетелства, складови разписки, товарителници и др) са представени още в ревизионното производство
Съставената във връзка със всяка една от доставките на зърно счетоводна и търговска документация е подробна, кореспондираща си по отношение на транспорта и съпътстващите го книжа и съответства на данните за местонахождението на обекта на РЛ - фуражен завод в [населено място].
Обстоятелството, че липсват транспортни документи за транспоритране на стоката до фуражния завод на жалбоподателя в не е достатъчно да обоснове извода за липса на стока от вида и количеството на процесната при доставчика. От една страна напълно логични са дадените писмени обяснения пред ревизиращите органи, че транспортът,у който е бил за сметка на доставчика и следователно дружеството - получател по спорните доставки не би могло да разполага с транспортните документи на доставчика. Описаният механизъм на доставка е логически издържан при подобен род доставки и същият обяснява липсата на доказателства за извършен транспорт и прочие обстоятелства, от отсъствието на които е направена констатация за липса на реални доставки.
Установява се от допусната по делото съдебно-счетоводна експертиза, изготвена от вещото лице В. С. Г. и изслушана в с.з. на 24.06.2013г., чийто заключение съдът кредитира като обективно и безпристрастно, че процесните данъчни фактури са оформени съобразно Закона за счетоводството и ЗДДС и счетоводството на жалбоподателя е водено при спазване на изискванията на ЗСч. Вещото лице не е проверило на място счетоводството на

доставчиците, но е проверило счетоводството на жалбоподателя, където е установило, че всички ДФ са включени са осчетоводени от дружеството – жалбоподател , като за процесния период са налице неизплатени задължения на жалбоподателя към спорните доставчици възлизащи на 183 428, 94 лв.

Вещото лице Г. е установило следната съпоставимост между приходи и разходи по спорните фактури, при осчетоводяването им в счетоводството на жалбоподателя: Що се касае за твърдението на ревизиращите органи за несъответствието на заприходеното от дружеството – жалбоподател зърно по фактурите издадени от [фирма], [фирма] и Инвест ВГ" Е. , съгласно представените складови разписки, а именно, че заприходеното е по-малко от количеството, осчетоводено по с/ка 302/1, в заключението си – Приложение № 2 вещото лице подробно и компетентно е посочило установеното реално количество по всяка фактура, като е направило и съпоставка по вида на стоката за всеки от доставчиците поотделно.

По отношение на получените от [фирма] царевица и ечемик, вещото лице е посочило в последния ред на Приложение № 2 стойност „0" и за двата вида стока като краен резултат, макар и първоначалното разминаване на доставеното количество пшеница по фактура № 264/02.12.2010г. от 4 640 кг. по-малко, но същото това количество е доставено в повече по фактура № 268/08.1202919г. ,прието със складова разписка 76/11/12/2010г.

Идентично е ситуацията и по отношение на получените от [фирма] пшеница, чийто краен резултат на различията , видно от експертизата отново е „0".

По отношение на доставеното от [фирма] цалревица и ечемик, жалбоподателят е заприходил дори по-малко от реално полученото количество, съгласно складови разписки и кантарни бележки , а полученото в повече количество не влияе върху правото на данъчен кредит (П.).

По отношение на доставките по спорните фактури издадени от [фирма] , [фирма] , „А."э Е., [фирма] и [фирма] още в хода на ревизионното производство са представени доказателства за плащане на доставката, предаване по количество, измерено на кантара на жалбоподателя като купувач и удостоверено чрез кантарни бележки с вписани регистрационен номер на превозното средство и имена на шофьор , а по-късно в хода на делото по отношение на всяка една спорна фактура са представени и складови разписки с идентично с фактурите описано количество, анализни свидетества за стоката с оглед нейната специфика „царевица" , „пшеница" и др.

Налице са ***двустранно подписани*** кантарни бележки, съдържащи отбелязване за: дата и част на изготвяне, данни от извършеното

измерване, лицето, което е направило измерването, регистрационен номер на автомобила, имена на водача на автомобила, вид на стоката. Всички кантарни бележки са двустранно подписани. Налице е ***пълно съответствие*** между данните по кантарни бележки, складови разписки, приемни бележки и аналитични свидетелства за получено зърно.

Следователно с оглед горното съдът намира, че е налице пълна идентичност между доказателствата, представени от една страна от жалбоподателя и от друга от доставчиците Т.е. едни и същи писмени доказателства са представени пред ревизиращите органи от доставчиците и от жалбоподателя, с изключение на уведомените по реда на чл.32 ДОПК.

При съвкупната преценка на всички събрани по делото доказателства и установените въз основа на тях обстоятелства съдът приема за категорично и безспорно доказано наличието на ***реални доставки*** по всички спорни фактури. Указание в тази насока съставляват: извършеното от жалбоподателя пълно плащане на стойността на фактурите (с изключение на цитираните в ССЕ задължения в размер на 183 428, 94 лв.), редовно воденото му счетоводство, в което стоките са заприходени и което дава възможност за проследяване съответствието между приходи и разходи във връзка с процесните стоки (вложени в производство), доставчикът е включил процесните фактури в регистрите по ЗДДС. Двете страни по доставките са представили още в хода на ревизионното производство изключително голяма по обем търговска и счетоводна документация (кантарни бележки, складови разписки, анализни свидетелства и приемни бележки, товарителници към някои от фактурите и др.), при която съдът установи пълно съвпадение относно съществените им елементи, даващи възможност за пълна индивидуализация на вида и количеството на стоката, дата на превоз, товарене и разтоварване, регистрационен номер на превозно средство и имена на водачите. Всички кантарни бележки за приета в складовете на жалбоподателя стока са подписани от негов служител, поради което и с оглед на установеното съвпадение между данните по кантарни бележки, складови разписки, анализни свидетелства на полученото зърно и приемни бележки *съдът приема, че стоката е извозена респ. получена от жалбоподателя. Още повече получаването на зърно с оглед дейността на дружеството , свързана с отглеждане на бройлери и преработка на смески не се оспорва от ревизиращите органи и дори е подчертано в РД „Предвид спецификата на продукцията на [фирма] - угояване на бройлери следва да*

подчертаем, че ревизията не отрича доставката на зърно въобще. Ясно е , че такова е доставяно и пилетата са изхранвани, за да бъдат продадени ….”.

Всички тези писмени доказателства са намерели отражение и в **счетоводството на жалбоподателя, което спордед констатациите на ревизиращите органи е редовоно водено.** Тези обстоятелства са потвърдени и от изслушаната по делото ССЕ (неоспорена от страните), изготвена след преглед на счетоводството на жалбоподателя. Вещото лице е установило, че жалбоподателят е получил цялото количество стока по процесните фактури, в подкрепа на което е констатираната последващата реализация на същото. Казано с други думи установява се, че част от количеството стока, доставено от преките доставчици, е използвано от жалбоподателя за собствено производство, а друга част е продадено от жалбоподателя на трети лица (последното касае стоката по фактурата на [фирма]. Тези доставки са обективирани със съответните първични счетоводни документи – данъчни фактури, описани в заключението и приобщени към доказателствения материал по делото т.е. налице е **последващата реализация** на процесното количество стока.

С оглед разпоредбата на чл. 170, ал. 1 АПК вр. с § 2 от ДР на ДОПК, върху административния орган пада тежестта да докаже наличието на фактическите и правни основания за издаване на акта си, т.е. че собствеността върху процесните стоки не е прехвърлена от продавача върху купувача и че тези стоки не са налични у ревизираното лице, или са налични, но не са придобити от лицето сочен като негов доставчик. По делото такива категорични доказателства не са представени и не са ангажирани от страна на приходна администрация. Ревизиращите органи са се задоволили единствено с обстоятелството да констатират, че някои доставчиците са дерегистрирани по ЗДДС (след датите на издаване на спорните фактури) и че не са представили изисканите им по реда на ДОПК документи, всички останали мотиви в РД се свеждат до съждения до какво води непредставянето на документи от доставчика.

В тази връзка следва да се посочи, че ненамирането на адреса за кореспонденция, съответно непредставянето на изискани по реда на ДОПК документи от доставчиците на ревизираното лице, за разлика от отменения ЗДДС, в частност чл. 65, ал. 4, т. 4 *(в сила до 31.12.2006 г.),* не е възведено като основание за отказ на данъчен кредит в сега действащия ЗДДС, т.е. констатирането само на това обстоятелство не е достатъчно да обоснове извод за липса на извършена доставка. Все в тази насока следва да се отбележи, че органите по приходите не са освободени от задължението си да подкрепят фактическите си и правни изводи с надлежно събрани по реда на ДОПК доказателствени средства (*арг. чл. 170, ал. 1 АПК вр. § 2 ДР на ДОПК*). Ето защо в случая

фактическите констатации на приходна администрация трябваше да съдържат начина на осчетоводяване на процесните доставки и свързаните с тях плащания. Следваше да се проследи стоковия поток, което е възможно да бъде сторено не само при прекия доставчик, но и при самото ревизирано лице, като се проследят и последващите доставки на процесните стоки - зърна, вложени в собствено производство , като част от тях необходими за осъществяване на дейността на РЛ угояване на бройлери и друга част за преработка в други продукти - смески за животни. Фактът на последващата реализация на процесното количество стока, установено от заключението на приетата ССЕ, сам по себе си е косвено доказателство за придобиване собствеността върху стоките от страна на жалбоподателя и следователно всички тези факти и обстоятелства е следвало да се преценят с оглед редовността на заведената от жалбоподателя счетоводна отчетност и едва тогава да се формира крайния извод относно реалността на спорните доставки.

Както вече бе казано, по делото не е спорно и това се установява от събраните при ревизията доказателства, включително и от изготвената ССЕ, че влагането на суровините в т.ч и на доставените материали - фуражни продукти за животни , са изписани като разход на материали при влагането им във фуражния завод за производство на различни видове смески. В процесния случай е установено и плащането на цената на стоката, предмет на процесните доставки . Основанието на тези плащане не е оспорено от органите по приходите, поради което следва да се приеме, че е такова, каквото е посочено в процесните фактури, което е израз на постигнато съгласие между страните за прехвърляне на право на собственост върху тази стока, за чиято действителност не се изисква писмена форма.

В случая се установява и основният правопораждащ юридически факт, а именно прехвърляне правото на собственост върху стоката. Относно това обстоятелство са събрани доказателства по делото, чиято съвкупна преценка налага извода за осъществени облагаеми доставки на стоките, предмет на процесните фактури.

Съдът възприема заключението в разглежданата част като обективно и компетентно изготвено, въвеждащо в процеса с необходимата пълнота релевантни факти и обстоятелства, необходими за правилното решаване на настоящия административноправен спор. Вещото лице е проследило счетоводните отразявания и след извършена съпоставка на счетоводните записвания по съответните хронологични и аналитични сметки, при жалбоподателя е дало заключение за последващата реализация на процесните стоки. Редовността на воденото от страна на [фирма] счетоводство, констатирано в хода на самото ревизионно производство, наред с дадения изчерпателен, обоснован и логичен

отговор в счетоводен аспект на поставените въпроси, кореспондиращ със събраните по делото и неоспорени от страните писмени доказателства, според настоящия състав на съда, е основание за кредитиране заключението на вещото лице. Това следва по аргумент от разпоредбата на чл. 51 от ДОПК, съгласно която вписванията в счетоводните регистри се преценяват според тяхната редовност в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството, и с оглед другите данни, установени в хода на производството.

Съгласно константната практика на Върховния административен съд (*Решение № 495/11.01.2012 г. по адм. дело № 3767/2011 г. на ВАС*), „ законът дори не изисква наличието нито на договор, нито на приемо-предавателен протокол. По делото е установено, че по процесните фактури, ревизираното лице е платило както данъчната основа, така и начисления данък. „ Фактът на плащане е констатиран и от вещото лице в неоспорената от страните ССЕ, където е записано, че по данни от счетоводството, разплащането по всички фактури е в брой. Установени са и остатъчни задължения на жалбоподателя към доставчиците по спорните фактури, намерили отражение в счетоводството на ревизираното лице. Липсата на доказателства за извършването на предходните доставки не може да обуслови безспорен и категоричен извод, че не са осъществени преките доставки, доколкото законовите изисквания за признаване право на данъчен кредит касаят конкретната доставка, а не множеството други доставки, извършени преди това. Данъкът е станал изискуем и е възникнало задължение за доставчика да го начисли, съответно и право на жалбоподателя да ползва данъчен кредит. По фактурите са изпълнени кумулативно всички предпоставки на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС за възникване право на данъчен кредит и тези на чл. 71 от закона за неговото упражняване, като не е налице и отрицателното условие на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС за непризнаването му.

Касателно непризнатия данъчен кредит по фактурата издадена от [фирма], за преценката дали е осъществена реална доставка по тази фактура, е необходимо да се изследва дали е налице предвидения в чл. 6, ал. 1 ЗДДС правопораждащ юридически факт, а именно прехвърлянето на правото на собственост върху стоката,п ри чието проявление възникват съответните правни последици.

В конкретния казус, съвкупната преценка на приобщените по делото доказателства, налага да се приеме по отношение на доставките извършени от [фирма], че констатациите на органите на приходната администрация не са основани на конкретно установени факти и обстоятелства, а направените въз основа на тях правни изводи, не са съответни на материалния закон.

Доказателствата събраните в хода на ревизионното производство не са

преценени от ревизиращите в тяхната съвкупност, което е довело до грешни изводи, необоснованост на фактическите констатации, съответно до незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт, в частта относно липсата на доставки на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС по процесните фактури издадени от [фирма]. Независимо представените от страна на ревизираното лице писмени доказателства в тази връзка , а именно извлечение от счетоводна сметка 401/ Доставчици , видно от която получените от [фирма] стоки са заведени в счетоводна сметка 302/2 Строителни материали, както и представените 17 броя РКО за извършени плащания, за ревизиращите органи е било достатъчно, че доставчикът [фирма] (идентична е ситуацията и с доставчиците [фирма] и [фирма]) не е открит на декларирания от него адрес за кореспонденция и че е дерегистрирани по ЗДДС (макара това да е сторено след издаване на процесните фактури), за да формират извод, че при извършената насрещна проверка на доставчика **не може да се докаже дали стоката е точно от доставчика [фирма] с оглед липсата на материална и кадрова обезпеченост. Няма доказателства за извършване на доставките на стоки.** Следва да се отбележи, че органите по приходите не са посочили поне едно "конкретно" доказателство, което би могло да обоснове извод в противната насока. Неясно защо, за такива доказателства не са приети представените от страна на ревизираното лице 4 броя фактури, издадени от [фирма] на [фирма] с предмет на последваща доставката строителни материали, напълно идентични с получените по спорната фактура № 2……208/24.06.2009г. издадена на жалбоподателя от [фирма], придружени с фискални бонове при това издадени от надлежно регистрирани фискални устройства. Тъкмо фактът на последващата реализация на процесното количество стока, сам по себе си отново е индиция за придобиване собствеността върху стоките от страна на жалбоподателя.

Идентични са мотивите на съда и отношение на незаконосъобразното твърдение на приходната администрация за липсата на доставки от страна на [фирма] и [фирма].

В обобщение следва да добави, че за да се възползва от правото си на приспадане на данъчен кредит, жалбоподателят е изпълнил всички произтичащи от ЗДДС задължения: (*а) платила е ДДС върху доставката на базата на фактура с ДДС, издадена от доставчика; (б) вписала е доставката в своите счетоводни регистри за съответните данъчни периоди; и (в) е декларирал доставките в подадените СД и Дневниците за покупки за дадения период.* При това положение [фирма] е направило всичко в рамките на своите възможности, според приложимото законодателство, да получи правото на приспадане на данъчен кредит. Нещо повече ангажирал е

доказателства за фактическото получаване на спорните количества стоки, за транспортирането на същите, водил е редовна счетоводна отчетност.
При това положение, изводът на приходната администрация за липса на коментираните доставки се явява фактически и правно необоснован. В. в тази насока е необходимо да се отбележи, че според чл. 110, ал. 2 от ДОПК, ревизията е съвкупност от действия на органите по приходите, насочени към установяване на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски, т.е. това в никакъв случай не е производство, в което единствената цел на органите на приходна администрация е да намерят някакъв формален повод, предположение или безпринципно смешение при тълкуването на отделни правни норми, за да откажат във всеки случай декларираното от съответния правен субект, право на данъчен кредит. В конкретния казус е сторено именно това.
В този смисъл е и решението на С. по дело С-324/11, според което Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен ДДС за предоставени му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено 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 или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Уредбата на съюзното право, националното позитивно право и практиката на С. са разяснени в същия смисъл от изпълнителния директор на НАП в **Указание № 20-00-134 от 21.06.2013 г. Т**ака в раздел трети т. 1 от указанието се утвърждава, че *"...не е допустимо да се обосновава теза за липса на доставка в условията на абсолютна симулация само с доказателства за нередности при доставчика или предходни доставчици, включително такива за липса на персонал, активи и т. н. Подобни доказателства биха могли само да подкрепят други основни доказателства, с които се установяват нередности при самия получател по така издадени фактури.".*
Липсата на материален и персонален потенциал у доставчика за извършване на облагаемата доставка на услуга е индиция за несъществуваща доставка без да е достатъчно за дисквалифициране на правото на данъчен кредит - вж. т.т. 44 и 45 от решението на **С. по дело С-324/11 /**"....*Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че фактът, че данъчнозадълженото лице не е проверило дали доставчиците по спорните фактури са имали кадрови, технически или най-общо казано ресурсен потенциал за покупка на доставената стока, не представлява обективно обстоятелство, от което може*

да се заключи, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че участва в сделка, свързана с измама с ДДС, когато този получател не е разполагал с данни, въз основа на които да заподозре наличието на нарушения или измама в това отношение от страна на този издател."/.

Не се установяват и "нередности" при получателя по издадените фактури. Органите по приходите не оспорват редовността на воденото от ревизираното лице и неговия доставчик счетоводство. По записванията в счетоводствата на доставчика и получателя е оставена информационна следа за доставките, а позоваването на счетоводните записвания е допустимо при действието на чл. 51 от ДОПК.

Разбирането, че добросъвестният получател по облагаема с ДДС доставка на стоки или услуги не следва да бъде санкциониран с отказ на право на данъчен кредит поради нарушения или недобросъвестност на неговия доставчик, е последователно проведено с константната практика на С., а именно :

По дело С-80/2011: установено е, че доставчиците са посочили фактурите в данъчната си декларация, потвърждавайки, че доставките са извършени и след доставката внася ДДС. /т.16/.; установено е, че количествата зърно, които получателят е закупил от спорните доставчици са отразени в складовата му наличност и след това са били използвани от него за изхранване на бройлери т.е. налице е последваща доставка /т.16/.; С. приема, че въпросите по преюдициалното запитване се основават на констатацията, че са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняване на правото на приспадане. /т..52/. Няма съмнение, че наличие на реална облагаема доставка по фактурата е материалноправно условие за упражняване на посоченото право. В тази връзка, Съдът в т.13 на Решението по ***G. H. C-342/87*** приема, че упражняването на правото на приспадане, предвидено в Шестата директива, не включва данъка, който се дължи само защото е вписан във фактура; упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци т.е. тези, отговарящи на облагаема сделка или платени, доколкото са дължими. В т.17 на същото решение се казва, че „ако всеки фактуриран данък можеше да се приспада, дори когато не отговаря на действително дължим данък, то данъчната измама би била по-лесна”.;

по дело С-142/2011: С. приема, че от акта за преюдициално запитване по С-142/2011 следва, че доставките на стоки /услуги/ впоследствие са използвани от жалбоподателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки /т.43/; данъчно-задълженото лице е получило стоките и услугите/т.45/; самият втори преюдициален въпрос по това дело /т.33/ съдържа предпоставката, че данъчната администрация не оспорва

извършването на отразената във фактурата сделка.;

Най- общо според изложеното в Решение от 21 юни 2012г. по обединени дела **C-80/11** (*M. kft срещу N. Ady- ŭs V. D.-dunбntъli R. A. F.)* и **C-142/11** (*P. D. срещу N. Ady- ŭs V. Й.-alfцldi R. A. F.)* във връзка с приложението на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347) , ако е установено предаването и приемането на стоките между доставчика и получателя и последващата им реализация чрез облагаеми доставки и за целите на икономическата дейност, 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. В настоящия случай това не е установено, а органът по приходите не следва да вменява задължение на получателя на фактурата да извършва проверки на съдоговорителя си, каквито по принцип той не е длъжен да прави. Следователно в конкретния случай от една страна дружеството – жалбоподател притежава данъчни фактури издадени съгласно всички правила на ЗСч , а от друга - няма каквито и да било данни, че действията на преките доставчици на жалбоподателя са неправомерни, както и за евентуални нарушения или измама от тяхна страна.

Затова Решенията на С. по посочените по-горе дела, дават основание да се приеме, че при доказана реалност на предмета на пряката доставка на получателя по фактурата се следва данъчен кредит, който не може да бъде отказан поради действия на преките доставчици, които ревизираното лице не може да контролира. Без съмнение, тези решения следва да бъдат прилагани като прецедент при доказан /или безспорен /наличен при ревизираното лице или предмет на последваща облагаема доставка предмет на пряката доставка, като на РЛ не следва да се възлага доказателствена тежест относно обстоятелствата по т.61 от Решението от 21.06.2012г. : дали издателят на фактурата е ДЗЛ /*в тази връзка и Решението от 22.12.2010г. по С-438/09 D./* ;

По изложените съображения ревизионния акт в оспорената част следва да бъде отменен като незаконосъобразен - постановен при неправилно приложение на материалния закон.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во Административно отделение, 7-ми състав

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], представлявано от Д. Д. Ф.- Изпълнителен директор **Ревизионен акт (РА) №[ЕИК]/ 16.05.2012 г.,** издаден от М. Т. Б. – главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С., в частта , в която е потвърден с решение № 2709/ 19.11.2012 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”(понастоящем Обжалване и данъчно–осигурителна практика С.).

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

Преписи.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: