Р Е Ш Е Н И Е
№ 460

гр. София, 21.01.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, **Първо отделение 18 състав,** в публично заседание на 29.02.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Росица Драганова

при участието на секретаря Мая Миланова и при участието на прокурора Христова, като разгледа дело номер **4965** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба вх. № 12857 от 08.06.2011 г., подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], чрез управителя В. В. А., срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/07.02.2011 г., издаден от К. Г. Л. – главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 771/09.05.2011 г. на директора на дирекция „ОУИ” – С..

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт в частта на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 3 569 352,50 лв. за данъчни периоди от 01.11.2007 г. до 31.03.2008 г. и от 01.05.2008 г. до 30.11.2008 г. по фактури, издадени от преките доставчици [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Излага доводи за незаконосъобразност на ревизионния акт, тъй като при издаването му са допуснати съществени процесуални нарушения, които са довели до неправилни правни изводи. Иска ревизионният акт да бъде отменен като незаконосъобразен в обжалваната му част, като му бъде признато правото на данъчен кредит. Претендира разноски.

Ответникът – Директорът на Дирекция „ОУИ” - С., чрез процесуалния си представител юрк. М., оспорва жалбата по мотиви, изложени в решението на директора на ДОУИ. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на Софийска градска прокуратура дава становище за неоснователност на жалбата.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и

становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:
РА № [ЕГН]/07.02.2011 г. е издаден от К. Г. Л. – главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., в резултат на данъчна ревизия за определяне на задълженията на [фирма] по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периодите м.11.2006 г. и м. 12.2006 г.; м. 11.2007 г. и м. 12.2007 г.; м. 01.2008 г., м. 02.2008 г., м. 03.2008 г., м. 05. 2008 г., м. 06.2008 г., м.07.2008 г., м. 08.2008 г., м. 09.2008 г., м. 10.2008 г. и м.11.2008 г. Ревизията е възложена със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1003098/14.04.2010 г., издадена от М. Г. Р. – началник сектор „Ревизии" в дирекция „Контрол" при ТД на НАП С. - компетентен орган, съгласно Заповед № РД-01-6 от 05.01.2010 г. на Директора на ТД на НАП С.. Заповедта е издадена във връзка с отменително Решение № 465/06.04.2010 г. на директора на ДОУИ. Първоначалната заповед е изменена със ЗВР № 1006803/12.08.2010 г., като е определен срок за извършване на ревизията до 17.09.2010 г.
По подадена молба от управителя на ревизираното лице, на основание чл. 34, ал. 1 от ДОПК ревизията е спряна за срок до 26.11.2010 г. със заповед № 1000531/26.08.2010 г. Производството по извършване на ревизията е възобновено със Заповед № 1010589-В/02.12.2010 г. На същата дата е издадена и ЗВР № 1010591/02.12.2010 г., с която е удължен срокът за извършване на ревизията до 22.12.2010 г.
В срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е съставен Ревизионен доклад (РД) № 1010591/05.01.2011 г., връчен на управителя на [фирма] на 10.01.2011 г. Ревизираното лице не е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК да подаде възражение срещу РД.
Издаден е Ревизионен акт № [ЕГН] от 07.02.2011 г. от К. Г. Л. – главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., компетентен орган, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, определен със Заповед за определяне на компетентен орган (ЗОКО) № К 1010591 от 11.01.2011 г. РА е връчен на управителя на дружеството на 16.02.2011 г. С вх. № 53-06-597/01.03.2011 г., в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК, е постъпила жалба до директора на дирекция „ОУИ". С вх. № 53-06-597/11.03.2011 г. е постъпило и допълнение към жалбата.
С Решение № 771/09.05.2011 г. на директора на дирекция „ОУИ" при ЦУ на НАП – С., постановено в срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК, РА е потвърден в обжалваната част. С вх. № 53-00-300/10.05.2011 г. е постъпила жалба срещу мълчаливото потвърждаване на процесния РА, а след връчване на Решение № 771/09.05.2011 г. на 16.05.2011 г., с вх. № 53-00-344/30.05.2011 г. е подадена допълнителна жалба, срещу изричното потвърждаване на РА. Жалбата до съда е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, поради което като допустима следва да бъде разгледана по същество.
Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.
Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации, че атакуваният РА № [ЕГН]/07.02.2011 г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия, съгласно цитираната Заповед за определяне на компетентен орган № 1010591 от 11.01.2011 г., издадена от лицето, възложило ревизията. РА е съставен в предвидената форма съгласно чл. 119 и чл. 120 от ДОПК.

По приложението на материалния закон – ЗДДС:
В хода на ревизията е установено, че през ревизирания период основната дейност на [фирма] е свързана с търговия със зърнени култури. Дружеството е регистриран търговец на зърно със Заповед 160/29.06.2007 г. под идентификационен №[ЕИК] към Министерството на земеделието и горите и притежава Удостоверение, издадено от Националната служба по зърното и фуражите, валидно до 30.06.2010 г. [фирма] е регистрирано в търговския регистър и преди това в регистъра БУЛСТАТ с основен предмет на дейност юридически услуги.
С РА не е признато право на данъчен кредит в общ размер на 2 629 272,50 лв., в резултат на което на ревизираното лице са определени задължения за ДДС за внасяне в размер на 3 105 910,13 лв. и лихви в размер на 891 459,42 лв., при деклариран ДДС за възстановяване в размер на 465 253,60 лв.
За установяване на фактите и обстоятелствата, имащи значение за законосъобразно определяне на данъчните задължения от ревизиращия орган са предприети редица процесуални действия, описани в РД. Инициирани са насрещни проверки на доставчиците на жалбоподателя, за което са съставени протоколи по реда на ДОПК. Извършено е приобщаване на доказателства, събрани в хода на предходната ревизия. Направени са служебни справки в информационната система на НАП и са предприети действия по събиране на доказателства от данъчните досиета на проверяваните лица – годишни данъчни декларации по ЗКПО, ведно с приложенията към тях – отчети за приходите и разходите, баланс, отчет за паричните потоци и пр.
В хода на ревизията на основание чл. 37, ал. 3 и чл. 53 от ДОПК на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ с изх. № [ЕГН]/17.05.2010 г. С писмо изх. № 0553 06 1293/31.05.2010 г. [фирма] е представило налични при него документи, относими към спорните доставки – фактури, договори, анекси към тях, приемо-предавателни протоколи, месечни оборотни ведомости, главна книга за всички счетоводни сметки за ревизирания период, хронология на счетоводни сметки от гр. 30 и гр. 70, справка за стоковия поток, писмения обяснения, дневници за покупки и продажби, справки-декларации и пр.
В хода на ревизията за всички преки доставчици, по отношение на които с РА не е признато правото на данъчен кредит, е констатирано, че не могат да бъдат открити на декларираните от тях адреси за кореспонденция. На тази база и въз основа на анализ на останалите доказателства, в РА е прието, че по отношение на процесните доставки на стоки и посреднически услуги не е доказано извършване на реална доставка и не е налице настъпило данъчно събитие, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 69, ал. 1 и чл. 25 от ЗДДС не е признато право на приспадане на данъчен кредит в посочения по-горе размер. Основният мотив в РД и в РА е, че доставчиците не са ангажирали доказателства за реално изпълнение на доставките на стоки и услуги, за ресурсна обезпеченост и ползвани подизпълнители, а за стоките – за транспорт и възможности за съхранение. За част от фактурите не е установено и плащане. Не са представени доказателства и за счетоводното отразяване на фактурираните доставки при процесните доставчици. В допълнение е посочено, че в процеса на извършената ревизия представителят на [фирма] не е оказал съдействие за откриване и установяване на контакт с преките му съконтрагенти. Основният доказателствен материал е от представени от жалбоподателя доказателства.
Непризнато право на данъчен кредит по отделни доставчици:

1. Непризнато право на данъчен кредит в размер на 156 045,25 лв. по фактури № № 144/30.05.2008 г., 225/29.07.2008 г. и 227/01.08.2008 г., издадени от [фирма], с предмет на доставката „захар бяла на кристали”:
Резултатите от извършената насрещна проверка на доставчика са отразени в протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/№ 2200-4-1003098-03/29.07.2010 г. С цел връчване на изготвено ИПДПОЗЛ са извършени три посещения на декларирания от дружеството адрес за кореспонденция. Съставени са протоколи с № 26339/23.06.2010 г. и № 26338/23.06.2010 г. и № 22848/15.06.2010 г., с които е установено, че представител на дружеството или упълномощено лице не са открити на адресите на дружеството. Връчването е осъществено по реда на чл. 32 от ДОПК. Констатирано е, че в предоставения срок не са представени изисканите обяснения и документи.
Трите броя фактури, предмет на спора, са за продажба на бяла захар на кристали за периодите м.05.2008 г., м.07.2008 г. и м.08.2008 г. Установено е, че плащането е по банков път, за което в хода на предходната ревизия са представени банкови документи. Приложени са еднотипни договори за покупко-продажба на захар и анекси към тях, приемо-предавателни протоколи, в които е посочено, че вписаното количество захар е установено според кантара на разтоварната база в [населено място],[жк]срещу [жилищен адрес] която съгласно клаузите на договора и протоколите е склад на жалбоподателя. При проверка в информационния масив на НАП е констатирано, че [фирма] няма назначен персонал и не е декларирало търговски обекти.
С писмо с изх. № 05240365/13.09.2010 г. ревизиращият орган по приходите служебно е изискал годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО, ведно с приложенията към нея - отчет за приходите и разходите, баланс, отчет за паричния поток и др. В отговор с писмо с изх. № 05240365/28.12.2010 г. на ТД на НАП С. е посочено, че за финансовата 2008 г. дружеството не е подало ГДД.
Въпреки извършеното приобщаване на доказателства, събрани в хода на предходната ревизия, приключила с частично отменения РА № [ЕГН]/12.10.2009 г., ревизиращият орган, както и директорът на ДОУИ, не са коментирали резултатите от извършената насрещна проверка на доставчика, документирани в ПИНП № 2210-900621/3/01.06.2009 г. При насрещната проверка ИПДПОЗЛ е връчено на упълномощено лице от дружеството-доставчик, като в дадения срок са представени заверени копия на издадените фактури, заверени копия на приемо-предавателни протоколи, договор за покупко-продажба и три броя анекси; заверено копие на хронологичните регистри на сметки 4532, 411, 503 и 702; заверени копия на фактури от Х. Ш. Г. – предходен доставчик, придружени от товарителници, сертификати за качество и международни транспортни документи; заверени копия от банкови извлечения за извършените плащания по фактурите; заверени копия на справки-декларации за ДДС, протоколи за приемане и дневници за продажби; справка за движението на стоковия поток. Правото на данъчен кредит по издадените от този доставчик фактури, при предходната ревизия е отказано, поради липса на достатъчно доказателства за ресурсна /персонал/, техническа /транспортни средства/ и материална /складове и обекти/ обезпеченост за осъществяване на доставките.

2. Непризнато право на данъчен кредит в размер на 248 800 лв. по фактури с №№ 50…0109/28.12.2007 г. /с предмет на доставката - услуга по договор и ДДС 3 000 лв./, 50…0140/14.01.2008 г. /с предмет - доставка по договор от 08.01.2008 г. и ДДС 152

500,00 лв./, 50…0225/28.02.2008 г. /с предмет - доставка по договор от 08.01.2008 г. и ДДС 35 300,00 лв./ и 5…0276/20.03.2008 г. /с предмет - доплащане по договор от 08.01.2008 г. и ДДС 58 000 лв./, издадени от [фирма]:

На доставчика е извършена насрещна проверка, резултатите от която са отразени в ПИНП № 2200-4-1003098-02/29.07.2010 г. Изготвено е искане за представяне на документи и писмени обяснения с изх. № 05-53-06-1371/08.06.2010 г., като за връчването му е бил посетен адресът за кореспонденция на проверяваното лице. Изготвени са три протокола за посещение на адрес с № 22846/15.06.2010 г., № 26336/23.06.2010 г. и № 26337/23.06.2010 г. Връчването на ИПДПОЗЛ е осъществено по реда на чл. 32 от ДОПК. В законоустановения срок поисканите документи не са представени.

От офис „Изток" на ТД на НАП С. служебно са изискани ГДД на доставчика за 2007 г. и 2008 г., ведно с приложенията към тях. Получен е отговор с изх. №[ЕИК]/30.08.2010 г., съгласно който дружеството не е подавало ГДД по чл. 92 от ЗКПО.

При проверка в информационния масив на НАП е констатирано, че [фирма] няма назначен персонал, декларирало е само офис, но не и търговски обекти.

От останалите доказателства, представени от жалбоподателя, е установено, че за фактура № 5000..109/28.12.2008 г. е представен комисионен договор, по силата на който [фирма] възлага, а [фирма] се задължава да сключи от свое име и за сметка на жалбоподателя сделка със следния предмет: „намиране на клиент за сключване на предварителен договор и впоследствие на окончателен договор за покупко-продажба на зърнени култури. Представено е и обяснение от жалбоподателя, съгласно което [фирма] е подсигурил доставчик – „VA I. A." AG /"Фа интертрейдинг" – А."/, доставил царевица на [фирма]. По отношение на доказателствата, представени в подкрепа на твърденията на жалбоподателя, органът по приходите е констатирал редица противоречия и несъответствия. Съгласно представения протокол от 11.01.2008 г. към комисионния договор, комисионерът [фирма] е извършил зададеното за периода 09.12.2007 г. до 11.08.2008 г. /т.е. до дата, явяваща се след датата на съставяне и подписване на протокола/, а комитентът приема извършената работа, като се задължава да заплати възнаграждение в размер на 180 000 лв., без ДДС. Процесната фактура № 5000…109/28.12.2008 г. обаче е на стойност 18 000 лв. с ДДС, а не 180 000 лв., без ДДС. Не са представени обосновани обяснения и доказателства за начина на формиране на стойността на услугата, нито данни за конкретно лице, служител или подизпълнител на [фирма], което да извърши посредничеството, предвид липсата на персонал при въпросния доставчик.

Аналогични са констатациите и по отношение на фактура № 5000..140/14.01.2008 г. Във връзка с нея е констатирано, че в хода на ревизията от страна на жалбоподателя са представени два различни документа - анекс, без дата, към договор за търговско посредничество от 09.01.2008 г. и протокол, също без дата, към същия договор, подписани и подпечатани от двете страни, но с противоположно съдържание. В първия документ е посочено, че посредникът не е извършил зададеното, а във втория – че е реализирал доставка на пшеница по договора от 09.01.2008 г. за периода 01.08.2008 г. – 31.08.2008 г. Подобни констатации са налице и по отношение на останалите фактури, издадени от [фирма] - № 500…225/28.02.2008 г. и № 500…270/23.03.2008 г.

Съгласно съставения при предходната ревизия ПИНП № 2210-90062/6/13.07.2009 г. на същия доставчик, отново е предприето връчване на ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 от

ДОПК, но в указания срок са постъпили: заверени копия на издадените фактури, извлечения на хронологичните регистри на сметки 4532, 703, 411 и 602; фактури от предходни доставчици; справки декларации за ДДС, протоколи за приемане на декларации и дневници по ЗДДС; комисионен договор от 09.12.2007 г., придружен от протокол от 01.11.2008 г. и Анекс от 30.03.2008 г.; договор за търговско посредничество от 09.01.2008 г., придружен от анекс и протокол; тристранен договор от 09.08.2008 г. От така представените документи се установява, че [фирма] възлага на [фирма] намиране на фирма за сключване на договор за покупко-продажба на зърнени култури. Представени са протоколи, подписани от двете страни, в които е констатирано, че [фирма] е извършило зададеното, съгласно договора. Правото на данъчен кредит по издадените от този доставчик фактури, при предходната ревизия е отказано, поради липса на достатъчно доказателства за ресурсна /персонал/, техническа /транспортни средства/ и материална /складове и обекти/ обезпеченост за осъществяване на доставките.

3. Непризнато право на данъчен кредит в размер на 44 003,25 лв. по фактура № 0…0182/30.06.2008 г., с предмет на доставката – захар бяла на кристали – 166,050 т., издадена от [фирма]:

Резултатите от извършената насрещна проверка на доставчика са отразени в ПИНП № 2200-4-1003098-04/29.07.2010 г. Изготвено е ИПДПОЗЛ с изх. № 0553-06-1373/08.06.2010 г., за връчването на което са извършени две посещения на адреса за кореспонденция, документирани с протоколи № 22847/15.06.2010 г. и № 26335/23.06.2010 г., с които е установено, че представител на дружеството или упълномощено лице не са открити. Връчването е осъществено по реда на чл. 32 от ДОПК. Констатирано е, че в предоставения срок не са представени изисканите обяснения и документи.

От жалбоподателя са представени договор за покупко-продажба от 01.06.2008 г., приемо-предавателни протоколи /еднотипни по съдържание с тези с доставчика [фирма]/, в които е посочено, че вписаното количество захар е установено според кантара на разтоварната база в [населено място],[жк]срещу [жилищен адрес] която съгласно клаузите на договора и протоколите е склад на жалбоподателя. При проверка в информационния масив на НАП е констатирано, че [фирма] има назначен един управител на трудов договор, няма декларирани търговски обекти.

След анализ на събраните доказателства е констатирано, че не са представени товарителници, прехвърлителни и кантарни бележки и други документи за транспорт на захар, не са представени документи за наличие на търговски обекти, собствена или наета складова база, наличие на кадрова обезпеченост, доказателства за предходен доставчик.

С писмо до офис „В.” при ТД на НАП С. е изискано служебно представяне ГДД по чл. 92 от ЗКПО, заедно с приложенията към нея,

отчет за приходите и разходите, баланс и др. Получен е отговор с изх. № 05-24-03-65/13.09.2010 г., съгласно който дружеството не е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО.
Съгласно съставения при предходната ревизия ПИНП № 2210-90062/5/09.06.2009 г. на същия доставчик, отново е предприето връчване на ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 от ДОПК, но в указания срок са постъпили: заверено копие на издадената фактура; заверени копия на дневни отчети от касов апарат и разпечатка на сметка 411 за разсрочено плащане; справки-декларации и дневници за м.май и м.юни 2009 г.; инвойси и товарителници за предходен доставчик; договор и приемо-предавателни протоколи за извършена продажба; транспортни разходи при продажбата не са извършвани, тъй като захарта е стоварена направо в базата на купувача; договор за абонаментно обслужване и свидетелство за регистрация на касов апарат, извлечения на хронологичните регистри на сметки 4532, 702 и 411. Правото на данъчен кредит по издадените от този доставчик фактури, при предходната ревизия е отказано, поради липса на достатъчно доказателства за ресурсна /персонал/, техническа /транспортни средства/ и материална /складове и обекти/ обезпеченост за осъществяване на доставките.

4. С РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 2 810 080,00 лв. по 19 бр. фактури, подробно описани в констативната част на РД и РА, издадени от доставчика „Джойнт Екшън" 2008 ЕООД. Предмет на доставките са продажба на пшеница, слънчоглед и царевица за данъчни периоди м. 08.2008 г., м. 09.2008 г., м. 10.2008 г. и м. 11.2008 г.
На доставчика е извършена насрещна проверка, резултатите от която са отразени в ПИНП № 2200-4-1003098-05/30.07.2010 г. Изготвено е ИПДПОЗЛ с изх. № 0553-06-1374/08.06.2010 г., като за връчването му е бил посетен адресът за кореспонденция на проверяваното лице. Съставени са три броя протоколи за посещения на този адрес с № 22941/16.06.2010 г., № 26442/24.06.2009 г. и № 26443/24.06.2010 г. Поради неоткриване на представител на дружеството на декларирания адрес, връчването е осъществено по реда на чл. 32 от ДОПК. Констатирано е, че в предоставения срок не са представени изисканите обяснения и документи.
При проверка в информационната система на НАП е установено, че доставчикът не е декларирал търговски обекти, има назначени по договор 3 лица - един зидаромазач и две секретарки. Не се установява наличие на друг персонал – например шофьори и лица за товаро - разтоварни дейности за изпълнението на фактурираните доставки на пшеница, слънчоглед и царевица.

В РА е прието, че не са установени данни и не са представени доказателства относно счетоводното отчитане на процесните сделки при доставчика, отразяване на разходи по придобиване на стоките от предходни доставчици, съхраняване, предаване и транспортиране, наличие на договори, анекси, приемо-предавателни протоколи и др., свързани с изпълнението на доставките, включително от подизпълнители, предвид констатираната липса на кадрова обезпеченост при „Джойнт Екшън" 2008 ЕООД, наличие на материална база, техническа и кадрова обезпеченост за изпълнение на доставките, включително за техния транспорт и пр.
Въз основа на подадената от доставчика ГДД по ЗКПО и приложенията към нея е констатирано, че лицето е декларирало ДМА – транспортно средство на стойност 1 000,00 лв., но не притежава земи и сгради, складове, машини и оборудване, специализирани обекти за съхранение на зърнени култури, както и транспортни средства.
Съгласно съставения при предходната ревизия ПИНП № 2210-90062/7/29.05.2009 г. на същия доставчик, отново е предприето връчване на ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 от ДОПК, но в указания срок са постъпили: заверени копия на издадените фактури; договор за покупко-продажба от 01.08.2008 г. на зърно, приемо-предавателни протоколи и анекси; договор за покупко-продажба от 01.09.2008 г. на зърно, приемо-предавателни протоколи и анекси; договор за покупко-продажба от 01.10.2008 г. на зърно, приемо-предавателни протоколи и анекси; договор за покупко-продажба от 01.11.2008 г. на зърно, приемо-предавателни протоколи и анекси; копия от банкови извлечения за извършени плащания по фактури; справки-декларации, дневници за покупки и продажби по ЗДДС; оборотна ведомост с натрупване от 28.09.2008 г. до 31.12.2008 г.; един брой трудов договор и договор от 01.07.2008 г. за наем на офис; фактури от предходни доставчици, договори и разписки. Правото на данъчен кредит по издадените от този доставчик фактури, при предходната ревизия е отказано, поради липса на достатъчно доказателства за ресурсна /персонал/, техническа /транспортни средства/ и материална /складове и обекти/ обезпеченост за осъществяване на доставките.

5. С РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 65 075,52 лв. по 2 бр. фактури, издадени от доставчика [фирма] за данъчни периоди м.12.2007 г. и м.12.2009 г. Предмет на фактура № 31/05.12.2007 г. е авансово плащане за пшеница, а по фактура № 79/19.12.2009 г. – пшеница авансово плащане.
Резултатите от извършената насрещна проверка на доставчика са отразени в ПИНП № 2200-04-1003098-06/29.06.2010 г. Изготвено е ИПДПОЗЛ с изх. № 27738/25.05.2009 г., за връчването на което е

извършено посещение на декларирания от дружеството адрес за кореспонденция, отразено в протокол с № 1006398/10.06.2009 г. Констатирано е, че не са открити представител на проверявания субект, упълномощено лице или служител, определен да получава съобщения или книжа. Предприети са действия за връчване на искането по реда на чл. 32 от ДОПК. До лицето е изпратена покана с обратна разписка, върнала се с гриф „получателят непознат на посочения адрес". В хода на процедурата по чл. 32 от ДОПК, искането е връчено лично на представител на дружеството на 17.06.2010 г. Констатирано е, че към момента на съставяне на протокола за насрещна проверка, както и към датата на съставяне на РА, лицето не се е явило и не е представило изисканите документи за проверка.

Констатирано е също така, че доставчикът е подал ГДД по чл. 92 от ЗКПО. По данни от приложения към нея ОПР е установено, че лицето е оповестило извършени външни услуги, продадени активи и продажби на стоки и услуги. Не са отразени разходи за възнаграждения и услуги. Дружеството не притежава сгради и специализирани обекти за съхранение на зърно, машини, съоръжения и оборудване, както и персонал, обезпечаващ изпълнението на фактурираните доставки на зърно - шофьори, лица, извършващи товаро-разтоварни дейности и др.

От жалбоподателя са представени договор за покупко – продажба от 01.12.2007 г. Плащането по първата фактура е по банков път, а по втората – чрез прихващане.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, ревизиращият орган е заключил, че не са налице безспорни доказателства за наличие на настъпило данъчно събитие по процесните фактури. От доставчика не са представени доказателства в потвърждение на ангажираните от жалбоподателя документи. [фирма] не е представило за проверка първични счетоводни документи, договори, прематално-предавателни протоколи, документи за извършено плащане, данни и доказателства за предходни доставчици, за материална, техническа и технологична обезпеченост за изпълнение на доставките и други.

Съгласно съставения при предходната ревизия ПИНП № 2210-900621-1/23.06.2009 г. на същия доставчик, отново е предприето връчване на ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 от ДОПК, като се е явило лицето Й. К. – управител на дружеството, на което е връчено искането. В указания срок са представени: дневник за покупки за м.11.2007 г. и дневник за продажби за м.12.2007 г.; протокол за прихващане от 28.02.2008 г. и писмени обяснения. В последните управителят на дружеството-доставчик декларира, че „А. спринт" е издало на [фирма] двете фактури, пшеницата се е съхранявала в наета от [фирма] зърнобаза в [населено място]. Разплащането по първата фактура е извършено по банков път, а по втората чрез приспадане. Правото на

данъчен кредит по издадените от този доставчик фактури, при предходната ревизия е отказано, поради липса на достатъчно доказателства за ресурсна /персонал/, техническа /транспортни средства/ и материална /складове и обекти/ обезпеченост за осъществяване на доставките.

6. С РА е отказан данъчен кредит в размер на 245 348,48 лв. за данъчни периоди м. 11.2007 г. и м.12.2007 г. по фактури №№ 50…039/28.11.2007 г., 50…099/28.12.2007 г., 50…047/05.12.2007 г. и 50…043/03.12.2007 г., издадени от [фирма], с предмет на доставките продажба на пшеница и услуги по комисионен договор.
На доставчика е извършена насрещна проверка, приключила с ПИНП № 2200-4-1003098-01/30.07.2010 г. Изготвено е искане за представяне на документи с изх. №0553-06-1370/08.06.2010 г., за връчването на което са извършени две посещения на адреса за кореспонденция и са съставени протоколи за посещение с № 26441/24.06.2010 г. и № 22940/16.06.2010 г. Поради ненамиране на представител на дружеството-доставчик на декларирания адрес, връчването на искането е осъществено по реда на чл. 32 от ДОПК. Констатирано е, че в предоставения срок не са представени изисканите обяснения и документи.
Във връзка с фактура № 50…099/28.12.2007 г. в РД е коментиран представения от жалбоподателя комисионен договор от 09.12.2007 г., сключен между [фирма], в качеството му на комитент, и [фирма], в качеството му на комисионер. Съгласно договора комитентът възлага, а комисионерът се задължава да сключи от свое име и за сметка на комитента следната сделка: „намиране на клиент за сключване на предварителен договор и впоследствие на окончателен договор за покупко-продажба на зърнени култури“. Приложен е приемо-предавателен протокол от 28.12.2007 г., с който страните констатират, че комисионерът е извършил зададеното съгласно договора, като комитентът приема извършената работа и се задължава да заплати възнаграждение в размер на 102 000 лв. с ДДС. Съдържанието на протокола е преценено от ревизиращите органи като твърде общо, тъй като в него не е указано конкретно свършена работа, нито е приложен сключен предварителен и/или окончателен договор за покупко-продажба на зърно, доказващ съдействието на комисионера и изпълнението на ангажимента му по комисионния договор. Констатирано е, също така, че по фактурата няма и плащане.
По отношение на фактури № 50...043/03.12.2007 г. с предмет: „пшеница – 886.620 тона“ и № 50...047/05.12.2007 г. с предмет: „пшеница – 481.010 тона“, жалбоподателят е представил приемо-предавателен протокол, съгласно които [фирма] предава на [фирма] пшеница, реколта 2007 г.

Представени са товарителници и пътни разписки, в които като превозвач е посочен [фирма].
От справка в информационната система на НАП е установено, че дружеството няма назначен персонал и декларирани търговски обекти. По данни от писмо с вх. № 05240267/03.09.2010 г. на ТД на НАП С. за финансовата 2007 г. [фирма] няма подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО. Не са представени доказателства за ресурсна обезпеченост.
Предвид така установената фактическа обстановка, доколкото жалбоподателят е декларирал, че използва доставчици на зърно със собствен транспорт, а за [фирма] е констатирано, че не притежава кадрова обезпеченост, включително и за извършване на транспорта, органите по приходите са приели, че не е доказано по безспорен начин реално извършване на доставка. Констатирано е и че по процесните фактури за пшеница няма и плащане.
Съгласно съставения при предходната ревизия ПИНП № 2210-900621/4/06.04.2009 г. на същия доставчик, също е предприето връчване на ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 от ДОПК, като в указания срок не са представени документи и писмени обяснения. Установено е, че дружеството няма декларирани търговски обекти и назначен персонал. Правото на данъчен кредит по издадените от този доставчик фактури, при предходната ревизия е отказано, поради липса на достатъчно доказателства за ресурсна /персонал/, техническа /транспортни средства/ и материална /складове и обекти/ обезпеченост за осъществяване на доставките.
Жалбоподателят оспорва така формираните фактически констатации и правни изводи на РД и РА. Твърди, че в хода на процесната ревизия, както и на тази приключила с частично отменения РА № [ЕГН]/12.10.2009 г., е представил доказателства, с които безспорно обосновава твърдението си, че доставките са реално извършени - стоките са предадени, услугите – извършени, налице е плащане или друга насрещна престация. Позовава се и на допуснати съществени процесуални нарушения, изразяващи си в необсъждане на събраните доказателства от предходната и настоящата ревизия, както и в процедурни нарушения по чл. 32 от ДОПК – налице са множество протоколи за посещение на адрес с едни и същи дати, което навежда на извод за формалност на проверките.
В съдебното производство е изискана и събрана информация от компетентните ТД на НАП по регистрация на доставчиците относно извършени ревизии и издадени РА и АПВ.
От жалбоподателя е ангажирана като доказателство съдебно-счетоводна експертиза, при която вещото лице след запознаване с материалите по делото, е дало заключение, че: Данни за реда и начина на счетоводното отразяване на процесните фактури от

счетоводството на жалбоподателя не са предоставени на вещото лице за периода от 28.11.2011 г. до датата на изготвяне на заключението – 20.02.2012 г. Данни за закупени стоки, посредством извършените от доставчиците комисионни услуги, на каква стойност и данни за последваща реализация не са били предоставени на вещото лице. Такива не са приложени и в материалите по делото. През процесните периоди съгласно констатациите на органите по приходите, жалбоподателят е извършвал продажби, отразени по сметка от група 70, за които е начислявал ДДС. Данни за извършените продажби на стоки и/или услуги, реда и начина на отразяването им като приход при формиране на финансовия резултат не са предоставени на вещото лице. В материалите по делото липсват данни за придобиването на стоките, осчетоводяване на прехвърляне на собствеността и впоследствие на отчуждаването им към трети лица – получатели по доставки на жалбоподателя. Такива не са представени и на вещото лице при изготвяне на експертизата. По процесните доставки са издадени фактури от доставчиците с включен в тях ДДС. Съгласно констатациите на органите по приходите, фактурите са отразени в дневниците за продажби и СД по ЗДДС за съответните отчетни периоди. За доставчик [фирма] липсват констатации дали фактурите са отразени в дневниците за продажби. Доставчиците не са подавали ГДД и отчети към тях с изключение на [фирма] – подадена ГДД за 2007 г. и [фирма] – за 2008 г.

За доставчик [фирма] е представен РА № [ЕГН]/17.02.2009 г. за определяне на задълженията по ЗДДС за периода 05.02.2007 г. – 30.06.2008 г. /периода на издаване на процесните фактури/. Ревизията е извършена по реда на чл. 122 от ДОПК, поради липса на представена счетоводна отчетност от дружеството. Определена е данъчна основа за целия ревизиран период на основание чл. 122, ал. 4 от ДОПК за всички получени и извършени доставки 0,00 лв. Ревизията е определила ДДС за внасяне на основание чл. 85 от ЗДДС в размер на 7 972 837,39 лв. и лихви 1 500 370,50 лв.

Представен е и РА № [ЕГН]/06.10.2009 г. за периода 01.07.2008 г. – 09.10.2008 г. с установени задължения за довнасяне по ДДС в размер на 1 157 408,18 лв. и лихви в размер на 175 308,14 лв.

За доставчика [фирма] е представен РА № [ЕГН]/26.04.2011 г. за периода 07.03.2008 г. – 31.08.2008 г. по приложението на ЗДДС. Ревизията е извършена по реда на чл. 122 от ДОПК, поради липса на представена счетоводна отчетност от дружеството. Определена е данъчна основа за целия ревизиран период на основание чл. 122, ал. 4 от ДОПК за всички получени доставки 0,00 лв. Определен е ДДС за внасяне на основание чл. 85 от ЗДДС в размер на 3 835 499,57 лв. и лихви 1 272 124,95 лв.

За доставчика [фирма] е представен РА № [ЕГН]/14.07.2009 г. за периода 04.07.2008 г. – 31.01.2009 г. по приложението на ЗДДС. Ревизията също е извършена по реда на чл. 122 от ДОПК, поради липса на представена счетоводна отчетност от дружеството. Определена е данъчна основа за целия ревизиран период на основание чл. 122 от ДОПК за всички получени доставки 0,00 лв. Определен е ДДС за внасяне на основание чл. 85 от ЗДДС в размер на 3 462 751,18 лв. и лихви 310 361,21 лв.
За доставчиците [фирма] и [фирма] за периода 01.11.2007 г. – 30.11.2008 г. не са издавани АПВ и РА.
По отношение на доставчика [фирма] с писмо изх. № ВХК-76882-1 от 21.12.2011 г. на ТД на НАП – В. до жалбоподателя, с копие на писмото по делото, са изпратени РА №[ЕИК]/06.11.2009 г. и РА №[ЕИК]/28.10.2009 г., като същите не са представени от него по делото до настоящия момент, нито на вещото лице за изготвяне на експертизата, поради което съдът прави извод, че жалбоподателят умишлено е създал пречки за събирането на тези доказателства по делото.
С оглед на така установените факти, съдът прави следните правни изводи:
Правото на данъчен кредит по процесните фактури е отказано на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, във връзка с чл. 6, ал. 1, съответно - чл. 9, ал. 1, и чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, тъй като ревизиращият екип е обосновал извод за липса на реални доставки.
Понятието доставка на стока е дефинирано в разпоредбата на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС - това е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Разпоредбата на чл. 5, ал. 1 от ЗДДС определя като стока всяка движима и недвижима вещ, включително електрическа енергия, газ, вода, топлинна или хладилна енергия и други подобни, както и стандартният софтуер. Алинея втора на същата разпоредба изключва от понятието стока парите в обращение и чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Според чл. 8 от ЗДДС услуга по смисъла на закона е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство.
Установяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите когато се касае за минал период спрямо този на проверката, следва да бъде направено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя. По-конкретно, когато се касае за доставка на стока следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукция. В случай че се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултатът от извършената услуга при

получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.
Както в хода на ревизията, така и от съдебносчетоводната експертиза е установено, че доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], не се откриват на декларирания адрес. Ненамирането им е възпрепятствало ревизиращия орган и вещото лице да проверят счетоводството на доставчиците. От страна на жалбоподателя също не са представени доказателства за реалното извършване на доставките – отразяването им в счетоводството на дружеството, извършените последващи доставки и др. косвени доказателства, които би следвало да се намират в счетоводството му. Въпреки направеното доказателствено искане за ангажиране на съдебносчетоводна експертиза жалбоподателят не е предоставил достъп на вещото лице до счетоводството си, с което е създал пречка за събиране на относими доказателства.
Представените в хода на ревизията приемо-предавателни протоколи с [фирма] не съдържат мястото на предаване на стоката /слънчоглед/ - посочено е „база на [фирма]", не са посочени имената на лицата, които са се подписали за предал и приел. Като „предал" се е подписало лице и е положен печат на купувача – [фирма], а като „приел" – на продавача – [фирма]. Протоколите съдържат текст, че продавачът е предал описаната в стока натоварена на следните превозни средства, посочени в Приложение 1. Аналогично е и съдържанието на представените приемо-предавателни протоколи с [фирма], но в тях е посочен адрес на базата на разтоварване.
Ненамирането на доставчиците на адресите за кореспонденция и непредставянето на изисканите от тях документи в хода на ревизионното производство не изключват възможността жалбоподателят да представи достатъчно доказателства в подкрепа на тезата си за правомерно упражняване на право на приспадане на данъчен кредит, но това в настоящото производство не е сторено от жалбоподателя. Той е представил копия от множество документи освен процесните фактури – пътни прехвърлителни разписки, товарителници и др., но не е оказал съдействие на вещото лице по допуснатата по негово искане експертиза, да направи проверка в неговото счетоводство и да установи, как процесните доставки са намерили отражение в него. Придобиването на значителни количества захар, пшеница, царевица и слънчоглед, предвид неосъществяването на производствена дейност от страна на дружеството – жалбоподател, би следвало да е намерило отражение в счетоводството му като последваща реализация на

стоките, финансов резултат на дружеството и т.н. Поради това, настоящият състав на съда приема за недоказано и твърдението на жалбоподателя, че закупената от доставчиците стока впоследствие е продадена.
Безспорно е прието от съдебната практика, че признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Поради това, при преценка от страна на органите на приходната администрация дали е възникнало за получателя по доставките право на приспадане на данъчен кредит, същите имат правомощието да проверят дали отразените във фактурите доставки са реално извършени, именно от посочените доставчици и в посочените обеми. При положение, че както ревизираното лице, така и доставчиците не представят доказателства, от които да е видно, че доставката е реално осъществена, наличието на фактури и счетоводното им отразяване не е достатъчно основание за признаване на правото на данъчен кредит.
Всичко изброено води до логичния и обоснован извод, че след като не е доказана наличност на стоките у доставчиците, възможност за осъществяване на транспорт /във всички представени товарителници като превозвач е посочен съответния доставчик/, нито местонахождение и съхранение, че стоки не е имало. За да се твърди, че една доставка е извършена реално, е необходимо да се докаже съществуването на самия обект на доставката.
Както в хода на ревизията, така и в хода на административното и съдебно обжалване жалбоподателят не представя доказателства за реалност на фактурираните от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] доставки, въпреки че е негова доказателствената тежест за установяване на положителен факт - наличието на доставка, при констатации от страна на органите по приходите за липса на такава. В този смисъл със свое решение от 6 декември 2012 г. по дело C-285/11 СЕС в т. 32 се е произнесъл, че съдът е длъжен 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 жалбоподателят може да упражни право на приспадане по процесните доставки.
Съгласно чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да е установено наличие на фактически извършени стопански операции, няма основание за ползване право на данъчен кредит, предвид разпоредбите на чл. 68, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от същия закон. Поради което обосновано, законосъобразно и правилно ревизиращият

орган по приходите е отказал правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] фактури.
С оглед изложеното по–горе, настоящият състав намира, че обжалваният РА № [ЕГН]/07.02.2011 г. е законосъобразен и правилен в частта на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 3 569 352,50 лв. за данъчни периоди от 01.11.2007 г. до 31.03.2008 г. и от 01.05.2008 г. до 30.11.2008 г. по фактури, издадени от преките доставчици [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], поради което жалбата срещу него, като неоснователна следва да бъде отхвърлена.
При този изход на спора ответникът има право да му бъдат присъдени направените по делото разноски за юрисконсултско възнаграждение, в размер на 71 837,05 лв.
Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София – град, Първо отделение, 18–ти състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/07.02.2011 г., издаден от К. Г. Л. – главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 771/09.05.2011 г. на директора на дирекция „ОУИ” – С..
ОСЪЖДА [фирма], БУЛСТАТ[ЕИК], да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – С., сумата от 71 837,05 лв. /седемдесет и една хиляди осемстотин тридесет и седем лева, пет ст./ разноски по делото.
Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от получаване на съобщенията до страните, че е постановено.

СЪДИЯ: