

РЕШЕНИЕ

№ 4003

гр. София, 13.06.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 06.02.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Цонка Вретенарова и при участието на прокурора Димитров, като разгледа дело номер **1003** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство по делото е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителен и процесуален кодекс (ДОПК). „ Делото е образувано по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК], със седалище [населено място] и адрес на управление пл. С. № 11, офис 5-6, представлявано от В. Й. Т. – управител, против Ревизионен акт (РА) № [ЕГН]/09.07.2010г., издаден от Г. С. С. – орган по приходите при Териториална дирекция на Националната агенция за приходите, потвърден с Решение № 1934/ 16.12.2010г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ при Централно управление на същата агенция, с актуално наименование съгласно чл. 152,ал.2 от ДОПК – Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“.

Становища на страните:

1. С жалбата се иска отмяната на РА, като се твърди неправилни изводи по фактите при преценката на събраните доказателства, които изцяло доказвали предаването на стоката по доставките - родово определени вещи, собствеността на които била прехвърлена от момента на постигането на съгласие между прехвърлителя и приобретателя. Доставката била доказана и поради извършени последващи доставки със стоките, не могло да се представят документи за транспорт, тъй като прекият доставчик и дружеството-жалбоподател са имали наети складови площи в една и съща сграда – складовете на „Е.“ в [населено място], на [улица], прехвърлянето на

собствеността е станало чрез смяна на етикетите – с клиентски номер, чрез който всяка фирма се индивидуализира. Твърди се, че тази фирма е била единствената сертифицирана [населено място] за замразено и охладено месо, което можело да се съхранява при температура „-35“ градуса. Счита преките и предходни доставки на предмета по фактурите за доказани поради представени договори за начина на съхранение на стоките – договори за наем на хладилен склад, счетоводната отчетност на доставчика и установеното действително издаване на фактурите, разполагаема хладилна площ от доставчика и хладилни камери на основание сключени договори за наем и влог, фактури за стоковия поток на доставчика, доказан последваща доставка със същия предмет. Ако ревизиращите органи твърждали, че доставчик е лице, различно от посоченото във фактурите, то следвало те да ангажират доказателства за това, кой е доставчика.

2. ОТВЕТНИКЪТ – директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика”, съгласно чл.152,ал.2 ДОПК, чрез процесуален представител оспорва жалбата. В мотивите на решението ответникът е направил изводи по фактите, че дружествата доставчици – прекият доставчик „Н.” и предходният – „Б. П.” не са разполагали с бази за съхранение на замразено месо в количеството, посочено от една страна по протоколите за вътреобщностно придобиване (В.) относно „Б. П.” и по спорните фактури относно „Н.”, липсвали данни къде и как е станало предаването на стоките между предходния и прекия доставчици и от тях на жалбоподателя на стоките от „Б. П.” на „Н.”, следвало да са извършени и товаро-разтоварни работи при прехвърлянето, за което не били представени доказателства. Иска от съда да постанови отхвърлянето ѝ, по съображенията, изложени в решението за потвърждаване на РА. Иска се от съда да присъди и разноски на основание чл.161,ал.3 ДОПК – множество представени писмени доказателства, и да бъдат възложени всички разноски на жалбоподателя.

3. ПРОКУРОРЪТ дава заключение за неоснователност на жалбата.

4. Пред съда са приети доказателствата по административната преписка, както и писмени доказателства:

4.1. За предходния доставчик „Б. П.” за 2008г.: справка за задълженията му, годишна данъчна декларация; баланс към 31.12.2008г и приложенията към него – отчет за приходите и разходите и други отчети и справки към посочената дата; за утвърдената счетоводна политика, справка - декларация по ЗДДС за данъчни периоди м. 06 и 07 2008г. и дневници за продажбите, Ревизионен акт № [ЕГН]/07.06.2010г. и Решение № 1699 /12.11.2010г. на ответника във връзка с извършена ревизия за периода м. 08 на 2007г. до м. 09. 2008г. и преписката по издаването им - от л. 84 до л. 268 от делото; 36 броя търговски документи с изпращач [фирма] и получател [фирма] за данъчни периоди м. 06 и 07 на 2008г. (л.640 – 675).

4.2. За прекия доставчик „Н.” за 2008г. от л. 269 до л. 420 и от л. 609 до 634: годишна данъчна декларация, баланс към 31.12.2008г. и приложенията към него – справки и отчети, отчет за приходите и разходите към същата дата; декларация по ЗДДС за данъчни периоди м.06 и 07 2008г. и дневниците за продажби към тях;

Ревизионен акт № [ЕГН]/01.07.2010г. за извършена ревизия на „Н.” в това число и по ЗДДС за периода м. 08. 2007г. до м. 09.2009г., влязъл в сила, удостоверено съгласно придружително писмо от 31.05.2011г. на орган по приходите при ТД на НАП – С., 39 броя търговски документи с изпращач [фирма] и получател [фирма] за данъчни периоди м. 06 и 07 на 2008г. (л.676 –714)

4.3. От счетоводството на жалбоподателя „Е.” за данъчни периоди м. 06 и 07 на 2008г., които са предоставени на вещото лице за изготвяне на заключението и не се съдържат по административната преписка: складови разписки за получени материални запаси от склад в [населено място] на [улица] с получател [фирма] и доставчик [фирма] общо 35 броя; аналитични салда на сметка 3041 „Материални запаси”, сметка 411 „Клиенти”, сметка 702 „Приходи от продажби на стоки”, сметка 501 „Каса в левове”, сметка 5021 „Б. сметка в евро” сметка 45311 „начислен данък за покупките с право на пълен данъчен кредит”, 45321 „Начислен данък за продажбите” оборотна ведомост , за периодите м. 06 и 07 на 2008г и след тях във вр. установени последващи продажби; договор за наем от 01.07.2008г. между „жалбоподателя [фирма] в качеството му на наемодател и [фирма] – наемател с предмет предоставяне под наем на хладилна площ от 12,5 кв.м. в хладилна база в [населено място] на [улица] със срок считано от датата на подписването му до 31.12.2008г. фактура с доставчик жалбоподателя и получател [фирма] и с предмет наем на склад за м. 07 на 2008г.; фактури за продажби на месо : пилешко, свинско, сланина и говеждо, издадени от [фирма] с получатели [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], „Р. 96” ООДр „Л. Т.”, „Г. лимитид” [фирма]; „М & М meat international B.V.” с адрес в Р.;

4.4. Две удостоверения за обект за търговия на едро с храни от животински произход от дати 08.01.2008г. и от 01.08.2008г. за склад на търговия на едро в [населено място] на [улица]; издадени на „Е.”, и трето удостоверение за търговия с храни от животински произход на същия адрес с дата 07.04.2010г., в които еднозначно е посочено, че обектът - склад за търговия на едро, е регистриран в Регистъра на обектите за производство на храни от животински произход и търговия с ветеринарен регистрационен номер 2203008, отговаря на изискванията на Регламент (ЕО) 852/2004 и Регламент (ЕО) 853/2004 за търговия със месо и местни продукти, а в последното удостоверение изрично е посочено, че обекта е хладилен склад за съхранение и търговия на едро с храни от животински произход, а видно от първо.

4.5. По делото е изслушано и заключение на вещо лице по съдебно-счетоводна експертиза, което е отговорило на въпроси относно счетоводното отразяване на процесните фактури, плащанията, наличие на редовно счетоводство и спазване на счетоводните принципи, проследяване на стоковия поток с оглед наличието и последващи доставки с предмета по спорните фактури и счетоводното им отразяване; относно извършени корекции с РА , издадени на прекия и предходния доставчик. Заключението на вещото лице не е оспорено от страните.

Съдът, като взе предвид приетите по делото доказателства, становищата и възраженията на страните, и след цялостна служебна проверка на оспорения акт по реда на чл.160, ал.2 ДОПК, намира за установено от фактическа и правна страна

следното:

По допустимостта на жалбата:

5. Жалбата до съда е подадена на 11.01.2011 г., като срокът за обжалване по чл.156, ал. 1 ДОПК, е спазен предвид връчване на решението на ответника на 28.12.2010г. Този извод следва и от издаването на Решение №1934/ 16.12.2010г. по подадена жалба по административен ред с дата 03.08.2010г. и подписано споразумение по чл. 156,ал.7 ДОПК за удължаване на срока за произнасяне по чл.155, ал.1 ДОПК до три месеца от изтичането му, който изтича на 17.12.2010 г. Решението като издадено в срок и от компетентен орган, по подадена в срок жалба и срещу акт, който подлежи на обжалване по административен ред, то следва извод, че съдът следва да зачете правните му последици и от връчването му е започнал да тече срок в полза на дружеството за обжалване пред съд по чл.156,ал.1 ДОПК.

6. При тези изводи, жалбата по делото като процесуално допустима, следва да бъде разгледана по същество.

Б)По наличие на основания за нищожност на РА в обжалваната му част и спазване на предвидената форма и процесуални правила в производството по издаването му, съдът намира следното:

7. Ревизионно производство е допустимо, тъй като е спазен срокът по чл. 109 ДОПК за образуването му, предвид датата на издаване на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №906960/27.10.2009г. (л.104), връчена на 03.11.2009г., с обхват установяване на задължения по ЗДДС за периода от 01.06.2008- 31.07.2008г.

8. Ревизионното производство е и законосъобразно образувано, тъй като ЗВР, е издадена от компетентен орган – Ц. Н., заемащ длъжността началник на сектор „Ревизии” в Дирекция „Контрол” на ТД на НАП - С., овластен по чл.112,ал.2,т.1, чл.113, ал.3 и чл.119 ДОПК, съгласно изричната Заповед № РД -01-131/22.03.2007г.за това на директора на същата на ТД.

9. Ревизионното производство е и законосъобразно проведено, тъй като първоначалният срок за провеждане на ревизията – 3 месеца от датата на връчване на първата ЗВР, с последваща ЗВР № 1000292/26.01.2010г., връчена на 05.01.2010г. е удължен до 03.03.2010г., която заповед е издадена от П. Г., оправомощена по чл.112,ал.2,т.1, чл.113, ал.3 и чл.119 ДОПК, съгласно изричната Заповед № РД -01-6 / 04.01.2010 г.за това на директора на същата на ТД, и определена за заместник на Ц. Н., съгласно точка II, подточка 5 от тази заповед. Последният орган е издал Заповедта за определяне на компетентен орган да издаде РА - № К-1000292/22.03.2010г., овластен също изрично със заповедта от 2010г. – точка I, подточка б.

10.ЗВР и заповедта за определяне на компетентен орган имат необходимото съдържание съответно по чл. 113, ал. 1 и чл.119,ал.2 от ДОПК, с което е спазена изискуемата от закона форма за издаването им.

11. На основание 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. Ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизията /чл. 112, ал. 1 от ДОПК/, като чл. 114, ал. 1 от същия кодекс установява начален момент на ревизията – датата на връчване на заповедта за възлагане, срокове за извършване на ревизията и основания за удължаването им. Предвид датата на връчване на ЗВР на 03.11.2009г. със срок до 3 месеца от датата на връчването ѝ, последващо удължен с 1 месец – до 03.03.2010г., то е спазен законоустановения срок за извършване на ревизията по чл. 114, ал.1 и ал.2 от ДОПК.

12. Издадени са предвидените актове в хода на ревизионното производство във връзка с установяване на задълженията за данъци - Ревизионен доклад № 1000292/17.03.2010г., връчен на 14.05.2010г. и Ревизионен акт № [ЕГН]/ 09.07.2010г., връчен на 20.07.2010г. Издаването на РА е съобразено с правото на възражение срещу РД, каквото не е подадено от дружеството.

13. По тези съображения, съдът намира, че ревизионното производство е проведено в предвидените от закона срокове, като са спазени и сроковете за издаване на ревизионен доклад и ревизионен акт по чл. 117, ал. 1 и чл. 119, ал. 3 от ДОПК – съответно 14-дневен от датата на приключване на ревизията и 14-дневен от изтичането на срока за подаване на възражение срещу ревизионния доклад, или от датата на подаване на такава.

14. РА и РД са постановени от органите по приходите, надлежно определени със съответните заповеди по чл. 113 и чл. 119 от ДОПК: съответно от Г. С. и Л. П., издали и подписали РД и от Г. С. - издал РА.

15. Процесният РД, представляващ акт по чл. 21, ал. 3 от АПК, има необходимото съдържание по чл. 117, ал. 1 от ДОПК, с което също е спазена предвидената в закона форма за издаването му, а предвид и липсата на констатация за нарушаване на процедурата по издаването му, на основание чл.171, ал.1 АПК вр. пар.2 ДР на ДОПК, същият е доказателство пред съда/оборимо/ за съдържащите се в него констатации.

16. Предвид издаването на РД и заповед за определяне на компетентен орган да издаде РА, както и формалното му съдържание, то следва извод, че процесният РА, представляващ индивидуален административен акт по смисъла на чл. 21, ал. 2 от АПК, е издаден от компетентен орган и в рамките на предоставените му от закона правомощия по чл.119-120 от ДОПК, като е спазена предвидената форма, изложени са правни и фактически съображения за установените задължения на дружеството.

17. Доказателствата, на които органите по приходите са основали изводите си, са събрани в рамките на законно проведено Ревизионно производство, по аргумент за липса на обстоятелства по чл. 274 ДОПК за незаконна ревизия, поради това съдът цени същите като доказателства и пред съда, съгласно чл.171, ал.1 от Административнопроцесуален кодекс (АПК) приложим субсидиарно за неуредените случаи съгласно параграф 2 от Допълнителните разпоредби на ДОПК.

18. По изложените до тук съображения, съдът намира, че не са допуснати процесуални нарушения в хода на ревизионното производство, нарушаване на правата на защита на дружеството, както и други нарушения, водещи до нищожност на обжалвания акт поради некомпетентност или съществени процесуални нарушения.

По материалната законосъобразност на РА в обжалваната част, предвид доказателствата, доводите на страните и относимите правни норми, съдът намира следното:

19. С РА са установени задължения за данъчни периоди месеците 06 и 07 на 2008г. на основание непризнато право на данъчен кредит общо в размер на 132 448, 15 лв. за данъчен период месец юни 2008г. и 130 657,38 лв. за данъчен период месец юли 2008г. – общо 263 105,53 лв. и лихви за забава в размер на 18 700,80 лв. общо за двете задължения. Правото на данъчен кредит не е признато на основание чл. 68, ал.2 ЗДДС – тъй като подлежащият на приспадане данък не е станал изискуем. Всички фактури са с предмет на доставките различни видове месо: пилешко, свинско и говеждо месо и сланина, общо 344 593,95 кг, по 37 фактури, издадени от доставчика [фирма].

20. От фактическа страна съображенията са, че прекият доставчик „Н.” и предходният доставчик - „Б. П.”, както и по отношение на другите дружества, посочени като участници в процесните доставки - по договори за наем на хладилни складове, тъй като не се доказало, къде е съхранявано месото, как е заприходявано и изписвано в складовете, кой и с каква обезпеченост е извършил товаро-разтоварните работи, е направен извод, че не е налице реална доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС и не е налице основанието по чл.2, т.1 ЗДДС - за облагане с данък на възмездна доставка на стока и възникнало данъчно събитие по чл. 25 ЗДДС, тъй като не е изпълнено условието по ал.5 от последната разпоредба - че на датата на възникване на данъчното събитие данъкът става изискуем.

21. С РА не е променен резултатът на извършените от жалбоподателя последващи доставки на месо - вътреобщностни доставки (ВОД) на „M&meat I.”, включени във V. декларация за м. 06 и 07 на 2008г. и с предмет доставка на говеждо месо- по 12 572 кг всеки месец, превозени от склад на „Е.”, за които са представени ЧМР с превозвач [фирма].

22. Основен предмет на дейност на [фирма] е търговия на едро със замразено месо – пилешко, свинско и говеждо, сланина, предмет и на доставка по процесните фактури, които стоки според декларация от дружеството са съхранявани в хладилни складове по договори с [фирма] – от 18.06.2008г., с [фирма] – от 01.06.2008г. и с [фирма] – от 01.07.2008г.

23. Твърди се от жалбоподателя, че в посочените хладилни складове прекият и предходният доставчици са съхранявали месото, предмет на

процесните доставки, а предвид установеният режим на ползване на хладилните складове, промяната на собствеността се отразявала от работници складовете – чрез смяна на етикета с клиентския номер върху опаковката, от което и доказано прехвърлянето на правото на собственост върху предмета на доставката по смисъла на чл.24,ал.2 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД). При тази ситуация без основание органите по приходите изисквали представяне на доказателства за транспортни разходи и кадрова и техническа обезпеченост на прекия и предходния доставчици. Такива доказателства не са представени и пред съда.

24. По отношение на доставчика [фирма] е установено и не е спорно, че е издал процесните фактури на жалбоподателя, същите са отразени по сметка 304 „Стоки на склад” като приходи от продажби и в кореспонденция със сметка 411 „Клиенти”, деклариран и отразен в дневника за продажби за съответния данъчен период на издаването им и в справката декларация, данъкът е начислен като задължение към бюджета по съответните сметки, а извършеното разплащане - съобразно представени дневни финансови отчети от касов апарат, е извършено в брой на касата на дружеството, които обстоятелства не са спорни между страните.

25. Между доставчика [фирма] и жалбоподателя [фирма] е сключен рамков договор за доставка на месо, който е без дата (л.310 от папка I приложение към делото), представен е и анекс към договора от 01.06. 2008г. с нова точка 5.2 за извършване на плащането по доставките. Доставчикът [фирма] по ИПДПОЗЛ е декларирал пред органите по приходите, че стоката, предмет на спорните фактури е съхранявана в хладилни складове по договори от 02.01.2008г. с [фирма] -като влогоприемател - за приемане на стока за съхранение в склад на [улица], и по договор от 02.01.2008г. с влогоприемател [фирма] с предмет приемане на стока за съхранение в склад на [улица]. По твърдението за едновременно съхранение на месо от жалбоподателя и доставчика му, съдът съобрази следните доказателства за възникналите и развили се правоотношения с посочените складодържатели:

25.1. В хладилен склад на „Ф.”, находящ се в [населено място], [улица]. жалбоподателят е имал сключен договор от 18.06.2008г. за наем на складова площ от 100 кв.м. – част от хладилна камера, съществуването на договора е потвърдено изрично от складодържателя при извършената насрещна проверка в хода на ревизията, но през ревизирания период на жалбоподателя не е издадена фактура за съхранение на стока.

25.2. В хладилен склад на „Т.”, находящ се на [улица] в [населено място], жалбоподателят е имал сключен договор от 01.06.2008г., съществуването на който е потвърдено и от складодържателя при извършената насрещна проверка в хода на ревизията, като от страна на „Т.” е декларирано, че за процесните данъчни периоди - – 01.06.2008г. – до 31.07.2008г., няма издадени фактури на жалбоподателя за съхранение на стока, с обяснението, че когато

не се съхранява стока в хладилната база, клиентът му не заплаща наем и не му се издава фактура. Също е констатирано, че складодържателят „Т.“ е сключил с прекия доставчик „Н.“ договор за влог №014/02.01.2008г. и предходния „Б. П.“ – договор за влог № 026/01.01.2008г. в същия хладилен склад – на [улица] в [населено място], но складодържателят също е декларирал, че за периода на процесните доставки няма издадени фактури за съхранение с „Н.“, по същите причини, както за жалбоподателя - не е съхранявана стока, а на „Б. П.“ – е издадена за същия период една фактура от 30.07.2008г. за съхранение на стока за 5 кв.м. , но съгласно подписана декларация, в този хладилен склад обаче клиентът самостоятелно контролира движението на количествата стока за съхранение.

25.3. В хладилен склад на Е., находящ се на [улица] в [населено място], жалбоподателят е имал сключен договор от 01.07.2008г. със срок до 31.12.2008г. и за наем на 150 кв.м. хладилна площ, съществуването на който е потвърдено при насрещна проверка от складодържателя, при която е представен и договор за влог № 71/20.05.2008г., част от който са и общи условия за работа в антрепозитен хладилник и ценоразпис на извършените услуги. Складодържателят Е. е предлагал услугите влогоотдаване на хладилни площи и товароразтоварна дейност, а спрямо жалбоподателя е издало единствена фактура - от 28.07.2008г. Също е констатирано, че складодържателят „Е.“ е сключил с прекия доставчик „Н.“ договор за влог № 33/02.01.2008г. в същия хладилен склад – на М. №1 в [населено място], но за периода на процесните доставки – 01.06.2008г. – до 31.07.2008г. – не е съхранявана стока по договора с „Н.“, съгласно изрично писмено обяснение от представляващия на дружеството-складодържател. Складодържателят „Е.“ е сключил с предходния доставчик „Б. П.“ договор за влог № 35/02.01.2008г. и анекс към него от 01.04.2008г. в същия хладилен склад – на [улица] в [населено място], във връзка с който складодържателят е издал една фактура на „Б. П.“ от 03.06.2008г. с предмет услугите: влог за съхранение за периоди през месец април, както и от 12.05. до 08.06. 2008г., обозначен като 20 палети без килограми и вид на месото за съхранение.

25.4. Съдът приема за установено, че [фирма] разполага със съответната материална и кадрова обезпеченост, ветеринарно-медицинско разрешително за упражняване на дейности, свързани със суровини и хранителни продукти от животински произход, има нает персонал за извършване на товаро-разтоварни работи. Издадената фактура № 10....1314/28.07.2008г. от този складодържател на жалбоподателя е с предмет плащане по договора за влог съхранение „150 кв.м. х 40лв.“ общо 6 000 лв., товаро-разтоварни услуги - 21 т. за 246,44 лв. и наем малък офис за 488,96лв. Тази фактура е включена в справката декларация и дневниците за продажби по ЗДДС за периода на издаването ѝ, данъкът е начислен по смисъла на чл. 86, ал.1 ЗДДС от издателят ѝ. Въз основа на това съдът приема за установено, че жалбоподателят съхранявал своя продукция

в хладилен склад на „Е.” на [улица] в [населено място] чрез преки отношения с влогоприемателя през месец 07.2008г.

25.5. Съдът е предоставил процесуална възможност на жалбоподателя да представи доказателства за тези си твърдения и пред съда, в резултат на което са ангажирани свидетелските показания на В. И. Г. – служител в дружеството- жалбоподател на длъжност юрист.

25.6. Свидетелката Г. твърди, че през месеците юни и юли 2006г. са имали сключени договори за доставка на месо с „Н.”, същата изготвяла договорите, предаването на стоката се извършвало в склада на „Е.”, негови служители при промяна на собствеността поставяли клиентски номер на жалбоподателя, като извеждане и транспортиране на стоката реално не се осъществявало. Твърди че складът на това дружество бил „публичен склад”, а „Е.” бил складодържател, жалбоподателят наемал площ, а действията по преместване се поемали от складодържателя, дружеството-жалбоподател имало договор за влог в публичен склад, подписвал се рамков договор с „Е.”, ползвал се само този склад, а стоката излизала от него само когато отивала към крайния потребител. Служители на доставчика и получателя не са извършвали действия по стоката в склада, служителите на „Е.” имали специална екипировка и никой друг не можел да влиза. През 2008г. този склад бил лицензиран по изискванията на Европейския съюз. Тези показания по същество преповтарят условията за влог в хладилен склад на складодържателя „Е.”, с което не допринасят за установяване на относми към твърденията на жалбоподателя факти.

26.Към 31.07.2008г. по сметка 401 „Доставчици” на жалбоподателя, е имало неразплатени задължения в размер на 976 536,22 лв. към [фирма], в това число и по процесните фактури, от което следва извод, че не става въпрос за извършено авансово плащане като основание за възникване на данъчно събитие към датата на издаване на фактурите.

27.Видно от заключението на вещото лице – т.4.3., и както не е спорно, за доставените на „Н.” стоки по вид и количество, „Б. П.” е издало протоколи по чл.117 от ЗДДС за В., които са отразяни по съответните сметки в счетоводството му и съответстват по артикули на придобитите чрез В. – видно и при съпоставка на общите количества, а вещото лице също е посочило в заключението си, че са били и налични в счетоводството на предходния доставчик. Предвид констатираното, че количеството на пилешкото месо, порцадено от „Б. П.” на „Н.” е в три пъти повече от придобитото по В., съдът приема, че счетоводно е налице несъответствие за този вид и в този смисъл твърдението на вещото лице по т. 4 от експертизата е неточно за връзка между движението на стоките. За осъществяването В., на „Б. П.” е отказано право на данъчен кредит с РА [ЕГН]/07.06.2010г. (л. 166 от делото).

28.По доставките между „Б. П.” и „Н.”, на последното дружество не е

признато правото на приспадане на данъчен кредит - видно от представения по делото РА № [ЕГН]/01.07.2010г. – л. 316 от делото. Същевременно за последващите доставки на жалбоподателя - начисленият данък за продажбите, не е извършена корекция за съответния данъчен период.

29. Плащанията по процесните фактури са отразени чрез плащане в брой, само по две фактури – 158 и 159 от 24.07.20008г., са отразени като платени по банков път, както също е констатирало вещото лице – т. 3 от заключението.

30. Още в мотивите на РА е обсъдено движението на стоки от вида, предмет на процесните фактури между предходния и прекия доставчик от една страна и между последния и жалбоподателя. В тази връзка е констатирано съвпадение на фактурираните количества в мотивите на РА - така доставката по фактура № 40/03.06.2008г. – пилешко месо 1872 кг и сланина 1924 кг по фактура от „Б. пас” на „Н.” е съответна на предмета на фактури № 125 / 03.06.2008г. с предмет пилешко месо 1000 кг ; № 126/04.06.2008г. с предмет пилешко месо 872 кг и фактура № 127/10.06.2008г. с предмет сланина 1924 кг., издадени от „Н.” на жалбоподателя. Последната фактура е след датата, за която „Е.” е издал фактура на „Б. П.” за влог – 08.06.2008г., всички следващи фактури между това дружество и „Н.” са след тази дата.

31. В мотивите на РА е констатирано съответствие по вид и количество на фактурите, издадени от „Б. пас” с получател „Н.” и от последното дружество на жалбоподателя, т.е. същите са оформени като последващи доставки, както изрично следва и от мотивите на РА. Вещото лице по съдебно-счетоводната експертиза е установило при изследване на стоковите запаси на дружествата, страни по пряката и предходната доставки, че в счетоводството на „Б. П.” по протоколи по чл.117 ЗДДС за вътреобщностно придобиване (В.) са отразени говеждо месо 228 600,80 кг; свинско месо 260 039 кг, пилешко месо 47 964 кг и сланина 59 542 кг. Също вещото лице е установило, че счетоводството на „Б. П.” по издадените на „Н.” фактури са отразени следните общи количества по видове меса: говеждо месо – 227 976,80 кг; свинско месо – 22 014, 65 кг; пилешко месо 128 782 кг, и сланина 1924 кг . От това следва, че фактурираното пилешко месо е три пъти повече от придобитото по В., а при останалите видове меса – не е фактурирано по-голямо количество от придобитото, т.е. само при пилешкото месо не се установява и не се твърди какъв е източникът на придобиване.

32. Същевременно „Н.” е фактурирало общо на жалбоподателя 227 976,80 кг говеждо месо, 17 919,65 кг свинско месо; 128 782 кг пилешко месо и 1924 кг сланина, т.е. идентични количества на закупените от „Б. пас”, с изключение на свиднското месо, което е в по-малко количество през процесните периоди. Съдът при направената съпоставка на датите на издаване на фактурите по пряката и предходната доставки констатира, че фактурите към жалбоподателя са издадени на същата дата, на следващия ден или в кратък срок след предходната доставка, като видно от мотивите на РА, е налице съответствие по вид и количество на предмета. Идентична е ситуацията с

последващите доставки на същото месо – по осъществените от жалбоподателя вътреобщностни доставки (ВОД), подробно проследени от вещото лице, също фактурите са издавани на същата дата, на следващия ден или в кратък срок. Същевременно с процесния РА не е коригиран резултата за процесните данъчни периоди за осъществените последващи доставки, в това число и с месо за осъществени вътреобщностни доставки (ВОД) на M&M meat I. B.V. и N. N., като за доставките на първия търговец са представени документ за международен автомобилен превоз на стоки (С.) от склада на „Е.” - изрично констатирано в мотивите на РА и за двата данъчни периода.

33. Съдът е указал на жалбоподателя, че съгласно чл. 154, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ПЗР на ДОПК в негова тежест е да докаже осъществяването на предпоставките за възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68,ал.1 ЗДДС, за което не е достатъчно само да притежава данъчна фактура по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, а е необходимо да докаже, че е придобил правото на собственост върху процесните стоки – различни видове месо, т.е. родово определени вещи. За прехвърлянето на правото на собственост върху тях е необходимо индивидуализирането им по съгласие на страните или чрез предаване /чл. 24, ал. 2 от ЗЗД/.

34. При така очертаните становища на страните, правният спор по делото е концентриран върху това дали по фактите се установява, че предходният и прекия доставчици и жалбоподателят са извършили предаването на стоките в хладилен склад - като доказателство за прехвърляне на правото на собственост по чл.24,ал.2 ЗЗД и възникнало данъчно събитие по чл.25 вр. чл.6,ал.1 ЗДДС. За тези обстоятелства още в хода на ревизионното производство са представени доказателства- по връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) от 03.11.2009г. и от 11.01.2010г., но приети за недостатъчни от органите по приходите и от ответника в мотивите на решението, по съображения за липса на доказателства за транспортни разходи и кадрова обезпеченост на прекия и предходния доставчици. Мотивите са основани само на преките отношения между доставчиците и жалбоподателя със складодържателите – т.е. само въз основа на обсъдените договори за наем складова площ и плащане за реално влагане на стока чрез доказателства за платен наем и услуги, извършени от влогодателя. Тези изводи не са мотивирани и не съответстват на същността на договора за влог като търговска сделка и правната му регламентация по Търговския закон (ТЗ).

35. Предвид посоченото съответствие между количествата по фактурите между „Б. П.”, „Н.” и жалбоподателя, съвпадащите или близките дати на издаването им, без да са извършени транспортни разходи, твърдението на жалбоподателя за начина на предаване на стоките, е възможно само ако и при пряката и предходната доставки стоките са се намирали в един и същ хладилен склад. Предаването на стоките по смисъла на чл.24,ал.2 ЗЗД е фактическо действие, което не е поставено в зависимост от това дали са

налице преки взаимоотношения между всяка от страните по сделката с третото лице, в чийто склад се намира стоката и свързани с влог на месо. Такова изискване не следва и от установените правила по ЗДДС относно доставките и възникване на данъчно събитие - чл.6 и чл.25 от същия закон. Това е така, тъй като правно и фактически е възможно, прехвърлянето на правото на собственост върху намиращите се в склада стоки да се извърши без същите да го напускат, т.е. без да се извършва каквото и да е физическо преместване на същите в рамките на самия склад, предвид обсъденото по т.25 за общите условия на работа на антрепозитния хладилник, неразделна част от договорите с трите дружества, установено и от свидетелските показания.

36. Достатъчно е в случая да бъде потвърдено от складодържателя и влогоприемателя на стоките върху съставен документ за предаване между доставчика и получателя, че стоката по този документ се намира в неговия склад. Това произтича от правната уредба на договора за влог по Търговския закон (ТЗ), приложима към правоотношенията между складодържателя „Е.“ и неговите клиенти по повод на влогането на стоки в публичния му склад на [улица] в [населено място], тъй като изрично договорът за влог е определен като търговска сделка по чл.1, ал.1, т.9 от същия закон. На основание чл.286, ал.2 ТЗ, тези сделки са търговски независимо от качеството на лицата, които ги сключват.

37. Договорът за влог по ТЗ е реален договор, двустранен, възмезден и формален (чл. 573 и 574 ал.1), а чл. 573 ТЗ освен това допуска приетата стока по договора да бъде върната и на друго лице, различно от влогодателя - лице, което е овластено да я получи. Също съгласно чл.582, ал.1 от ТЗ, вложената стока се връща на влогодателя или ако е издаден складов запис - на легитимирания с непрекъснат ред на джирата държател срещу предаване на записа, а чл. 578, ал.1 предвижда прехвърлянето на складовия запис за стоката чрез джиро. Издаването на складов запис е правна възможност – издава се по искане на влогодателя и на всеки, легитимиращ се с непрекъснат ред на джирата държател на складовия запис, предвидена е и възможност влогоприемателят да откаже издаването на такъв.

38. Следова извод, че законодателят по принцип е предвидил правна възможност за промяна на собствеността върху предадените на влогодателя стоки по време на съхранението им в публичния склад, а издаването на складов запис има за цел само да легитимира друго, различно от влогодателя лице пред влогоприемателя като получател на стоката, но не е задължително издаването на такъв запис при всяко прехвърляне на правото на собственост. Възникването на данъчно събитие по смисъла на чл.25 ЗДДС за целите на приспадането на данъка не обвързва наличието на доставка на стока, която се намира в публичен склад с издаването на складов запис в полза на получателя по доставката. Следователно, важат общите правила за доказване на придобитото право на собственост - в случая върху родово определени вещи по чл. 24, ал.2 ЗДДС

чрез доказване предаването на стоката. Поради това взаимоотношенията между „Б. П.“, „Н.“ и жалбоподателя - последващи доставки на стоки, не са противни на закона, в случай, че стоките се намират по договор за влог в публичен склад, независимо от кое лице е сключен този договор.

39. Съдът следва да приеме за доказано, че предаването на стоките е извършено в склада на лицензирания складодържател „Е.“ и поради това е извършено прехвърляне на правото на собственост, предвид представените търговски документи, съставени по всяка от доставките между „Б. П.“, „Н.“ и жалбоподателя, което не противоречи на обсъденото по т. 25 по-горе за установеното ползване на хладилния склад на „Е.“ пряко от „Б. П.“ - от 01. до 08.06.2008г. и от жалбоподателя - през месец 07 на 2008г. чрез преки отношения по договор за влог със складодържателя.

40. Прехвърлянето на правото на собственост върху стоките, предмет на процесните доставки се доказва от представените пред съда частни документи по смисъла на чл.180 ГПК „търговски документ“ (л. 640 и сл. от делото), съставен между „Б. П.“ и „Н.“ - 36 броя и последното дружество и жалбоподателя – 39 броя, съответстващи на предмета на фактурите между тях, предвид посоченото в същите място на товарене - складът на Е. чрез поставянето на щемпел с номера на търговския обект, което съдът възприема като място на предаване на стоките по описания в общите правила за работа в антрепозитен хладилник – чрез смяна на клиентския номер. Без значение за преките доставки между жалбоподателя и „Н.“ е обстоятелството дали стоките са напуснали хладилния склад, с оглед на което не следва да се обсъжда въпроса за наличието или липсата на доказателства за транспортни разходи.

41. Съответни на търговските документи между жалбоподателя и неговия доставчик, са съставени „складова/стокова разписка“ (л. 447 и сл. от делото) за получени материални запаси в склад в [населено място], [улица], с съответни по вид на месото, количество и стойност на спорните фактури по делото, съставени от управителя на дружеството-жалбоподател и оформени като подписани само от него. Ответникът не е оспорил представените пред съда търговски документи и складови разписки, както изрично е заявил процесуалният му представител в с.з. от 06.02.2012г.

42. Поради липса на оспорване от ответника съдът приема, че върху тези търговски документи именно „Е.“ е удостоверило мястото на предаване на стоката чрез поставяне на печат с номера на търговския обект - 2203008, под който е вписан склада на [улица] в [населено място] в Регистъра на обектите за производство на храни от животински произход и за търговия с храни, видно от удостоверенията на л.715 и 716 от делото. Съдът цени тези удостоверения само относно ветеринарния регистрационен номер на търговския обект, като приема, че за доказано, че този обект – хладилен склад за съхранение и търговия на едро с храни от животински произход, в това число и с месо, е надлежно регистриран.

43. Доказателства за предаването на стоката, предмет на спорните фактури са изисквани да бъдат представени от ревизиращите органи по ИПДПОЗЛ от жалбоподателя, прекият му и предходният му доставчик, но не са представени. Само на това основание съдът не следва да игнорира като доказателство представените пред съда, неоспорени от ответника.

44. Търговските документи и стоковите разписки, както и спорните фактури, по своя характер представляват частни писмени свидетелстващи документи по смисъла на чл.180 ГПК, които не се ползват с материална доказателствена сила относно удостоверените с тях факти и обстоятелства. Тези документи също така нямат достоверна дата по смисъла на чл.145 ГПК, тъй като са представени едва пред съда, а не още по искането на органите по приходите. Съдът обаче не може да приеме, че са съставени за целите на доказването при съдебното обжалване от заинтересовани лица, тъй като върху същите е удостоверено от трето лице мястото на предаването на стоките. Доказателствената сила на посочените в същите факти произтича от незаинтересоваността на третото лице – влогоприемател, което в това му качество има правомощие да води регистър и издава съответни документи за приетите на съхранение в склада стоки, а съгласно чл.575 , ал.1 ТЗ – д и а проверява стоката.

45. Поради това макар и изрично по силата на приложимия процесуален закон представените документи да не се ползват с материална доказателствена сила и да нямат достоверна дата, съдът следва да приеме за доказано посоченото в същите предаване на съответните по вид и количество меса съответно между жалбоподателя и прекият му доставчик и между последния и неговия доставчик по веригата, тъй като е удостоверено от трето лице – влогоприемател, търговският обект, в който се намират и в който е извършено предаването. Удостоверяването на мястото на предаването съдът приема за валидно, тъй като е извършено по предвидения в чл.245,ал.2 от Закона за ветеринарно-медицинската дейност ред – чрез посочване на ветеринарния регистрационен номер на обекта.

46. По тези съображения, съдът приема за доказано предаването на стоките както по пряката така и по предходната доставка по процесните фактури. Поради изпълнение на задължението на [фирма] по чл.24,ал.2 ЗЗД да предаде стоките, както и от страна на жалбоподателя – да плати цената по спорните фактури, по делото се доказва пораждащият правото на собственост на жалбоподателя факт върху стоките по процесните фактури.

47. Настъпването на данъчното събитие, изискуемостта на данъка и правото му на приспадане за целите на ДДС са свързани единствено с фактическото изпълнение на насрещните престации между страните по възникналото облигационно правоотношение между страните по облагаема доставка по смисъла на чл. 2, т.т. 1-4 от ЗДДС. Тъй като [фирма] в качеството на доставчик е изпълнило задължението си да прехвърли правото на

собственост върху стоките, предмет на доставките по фактурите, налице е доставка на стока по смисъла на чл. 6, ал. 1 ЗДДС, и поради това е възникнало данъчно събитие по а чл. 25, ал. 1 от същия закон и съответното на него право на жалбоподателя да приспадне данъчен кредит по същите фактури по чл.68,ал.1 ЗДДС, което правомерно е упражнено.

48.Този извод на съда не се разколебава от непризнатото право на данъчен кредит на [фирма] по предходната доставка по обсъдения РА, тъй като преценката на ревизиращите органи по тази доставкка не обвързва преценката на съда за наличието или липсата на правото на приспадане по смисъла на чл.68,ал.1 ЗДДС по фактурата за последваща доставка на стоката. Съдът е задължен да обсъди и прецени всички доказателства по правния спор пред него, а фактите по предходната доставка са само косвена индиция, която потвърждава или отрича правото на приспадане на получателя по следващата доставка. По делото не се твърди и не следва от доказателствата участие на жалбоподателя в данъчна измама, в това число, че като получател по процесните фактури е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с данък върху добавената стойност, по арг. от постановеното по т. 2 с решения от 31 януари 2013 г. по дела С-642/11 и С -643/11 съответно „Строй транс“ и „Л.“.

49.По изложените съображения, жалбата по делото е основателна изцяло, съдът следва да отмени РА в обжалваната част и с оглед на това да се произнесе по искането на процесуалният представител на жалбоподателя за разноски. Съдът следва да присъди такива на основание чл.161, ал.1 ДОПК в размер на направените такива по делото: 7 320 лв. за адвокатско възнаграждение, предвид доказателствата на л. 57 и 58 от делото, за държавна такса в размер на 50 лв. (л.2 от делото) и за вещо лице – 200 лв. (л. 72), общо 7570 лв.

По изложените правни и фактически съображения, съдът на основание чл.160, ал.1 ДОПК

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт (РА) № [ЕГН]/09.07.2010г., издаден от Г. С. С. – орган по приходите при Териториална дирекция на Националната агенция за приходите, с който са установени задължения за за ДДС в размер на 132 448, 15 лв. за данъчен период месец юни 2008г. и 130 657,38 лв. за данъчен преиод месец юли 2008г. – общо 263 105,53 лв. и лихви за забава в размер на 18 700,80 лв. общо за двете задължения, по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК], със седалище [населено място].

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите чрез Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на същата агенция, ДА ЗАПЛАТИ на [фирма] с ЕИК[ЕИК], със седалище [населено място], сумата от 7570 (седем хиляди петстотин и седемдесет) лева за разноски по делото.

РЕШЕНИЕТО може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

Административен съдия:

.