

РЕШЕНИЕ

№ 665

гр. София, 01.02.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 10 състав, в
открито заседание на 07.11.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Камелия Стоянова

при участието на секретаря Силвиана Шишкова, като разгледа дело номер **7503** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

12

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

Образувано е по жалба от „Е. БГ” О., като предмет на съдебен контрол за законосъобразност е ревизионен акт № */30.11.2011 г., издаден от орган по приходите в ТД на Н. С.. Жалбоподателят обжалва ревизионния акт в частта, с която на търговското дружество са определени задължения по ЗДДС в размер на 206 747, 03 лв. заедно със съответните лихви за забава. Претендират се разноси.

Ответникът – директорът на Д. „О.” в ЦУ на Н. изразява становище за неоснователност на жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като обсъди доводите на страните в производството и събраните по делото доказателства намира за установено от фактическа страна следното:

Със заповед за възлагане на ревизия № 1010537/01.12.2010 г., изменена със заповед № 1102809/02.03.2011 г, изменена със заповед № 1103592/23.03.2011 г., издадени от Д В Я – началник на сектор „Ревизии” в Д. „Контрол” в ТД на Н. С. е възложено извършването на ревизия на „Е. БГ” О. за определяне на

задълженията по ЗДДС на дружеството за данъчни периоди м. 04.2008 г., м. 05.2008 г., м. 06.2008 г., м. 08.2008 г., м. 09.2008 г., м. 10.2008 г. и м. 11.2008 г. На търговското дружество, в съответствие с чл. 113, ал. 2 от ДОПК, е връчен екземпляр от заповедите за възлагане на ревизия, видно от отбелязването на разписките за връчването им. Със заповедта за възлагане на ревизия, в съответствие с чл. 113, ал. 1 от ДОПК, са определени данните за ревизираното лице по чл. 81, ал. 1, т. 2-5 от ДОПК, ревизиращите органи по приходите, срокът за извършване на ревизията. Изготвен е ревизионен доклад № 1103592/21.04.2011 г., същият е връчен на ревизираното лице на 03.11.2011 г., съдържа реквизитите по чл. 117, ал. 2 от ДОПК. Констатациите в ревизионния доклад са възприети напълно от ревизиращите органи и е издаден обжалвания в производството пред настоящата инстанция ревизионен акт. С ревизионния акт са определени задължения за довносяне на ДДС в размер на 206 747, 03 лв. и лихви в размер на 78 056, 40 лв. или общо задължения в размер на 284 804, 43 лв. В хода на ревизионното производство са били извършени насрещни проверки на дружествата, посочени като доставчици на жалбоподателя в производството пред настоящата инстанция, резултатите, от които са описани подробно в ревизионния доклад. В хода на ревизионното производство е била направена насрещна проверка на доставчика „Д 07” ЕООД, резултатите, от която са били обективирани в протокол за извършена насрещна проверка № 22—48-1010537-1/14.02.2011 г. Било е изпратено искане за представяне на документи и писмени обяснения от трети лица, което е било връчено по реда на чл. 32 от ДОПК предвид обстоятелството, че дружеството не е било открито на декларирания адрес за кореспонденция. При проверка в информационната система на Н. е било установено, че същото е издало на „Е. БГ” О. фактури № 48/15.05.2008 г. с начислен ДДС 11 475 лв., 51/17.05.2008 г. с начислен ДДС 6720 лв., 57/06.06.2008 г. с начислен ДДС 2288 лв., 60/10.06.2008 г. с начислен ДДС, */25.06.2008 г. с начислен ДДС 4455, 36 лв., 66/30.06.2008 г. с начислен ДДС 8902 лв., 91/13.08.2008 г. с начислен ДДС 9400 лв. и № 93/14.08.2008 г. с начислен ДДС 4700 лв. и всичките с предмет на доставката царевица/пшеница. Било е установено, че фактурите са отразени в дневника за продажби и в СД за съответния период. От дружеството не са били представени договори, плащания, транспортни документи, поради което ревизиращите органи са направили извода, че не може да се докаже начисляването на данъка, произхода на стоките, начина на разплащане, реалността на доставките по процесните фактури. Било е установено, че дружеството е декларирало 2 броя сключени трудови договори за 2007 г. с лица, които са били назначени на длъжности юриконсулт и хигиенист. В хода на ревизионното производство е било установено, че от дружеството е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО, като в справка 2 „Амортизируеми активи” не са били посочени никакви активи. От това обстоятелство ревизиращите органи са направили извода, че дружеството не разполага със собствени складови помещения, транспортни средства, машини, съоръжения, стопански инвентар, с които да осъществява съхранение,

транспорт, товаро-разтоварни дейности и други дейности, свързани с търговията със зърно. При направена проверка в дневника за покупки на дружеството е установено, че са отразени фактури на големи стойности с посочен предмет на сделката доставка, като по този начин не може да се определи вида на получената стока или услуга. По същия начин е било отразяването и в дневника за продажби, като отразената информация е само продажби. Направен е извода, че по този начин не се събира достоверна информация за покупката на пшеница, царевица и други стоки, както и че не е възможно да се проследи движението на стоковия поток на дружеството през периода. Във връзка с доставките по процесните фактури ревизиращият екип е направил извода, че доставката на зърното от „Д 07” ЕООД до фуражния завод в гр. Бойчиновци се осъществява с транспортни средства с различни регистрационни номера – от М, С. област, В, П и др., регистрацията на дружеството е на територията на С. град, от което е направен извод, че дружеството е следвало да ползва нает транспорт. Едновременно с това е установено, че в дневника за покупки не са отразени получени транспортни услуги, не са установени фактури, издадени от дружества, осъществили транспорт, не са отчетени разходи за наем на складови помещения, товаро-разтоварни услуги и други дейности, които са необходими при търговията със зърно. След анализ на събраните в хода на ревизионното производство доказателства е направен извода, че липсват доказателства за начисляване на данъка по реда на чл. 86 от ЗДДС, настъпване на данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС, липса на реалност на доставката по процесните фактури, поради което е налице неправомерно начислен данък съобразно чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка на доставчика „Д Е Г” ЕООД, резултатите, от която са били обективирани в протокол за извършена насрещна проверка № 22-48-1010537-2/07.03.2011 г. Било е изпратено искане за представяне на документи и писмени обяснения от трети лица, което е било връчено по реда на чл. 32 от ДОПК предвид обстоятелството, че дружеството не е било открито на декларирания адрес за кореспонденция. При проверка в информационната система на Н. е било установено, че същото е издало на „Е. БГ” О. фактури № 257/21.04.2008 г. с начислен ДДС 6064, 48 лв., 58/08.05.2008 г. с начислен ДДС 6064, 48 лв., 5/24.06.2008 г. с начислен ДДС 3603, 98 лв. и с предмет на доставката царевица/пшеница. Било е установено, че фактурите са отразени в дневника за продажби и в СД за съответния период. От дружеството не са били представени договори, плащания, транспортни документи, поради което ревизиращите органи са направили извода, че не може да се докаже начисляването на данъка, произхода на стоките, начина на разплащане, реалността на доставките по процесните фактури. Било е установено, че дружеството е декларирало сключени трудови договори с лица, назначени на длъжности готвачи, сервитьори, салонни управители, бармани. В хода на ревизионното производство е било установено, че от дружеството за 2008 г. е

подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО, като в справка 2 „Амортизируеми активи” не са били посочени никакви активи. От това обстоятелство ревизиращите органи са направили извода, че дружеството не разполага със собствени складови помещения, транспортни средства, машини, съоръжения, стопански инвентар, с които да осъществява съхранение, транспорт, товаро-разтоварни дейности и други дейности, свързани с търговията със зърно. При направена проверка в дневника за покупки на дружеството е установено, че са отразени фактури на големи стойности с посочен предмет на сделката доставка, като по този начин не може да се определи вида на получената стока или услуга. По същия начин е било отразяването и в дневника за продажби, като отразената информация е само продажби. Направен е извода, че по този начин не се събира достоверна информация за покупката на пшеница, царевича и други стоки, както и че не е възможно да се проследи движението на стоковия поток на дружеството през периода. Във връзка с доставките по процесните фактури ревизиращият екип е направил извода, че доставката на зърното от „Д ЕГ” ЕООД до фуражния завод в гр. Бойчиновци се осъществява с транспортни средства с различни регистрационни номера – от М, С. област, В, П и др., регистрацията на дружеството е на територията на С. град, от което е направен извод, че дружеството е следвало да ползва нает транспорт. Едновременно с това е установено, че в дневника за покупки не са отразени получени транспортни услуги, не са установени фактури, издадени от дружества, осъществили транспорт, не са отчетени разходи за наем на складови помещения, товаро-разтоварни услуги и други дейности, които са необходими при търговията със зърно. След анализ на събраните в хода на ревизионното производство доказателства е направен извода, че липсват доказателства за начисляване на данъка по реда на чл. 86 от ЗДДС, настъпване на данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС, липса на реалност на доставката по процесните фактури, поради което е налице неправомерно начислен данък съобразно чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка на доставчика „Д АИ” ЕООД, резултатите, от която са били обективирани в протокол за извършена насрещна проверка № 22-48-1010537-3/17.02.2011 г. Било е изпратено искане за представяне на документи и писмени обяснения от трети лица, което е било връчено по реда на чл. 32 от ДОПК предвид обстоятелството, че дружеството не е било открито на декларирания адрес за кореспонденция. При проверка в информационната система на Н. е било установено, че същото е издало на „Е. БГ” О. фактури № 13/23.05.2008 г., 14/23.05.2008 г., 23/14.08.2008 г., 26/18.08.2008 г., 55/15.09.2008 г., 32/20.08.2008 г., 33/21.08.2008 г., 34/22.08.2008 г., 35/25.08.2008 г., 36/26.08.2008 г., 37/27.08.2008 г., 38/28.08.2008 г., 39/29.08.2008 г., 40/29.08.2008 г., 41/02.09.2008 г., 42/03.09.2008 г., 43/04.09.2008 г., 46/08.09.2008 г., 47/09.09.2008 г., 51/10.09.2008 г., 54/12.09.2008 г., 56/15.09.2008 г., 57/16.09.2008 г., 58/18.09.2008 г., 59/19.09.2008 г., 62/26.09.2008 г., 63/26.09.2008 г., 66/01.10.2008 г.,

67/02.10.2008 г., 68/06.10.2008 г., 69/06.10.2008 г., 70/20.10.2008 г., 74/03.11.2008 г., 84/13.11.2008 г., 85/14.11.2008 г. Било е установено, че фактурите са отразени в дневника за продажби и в СД за съответния период. От дружеството не са били представени договори, плащания, транспортни документи, поради което ревизиращите органи са направили извода, че не може да се докаже начисляването на данъка, произхода на стоките, начина на разплащане, реалността на доставките по процесните фактури. Било е установено, че дружеството е декларирано сключени трудови договори с лица, назначени на длъжности готвачи, сервитьори, салонни управители, бармани. В хода на ревизионното производство е било установено, че от дружеството за 2008 г. е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО, като в справка 2 „Амортизируеми активи” не са били посочени никакви активи. От това обстоятелство ревизиращите органи са направили извода, че дружеството не разполага със собствени складови помещения, транспортни средства, машини, съоръжения, стопански инвентар, с които да осъществява съхранение, транспорт, товаро-разтоварни дейности и други дейности, свързани с търговията със зърно. При направена проверка в дневника за покупки на дружеството е установено, че са отразени фактури на големи стойности с посочен предмет на сделката доставка, като по този начин не може да се определи вида на получената стока или услуга. По същия начин е било отразяването и в дневника за продажби, като отразената информация е само продажби. Направен е извода, че по този начин не се събира достоверна информация за покупката на пшеница, царевица и други стоки, както и че не е възможно да се проследи движението на стоковия поток на дружеството през периода. Във връзка с доставките по процесните фактури ревизиращият екип е направил извода, че доставката на зърното от „Д АИ” ЕООД до фуражния завод в гр. Бойчиновци се осъществява с транспортни средства с различни регистрационни номера – от М, С. област, Враца, Плевен и др., регистрацията на дружеството е на територията на С. град, от което е направен извод, че дружеството е следвало да ползва нает транспорт. Едновременно с това е установено, че в дневника за покупки не са отразени получени транспортни услуги, не са установени фактури, издадени от дружества, осъществили транспорт, не са отчетени разходи за наем на складови помещения, товаро-разтоварни услуги и други дейности, които са необходими при търговията със зърно. След анализ на събраните в хода на ревизионното производство доказателства е направен извода, че липсват доказателства за начисляване на данъка по реда на чл. 86 от ЗДДС, настъпване на данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС, липса на реалност на доставката по процесните фактури, поради което е налице неправомерно начислен данък съобразно чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

В хода на ревизионното производство са били дадени и писмени обяснения от ревизираното лице, което е посочило, че същото е поръчвало от трите търговски дружества (посочени като негови доставчици) „Д АИ” О., „Д 07” ЕООД и „Д ЕГ” ЕООД пшеница/царевица с писмени поръчки, които са

предавани на управителите на съответните дружества срещу подпис. Доставчиците, от своя страна са преценявали от кой свой склад ще извършат доставката (в зависимост от наличностите си) и с техен транспорт са доставяли стоката на „М-2003” ЕООД, който от своя страна е клиент на „Е. БГ” О.. По този начин стоката на практика пътува от доставчика на ревизираното лице към клиента на ревизираното лице, като при самото ревизирано лице не съществува информация за точното местонахождение на склада, от който е взета стоката и точното местонахождение на клиента „М 2003” ЕООД, в който е доставена същата.

Осъществено е обжалването по административен ред, като решаващият административен орган – директорът на Д. „О.” в ЦУ на Н. е потвърдил ревизионния акт.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, подадена е от лице, имащо право на жалба, срещу подлежащ на обжалване административен акт, и след като е осъществено обжалването по административен ред в съответствие с чл. 156, ал. 2 от ДОПК, и е процесуално допустима.

По същество същата е неоснователна.

По отношение на обстоятелството дали са налице предпоставките на правото на приспадане на данъчен кредит съдът ще даде отговор на този въпрос след анализ на представените по делото доказателства и въз основа на възникналите правоотношения между жалбоподателя и съответния доставчик, издател на процесните фактури.

Не се спори между страните, а и това е обстоятелство, което се установява от представените по делото доказателства, че между жалбоподателя „Е. БГ” ЕООД в качеството му на купувач и търговските дружества „Д-07” ЕООД, „Д ЕГ” ЕООД, „Д АИ” О. в качеството им на продавачи са сключени рамкови договори за доставка, и трите договора са сключени на 17.03.2008 г. и са с напълно идентично съдържание, поради което изводите си за реалност на доставките настоящата инстанция ще направи заедно и по отношение на трите търговски дружества, определени от жалбоподателя като негови доставчици. По силата чл. 1 от договорите продавачът се задължава да доставя на купувача зърно чрез периодични доставки в количества съгласно писмени заявки срещу цена, която купувачът се задължава да плаща в срокове и при условия, уговорени в договорите. Съгласно чл. 6 от договорите продавачът доставя заявеното количество зърно на купувача или на посочено от него трето лице, като съгласно чл. 7 заявката се счита за изпълнена с предаване от продавача на заявеното количество зърно на купувача или на третото лице в посоченото в заявката място на изпълнение на конкретната заявка. Съгласно чл. 8 от договорите заявеното количество зърно се предава с подписване на приемо-предавателен протокол и/или други документи (кантарни, експедиционни и/или приемни бележки), които удостоверяват предаването,

съответно получаването на заявеното количество зърно, като един екземпляр остава за продавача. Съгласно чл. 9 от договорите доставеното зърно по конкретна заявка се приема след извършване на задължителен лабораторен анализ за качество като след окачествяването на съответното количество зърно задължително се издават анализни свидетелства или сертификати за качество. Съгласно чл. 10 от договорите транспортът на заявеното количество зърно до мястото на изпълнение на всяка конкретна доставка се извършва от и за сметка на продавача.

От събраните по делото доказателства се установява, че на доставчика „Д 07” ЕООД са били направени три поръчки за доставка на царевица и пшеница, като за точно поръчаното количество, а именно 265 тона царевица и 610 тона пшеница са издадени и процесните фактури № 48/15.05.2008 г. с начислен ДДС 11 475 лв., 51/17.05.2008 г. с начислен ДДС 6720 лв., 57/06.06.2008 г. с начислен ДДС 2288 лв., 60/10.06.2008 г. с начислен ДДС, */25.06.2008 г. с начислен ДДС 4455, 36 лв., 66/30.06.2008 г. с начислен ДДС 8902 лв., 91/13.08.2008 г. с начислен ДДС 9400 лв. и № 93/14.08.2008 г. с начислен ДДС 4700 лв. и всичките с предмет на доставката царевица/пшеница. Съгласно дадените поръчки стоките е следвало да бъдат доставени от доставчика до гр. Бойчиновци, фуражен завод „П” ЕАД. Като доказателства по спора по отношение на посочения доставчик са представени приемни бележки за приемане във фуражния завод в гр. Бойчиновци на 97 559 тона царевица и 712 834 тона пшеница с посочен в приемните бележки доставчик „Д 07” ЕООД. От събраните по делото доказателства се установява, че на доставчика „Д ЕГ” ЕООД са били направени две поръчки за доставка на царевица и пшеница, като за поръчаното количество, а именно 117.640 тона царевица и 118.686 тона пшеница са издадени и процесните фактури № 257/21.04.2008 г. с начислен ДДС 6064, 48 лв., 58/08.05.2008 г. с начислен ДДС 6064, 48 лв., 5/24.06.2008 г. с начислен ДДС 3603, 98 лв. и с предмет на доставката царевица/пшеница. Като доказателства по спора по отношение на посочения доставчик не са представени както в хода на ревизионното производство, така и в производството пред настоящата инстанция приемни бележки за приемане във фуражния завод в гр. Бойчиновци на посочените количества царевица и пшеница, в които като доставчик да е посочено търговското дружество (представени са такива, в които като доставчик е посочен „Р” О., гр. С). От събраните по делото доказателства се установява, че на доставчика „Д АИ” ЕООД са били направени девет поръчки за доставка на царевица и пшеница, като са били издадени фактури за 968. 183 тона царевица и 1851, 820 тона пшеница са издадени и процесните фактури № 13/23.05.2008 г., 14/23.05.2008 г., 23/14.08.2008 г., 26/18.08.2008 г., 55/15.09.2008 г., 32/20.08.2008 г., 33/21.08.2008 г., 34/22.08.2008 г., 35/25.08.2008 г., 36/26.08.2008 г., 37/27.08.2008 г., 38/28.08.2008 г., 39/29.08.2008 г., 40/29.08.2008 г., 41/02.09.2008 г., 42/03.09.2008 г., 43/04.09.2008 г., 46/08.09.2008 г., 47/09.09.2008 г., 51/10.09.2008 г., 54/12.09.2008 г., 56/15.09.2008 г.,

57/16.09.2008 г., 58/18.09.2008 г., 59/19.09.2008 г., 62/26.09.2008 г., 63/26.09.2008 г., 66/01.10.2008 г., 67/02.10.2008 г., 68/06.10.2008 г., 69/06.10.2008 г., 70/20.10.2008 г., 74/03.11.2008 г., 84/13.11.2008 г., 85/14.11.2008 г. Съгласно дадените поръчки стоките е следвало да бъдат доставени от доставчика до гр. Бойчиновци, фуражен завод „П” ЕАД. Като доказателства по спора по отношение на посочения доставчик са представени приемни бележки за приемане във фуражния завод в гр. Бойчиновци на 431. 696 тона царевица и 1840, 497 тона пшеница с посочен в приемните бележки доставчик „Д АИ” ЕООД. И по отношение на трите търговски дружества, посочени като доставчици на жалбоподателя към приемните бележки са приложени и анализни свидетелства за качествените показатели на стоките. При направен анализ на събраните по делото доказателства следва, че липсват доказателства за изпълнена реална доставка на стока по смисъла на чл. 6 от ЗДДС и данъчно събитие по смисъла на 25 от ЗДДС и на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС правилно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от посочените три търговски дружества. Правото на приспадане на данъчен кредит е определено в чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който 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. Следователно, правото на приспадане на данъчен кредит във всеки случай предполага наличието на осъществена доставка на стоки или услуги. Освен това чл. 68, ал. 1 от ЗДДС предполага правото на приспадане на данъчен кредит за получени от лицето стоки или услуги по облагаема доставка. Облагаема доставка съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС 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, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Доставка на стока съгласно чл. 6, ал. 1 от ЗДДС е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Следователно, във всеки един случай правото на приспадане на данъчен кредит предполага наличието на реално извършена доставка на стока или услуга. В процесния случай реалното извършване на доставката на стоките по процесните фактури не беше доказано нито в производството пред настоящата инстанция, нито пък в ревизионното производство. Изводите си настоящата инстанция обосновава с обстоятелството и като взе предвид предмета на доставката по процесните фактури. Както събраните в хода на ревизионното производство доказателства, така и събраните в хода на производството пред настоящата инстанция правят възможен единствено извода на възникнали облигационни отношения между жалбоподателя и трите търговски дружества, посочени като негови доставчици. При съобразяване с предмета на фактурите – родово определени вещи в хода на съдебното производство е следвало да бъде доказано отделянето, предаването на същите

между страните по договорите. Доставкаите по тези фактури са с предмет родово определени вещи, поради което за прехвърлянето на правото на собственост е необходимо стоките да бъдат отделени от останалите вещи от същия род. Във връзка с транспортирането на стоките, правилно е прието, че не е доказано дружеството - доставчик да е притежавало или да е имало наети транспортни средства, предвид това, че според представените договори за продажба на процесните стоки, транспортът е бил за негова сметка. Не е доказано, че транспортът е осъществен с притежаваните от търговските дружества превозни средства, тъй като не са представени доказателства за договорни отношения с тези лица и за изплащане на възнаграждения за транспорта. Останало е недоказано натоварването и разтоварването на процесната стока (от кого и как е осъществено), което е от значение в случая предвид факта, че процесната стока е със значително тегло и/или обем. Относно предходните доставчици на стоката – пшеница и царевича не са събрани никакви доказателства. В хода на ревизионното производство е било установено, че от трите търговски дружества, посочени като доставчици на жалбоподателя са били подадени ГДД по чл. 92 от ЗКПО, като в справка 2 „Амортизируеми активи” не са били посочени никакви активи. От това обстоятелство правилно ревизиращите органи са направили извода, че дружествата не разполагат със собствени складови помещения, транспортни средства, машини, съоръжения, стопански инвентар, с които да осъществяват съхранение, транспорт, товаро-разтоварни дейности и други дейности, свързани с търговията със зърно. При направена проверка в дневника за покупки на дружествата се установява, че са отразени фактури на големи стойности с посочен предмет на сделката доставка, като по този начин не може да се определи вида на получената стока или услуга. По същия начин е било отразяването и в дневниците за продажби, като отразената информация е само продажби. В тази връзка е правилен извода, че по този начин не се събира достоверна информация за покупката на пшеница, царевича и други стоки, както и че не е възможно да се проследи движението на стокския поток на дружествата през периода. Във връзка с доставките по процесните фактури ревизиращият екип е направил извода, че доставката на зърното от трите търговски дружества до фуражния завод в гр. Бойчиновци се осъществява с транспортни средства с различни регистрационни номера – от М, С. област, Враца, Плевен и др., регистрацията на дружествата е на територията на С. град, от което е направен извод, че дружествата е следвало да ползват нает транспорт. Едновременно с това е установено, че в дневниците за покупки не са отразени получени транспортни услуги, не са установени фактури, издадени от дружества, осъществили транспорт, не са отчетени разходи за наем на складови помещения, товаро-разтоварни услуги и други дейности, които са необходими при търговията със зърно. След анализ на събраните в хода на ревизионното производство доказателства правилно е направен извода, че липсват доказателства за начисляване на данъка по реда на чл. 86 от ЗДДС, настъпване

на данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС, липса на реалност на доставката по процесните фактури, поради което е налице неправомерно начислен данък съобразно чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

Така направените изводи не се отричат от обясненията дадени от жалбоподателя в хода на ревизионното производство, който посочва, че е поръчвал от трите търговски дружества (посочени като негови доставчици) „Д АИ” О., „Д 07” ЕООД и „Д ЕГ” ЕООД пшеница/царевица с писмени поръчки, които са предавани на управителите на съответните дружества срещу подпис. Доставчиците, от своя страна са преценявали от кой свой склад ще извършат доставката (в зависимост от наличностите си) и с техен транспорт са доставяли стоката на „М-2003” ЕООД, който от своя страна е клиент на „Е. БГ” О.. По този начин стоката на практика пътувала от доставчика на ревизираното лице към клиента на ревизираното лице, като при самото ревизирано лице не съществува информация за точното местонахождение на склада, от който е взета стоката и точното местонахождение на клиента „М 2003” ЕООД, в който е доставена същата. Действително, като доказателство по спора е представен договор за доставка на зърно от 06.03.2008 г., сключен между „Е. БГ” О. в качеството му на продавач и „М 2003” ЕООД в качеството му на купувач, по силата, на който продавачът се задължава да доставя периодично на купувача зърно срещу цена, която купувачът се задължава да заплаща в срокове и при условия, уговорени в договора. Съгласно чл. 4, ал. 1 от посочения договор всяка доставка на зърно се извършва по писмена заявка на купувача, а съгласно ал. 2 заявката се изготвя по образец и задължително съдържа вид и количество зърно, цена, срок и място на изпълнение на доставката. Съгласно чл. 4, ал. 3 от договора уговорените в настоящия договор условия се прилагат за конкретно заявка на зърно между страните след като купувачът подаде до продавача писмена заявка в два екземпляра, продавачът подпише конкретната заявка и върне единия екземпляр на купувача. Следователно, единият екземпляр от заявката задължително остава в продавача, като в процесния случай това е жалбоподателят в производството пред настоящата инстанция. Както в хода на ревизионното производство, така и в производството пред настоящата инстанция не са представени доказателства, от които може да се направи извод, че „М 2003” ЕООД е подало заявки към жалбоподателя за доставка на зърно. Съгласно чл. 8 от договора заявката се счита за изпълнена с предаване от продавача на заявеното количество зърно на купувача или пък на третото лице – контрагент на купувача в посоченото в заявката място на изпълнение за всяка конкретна доставка. Посочената разпоредба е в пълно несъответствие с дадените от жалбоподателя в хода на ревизионното производство писмени обяснения. За да е налице изпълнение на посочената разпоредба по договора продавачът по договора – „Е. БГ” О. е следвало да предаде зърното или на купувача „М 2003” ЕООД или пък на трето лице, което е контрагент на купувача. Като такива контрагенти не могат да бъдат определени търговските дружества, посочени като доставчици на жалбоподателя, доколкото в хода на

съдебното производство не се събраха каквито и да било доказателства за съществуващи облигационни отношения или пък отношения на предаване на процесните стоки от тях на лицето – посочено като контрагент на жалбоподателя, а именно на „М 2003” ЕООД. Съгласно чл. 9, ал. 1 от договора заявеното количество зърно се предава с подписване на приемо-предавателен протокол и/или други документи кантарни, експедиционни или приемни бележки), които удостоверяват предаването, съответно получаването на стоките. От страна на дружеството жалбоподател, както в хода на ревизионното производство, така и в производството пред настоящата инстанция не бяха представени доказателства, с които да се удостоверява предаването, съответно получаването на стоките на „М 2003” ЕООД. Така направените изводи са свързани и с обстоятелството на доказване на предпоставките за правото на приспадане на данъчен кредит по чл. 69, а именно, че стоките и услугите следва да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Именно предвид направените правни извода следва и извода, че данните за последващи продажби, които са изложени в жалбата не могат да доведат до извода, че е продадена именно стоката, която е придобита по процесните фактури от доставчиците на жалбоподателя. Както беше посочено и по-горе единственото доказателство за възникнали правоотношения между жалбоподателя и неговите доставчици са издадените фактури. Законодателят, обаче в никакъв случай не предпоставя признаването на разходите само с формалното им документално оформяне, ако то не е свързано с реални стопански операции, както е в процесния случай. Следователно при една реално осъществена стопанска операция, данъчно задължените лица трябва да я оформят и документално в счетоводствата си и тогава ще е налице както реално осъществена доставка, така и нейното документално оформяне. Другата хипотеза не намира опора в закона - недоказана реална доставка, но доказване на нейното документално оформяне в счетоводството. В тази хипотеза първият въпрос, който се поставя - документалното оформяне предпоставя ли реална доставка или без значение дали такава е осъществена. В този случай правилният отговор ще бъде винаги отрицателен, тъй като законът при всички случаи, независимо дали се касае за определяне на косвени или на преки данъци изисква преди всичко доказателства за реалност на доставката, а след това и правилното ѝ счетоводно оформяне. В тази връзка следва да се посочи и решение на съда на Европейския съюз от 22 декември 2010 г., по дело C-438/2009 г., т. 25 и т. 26 от същото. Следва да се посочи, че при изводите, направени от органа по приходите и от решаващия административен орган не се констатира и противоречие с Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност. Действително съгласно чл. 178 от директивата, за да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, той трябва да

притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240. От своя страна съгласно чл. 168, б. а” доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава-членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице. Следователно, и съгласно чл. 178, вр. чл. 168 от директивата съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или услугата, а другото данъчнозадължено лице да е реалния доставчик на доставката на стока или услуга. В тази връзка правилно и ревизиращите органи са приели в ревизионния акт, че не е изяснено кой е реалният доставчик на същата. Следва също така да се съобрази обстоятелството, че от страна на жалбоподателя не бяха представени доказателства, от които да може да се установи същият да е предоставял определени количества зърно за лабораторни анализи, в съответствие с изискванията на договора, както и не се установи наличието на анализни свидетелства или пък сертификати за качество, които да са издадени на името на жалбоподателя. Действително, по делото като доказателства са представени анализни свидетелства, които удостоверяват качествените показатели при лабораторен анализ на пшеница и царевица, в които, обаче като продавач са вписани „Д 07” ЕООД, „Д ЕГ” ЕООД и „Д АИ” О.. От събраните по делото доказателства се установява също така, че в счетоводството на дружеството-жалбоподател не са отчетени разходи за извършени анализи на зърно. В тази връзка са правилни изводите на ревизиращите органи, направени още в ревизионния доклад, че по този начин не се доказва, че от страна на жалбоподателя са правени анализи за качество в специална лаборатория относно продаваното зърно, което от своя страна е задължително условие за реализирането на сделките с „М 2003” О.. Следва да се вземе предвид и обстоятелство, че рамковите договори за доставка на зърно, сключени между жалбоподателя и трите търговски дружества са сключени на 17.03.2008 г., както и че договорът за доставка на зърно между жалбоподателя и „М 2003” ЕООД (в качеството му на купувач) е бил сключен на 06.03.2008 г. Видно от писмо, изх. № 401/68/26.01.2011 г. на Националната служба по зърното „Е. БГ” О. е регистриран като търговец на зърно по чл. 24, ал. 1 от Закона за съхранение и търговия със зърно със заповед № 208/22.07.2008 г. на изпълнителния директор на Националната служба по зърното. Следователно за периода преди 22.07.2008 г. жалбоподателят няма регистрация по реда на Закона за съхранение и търговия със зърно, същият няма право да осъществява търговски сделки по покупко-продажба на зърно, т.е. същият няма качеството на търговец на зърно. В тази връзка и така направените изводи са в съответствие със закона и с представените по делото доказателства. В

производството пред настоящата инстанция не бяха представени доказателства, различни от обсъдените в рамките на ревизионното производство.

В съответствие с изложеното, правилни и законосъобразни и на основание на събраните по делото доказателства са изводите на ревизиращите органи, а и на решаващия административен орган, че не е налице доказването на реалността на осъществените доставки по процесните фактури. Доколкото, съгласно § 2 от Допълнителните разпоредби на ДОПК, за неуредените с този кодекс случаи, се прилагат разпоредбите на Административнопроцесуалния кодекс и Гражданския процесуален кодекс, то съдът на основание чл. 168, ал. 1 от АПК е длъжен да провери законосъобразността на административния акт на всички основания по чл. 146, като по отношение на нищожността, съгласно чл. 168, ал. 2 съдът я обявява, дори да липсва искане за това. Съдът намира, че обжалваният административен акт е издаден от компетентен орган. Със Заповед № К 1103592/04.11.2011 г. на Д В Я - началник на сектор „Ревизии” в Д. „Контрол” в ТД на Н. С. е определен компетентният орган по приходите за издаването на ревизионния акт. Началникът на сектор „Ревизии” има правомощието да издава заповеди за определяне на компетентен орган по силата на Заповед № РД-01-6/04.01.2010 г. на Д. на ТД на Н. С.. Съгласно т. 2 от заповед № РД-01-131/22.03.2007 г. функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113 и чл. 119, ал. 2 от ДОПК се изпълняват от органи по приходите, заемащи длъжността началник на сектор „Ревизии” в Д. „ДОК” в ТД на Н. С.. В контекста на изложеното, в случая следва да се има предвид и разпоредбата на чл. 160 от ДОПК, съгласно която съдът при съдебното обжалване на ревизионните актове е задължен да разреши материално-правния спор по същество. Поради това, дори и да констатира процесуални нарушения в хода на ревизионното производство, съдът няма правомощието да отмени ревизионния акт само на това основание, а следва да приложи материалния закон по отношение на установените по делото факти и да определи конкретния размер на данъчните задължения.

С оглед заявената претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение от ответника по спора, съдът намира, че в съответствие с чл. 2 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, вр. чл. 7, ал. 1, т. 4 от същата е основателна, като в съответствие с чл. 161, ал. 1, изр. 3 от ДОПК същата следва да бъде уважена в размер на 6146, 09 лв.

Като взе предвид направените фактически и правни изводи и на основание чл. 160, ал. 1, предложение последно от ДОПК съдът,

РЕШИ

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Е. БГ” О. срещу ревизионен акт № */30.11.2011 г., издаден от орган по приходите в ТД на Н. С., като неоснователна.

ОСЪЖДА „Е. БГ” ЕООД да заплати на Националната агенция за приходите

юрисконсултско възнаграждение в размер на 6146, 09 лв.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните с връчване на преписи по реда на чл. 138 от АПК.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: