

РЕШЕНИЕ

№ 4550

гр. София, 28.06.2016 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 8 състав,
в публично заседание на 12.01.2016 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Деница Митрова

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **6033** по описа за **2014** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по повод на жалба вх. № 16543 от 19.06.2014 г. по описа на Административен съд – София град и вх. № 53 – 00 – 151 от 02.06.2014 г. по описа на дирекция “Обжалване и данъчно осигурителна практика ” (Д ”ОДОП”), подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], [жк], [улица], вх. А, ет. 2я ап. 5, представлявано от управителя П. Л. В. срещу ревизионен акт (РА) № 21013053 от 22.01.2014 г., издаден от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП - С. – възложил ревизията и Ц. Г. Р., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С. – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 794 от 08.05.2014 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“.

С жалбата се иска, съдът да постанови решение, с което да отмени оспорения акт и потвърждаващото го решение, като неправилен поради допуснати съществени нарушения на административно – производствените правила при издаването му, противоречието му с материалноправни разпоредби и поради несъответствието му с целта на закона. Допълнително се излагат подробни аргументи по съществото на спора.

В хода на съдебното производство жалбоподателят редовно призован, не се представлява и не изразява становище по съществото на спора.

Ответника – директорът на Д „ОДОП”, редовно призован се представлява от юрк. Б.,

която оспорва жалбата, предлага същата да се отхвърли и претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано с издаването на заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №1301904 от 04.03.2013 г., с която на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, К. Л. Г., и.д. началник сектор, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С., е възложил извършването на ревизия на [фирма]. В нея е посочено, че обхвата на производството е за следните видове задължения по периоди: Данък върху добавената стойност от 01.06.2012 г. до 31.01.2013 г. Посочено е, че ревизията ще бъде извършена от Ц. Г. Р., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на екип и И. С. Р., на длъжност инспектор по приходите.

Определен е срок за завършване до 3 месеца, считано от датата на връчване на ЗВР. Заповедта е връчена по електронен път на 12.03.2013 г. на управителя на дружеството. С нова ЗВР № 1302008 от 06.03.2013 г., К. Г., и.д. началник сектор, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С., е намалили броя на органите по приходите, които да извършат ревизията и е определила следния екип: Ц. Г. Р., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на екип, И. С. Р., на длъжност инспектор по приходите и Т. В. И., на длъжност старши инспектор по приходите. ЗВР е връчена на 12.03.2013 г. на управителя на дружеството.

Срокът на ревизията е продължен от К. Л. Г., с нова ЗВР № 1305310 от 10.06.2013 г., като е посочено, че същата следва да завърши до 13.08.2013 г. ЗВР е връчена на 18.06.2013 г. на ревизираното лице.

В срока по чл. 117 от ДОПК е издаден ревизионен доклад (РД) № 1305310 от 27.08.2013 г., с който е направено предложение да бъдат установени задължения по ЗДДС, ведно с лихвите в общ размер 4 118 150,22 лева. РД е връчен на 25.11.2013 г. С молба от 09.12.2013 г. жалбоподателят е поискал удължаване на срока за депозиране на писмено възражение срещу РД. Същата е уважена с решение № 1302321 от 13.12.2013 г., издадено то ръководителя на ревизията. В удължения срок е депозирано писмено възражение с вх. № 53 – 06 – 2591 от 10.01.2014 г. по описа на ТД на НАП – С..

Издаден е РА № [ЕГН] от 22.01.2014 г, с който са установени задължения по ЗДДС в размер на 3 771 873,19 лева – главница и лихви в размер на 501 371,11 лева.

РА е връчен на 17.02.2014 г. и срещу него е депозирана жалба с вх. № 53 – 06 – 840 от 04.03.2014 г. по описа на ТД на НАП – С..

В срока по чл. 155, ал.1 от ДОПК решаващият орган е издал решение № 794 от 08.05.2014 г., с което е потвърдил изцяло РА.

Видно от констатациите в РД, РА и решението на ответника се установява следваната фактическа обстановка:

Констатирано е, че основна дейност на [фирма] през ревизирия период е търговия със зърно. На дружеството е издадено удостоверение за вписване в регистъра на търговците на зърно под идентификационен номер[ЕИК], със срок до 31.10.2014 г. На ревизираното лице са били връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения с изх. № 53 – 06 – 2591 от 22.03.2013 г. и изх. № 53 – 06 – 2591 от 18.06.2013 г., с които са изискани първични, счетоводни, търговски и др. документи, както и справки, касаещи дейността. В отговор частично са представени документи с придружителни писма. Изпратени са искания за извършване на проверка за

установяване на налични активи, до отдел „Оперативни проверки“ при ТД на НАП Б. и при ТД на НАП В., във връзка с декларираните складове за съхранение на зърно. Получени са отговори съответно с вх. № 71 – 00 – 245 от 27.06.2013 г., № 71 – 00 – 245 от 20.06.2013 г., № 71 – 00 – 245 от 25.06.2013 г. и № 53 – 06 – 2591 от 16.07.2013 г. Отправени са също запитвания до Министерство на земеделието и храните и до СДВР, отдел Пътна полиция, [населено място]. Поисканата информация е предоставена.

През ревизирания период [фирма] в качеството на изпълнител е доставял зърно на [фирма] и на [фирма]. Жалбоподателят стопанисва и обработва около 17 000 декара в землището на [населено място], [населено място], [населено място] и [населено място], за което разполага със земеделска техника, трактори и различен практичен инвентар. За съхранение на продукцията от собствено производство и търговска дейност използва наети лицензирани зърнохранилища в [населено място], [населено място], [населено място], [населено място] и [населено място].

В хода на ревизията са извършени насрещни проверки на основните доставчици на зърно /пшеница, царевица, ечемик и слънчоглед/ на ревизираното лице. Резултатите от проверките са приключили с протоколи, конкретно описани в ревизионния доклад с номера и дати на издаване и установени с тях обстоятелства. Относно [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] е констатирано, че след като са били уведомени по реда на ДОПК, дружествата не са представили изисканите от тях документи по доставките към [фирма]. На [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са били връчени искания, като в отговор са били представени част от изисканите доказателства. [фирма] е представило фактури и хронологичен регистър на сметка 411. [фирма] е представило /без да са заверени с „вярно с оригинала“/: писмена декларация на управителя, хронологичен дневник по сметки 4111 и 5031, удостоверение по чл.24 от ЗСТЗ и Наредба № 40/2003 г. на МЗХ, констативен протокол на МЗХ, декларация за обекти за съхраняване на зърно и договор за наем на склад. [фирма] е представило: фактури, договори за покупко - продажба, приемо - предавателни протоколи, фактури, договори и протоколи на предходни доставчици, счетоводни документи, писмени обяснения и др. [фирма] е представило /без да са заверени с „вярно с оригинала“/: фактури, платежни ведомости, договор за наем на склад, регистрационна карта на земеделски производител, хронология на счетоводни сметки 411 и 303, справки - декларации по ЗДДС с дневници за покупки и продажби, протокол за прихващане на задължения и писмени обяснения.

Органът по приходите е изискал от ревизираното лице да представи всички намиращи се в него документи, касаещи доставките на горепосочените доставчици. В отговор са представени копия на фактури, договори за покупко - продажба на зърно, анекси, приемо - предавателни протоколи, декларации за произход и добра земеделска практика, пътно - прехвърлителни разписки, приемни бележки, писмена декларация по отношение транспорта на стоките и справка за стоков поток.

След анализ на всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства - от насрещните проверки, от данните в информационната система на НАП и от документацията на ревизираното дружество, органът по приходите е извел заключенията, че:

Относно доставките на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] органите по приходите са приели, че не е установен произходът на стоката, поради което тези дружества не са могли да прехвърлят на жалбоподателя собствеността

върху стока, чието придобиване не могат да докажат /не са представили документи за покупка/;

От направената проверка в МЗХ установено, че [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не са вписани в електронния регистър на земеделските производители;

Не са били представени годни доказателства относно мястото на приемане и предаване на зърното - Зърно база Д., Пристанище В. Изток и З. С.. Представен е договор от 01.09.2011 г. между ревизираното лице и [фирма] за наем на З. Д., договор между жалбоподателя и [фирма] за наем на З. С. и договор между ревизираното лице и [фирма] за наем на З. Ш.. Към договорите няма издадени фактури за наемни вноски и в тази връзка според органа по приходите същите са формални. Съгласно изпратено Искане за извършване проверка за установяване на налични активи с изх. № 71 – 00 -245 от 29.05.2013 г., по време на ревизията е извършена проверка от органите на ТД на НАП В., офис Д., в складова база - зърнохранилище Д., стопанисвано от [фирма]. Получен е отговор с вх. № 71 – 00 – 245 от 27.06.2013 г., с който е констатирано, че зърнохранилището е с празни складове и няма налично количество зърно. Представено е Удостоверение за регистрация на зърнохранилище № Х2 241-2, издадено на 10.05.2012 г. за съхранение на не повече от 5 000 тона жито. При проверката е установено, че в зърнохранилището има наличен инвентар за съхранение на зърно с капацитет 50 тона. Не е установено наличие на счетоводна и търговска документация. Проверката е извършена във връзка с декларация от [фирма], че към 10.06.2013 г. в склада се стопанисват 169,53 т. слънчоглед, собственост на ревизираното дружество. Извършена е проверка от органите на ТД на НАП Б. и в складова база - зърнохранилище [населено място], стопанисвано от [фирма]. В момента на проверката не са представени всички поискани документи. Констатирано е, че в складовата база не се съхраняват активи, собственост на [фирма]. От страна на доставчиците също не са представени доказателства за наличие на склад или зърнобаза. На същите няма издадени фактури от наемодатели за наемни вноски. От извършената проверка в имотния регистър на службата по вписванията е установено, че доставчиците нямат имотни партии, по които да са направени вписвания и отбелязвания за собственост на недвижими имоти и наемни договори за такива. Представен е договор за наем между [фирма] и [фирма] и договор за наем между [фирма] и [фирма], по които обаче няма платени наемни вноски. От страна на жалбоподателя не била представена информация относно местонахождението на складовете на доставчиците и мястото на натоварване на стоката, независимо, че такава му била изискана по реда на ДОПК;

Установени са несъответствия от органите по приходите в показанията на доставчиците и на жалбоподателя относно мястото на доставка на стоките. При доставките на [фирма] стоката съгласно приемо - предавателните протоколи е доставена в пункт: мк Каристо, Пристанище В. Изток, а след около два месеца същата е последващо реализирана на [фирма]. В тази връзка ревизиращите са направили извод, че не се установява къде тя е съхранявана през този интервал от време. При доставките на [фирма] последващата реализация на стоките на [фирма] е извършено от база в [населено място], [улица], което противоречало на твърденията на [фирма] и на жалбоподателя, че стоката не се транспортира, а само сменя собствеността си в З. Ш.. При доставките на [фирма] стоката последващо се

реализира от зърнобазите в [населено място] и [населено място], а оспорващият и [фирма] са посочили, че мястото на доставката между тях е З. С.. Ревизиращите са заключили, че не е ясно кога и как стоката е транспортирана от единия до другия обект. При доставките на [фирма] същият декларира, че е доставил стоките в З. Д., а ревизиращият субект е посочил, че стоката е доставена директно в склада, от който ще се извърши последващата продажба /в случая З. Ш./;

Открити са множество противоречия относно представени продажни фактури от [фирма], при които прехвърлянето на собствеността върху стоката предхожда придобиването и от [фирма]. Несъответствия се установяват и по доставки на [фирма], за които в складовите разписки се посочва един пункт за съхраняване, а в обясненията на [фирма] и на жалбоподателя се визира друг пункт;

Не са представени доказателства за наличие на товаро - разтоварна техника. В случая се касае за товар, който изисква специализирана товаро - разтоварна техника и персонал, квалифициран да работи с нея. Нито доставчикът, нито ревизираното лице са били посочили данни за вида на товаро - разтоварната техника, чия собственост е и кои са лицата, извършили товаро - разтоварните дейности, както и за чия сметка са разходите по натоварването и разтоварването на зърното;

Ревизиращите са приели, че не са представени доказателства за притежаваната кадрова обезпеченост от доставчиците да извършат доставките, тъй като от данните, съдържащи се в информационната система на НАП, в [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], и [фирма] не е имало назначени лица по трудови правоотношения. В [фирма] е имало назначени 4 лица на длъжност „технически работник“, „охранител“, „ръководител търговска експлоатация“ и „счетоводител“, а в [фирма] за периодите след 01.07.2012 г. е имало назначени лица на длъжности „портиер“ - 10 бр., „домакин“ - 1 бр. и „общ работник“ - 1 бр. В представените от [фирма] ведомости за заплати фигурирали лица, за които няма подадени уведомления по чл.62 от КТ, като същевременно не е била отразена датата на начисляване и получаване на заплатите, няма също и подписи на лицата;

Не са представени доказателства за транспортната обезпеченост на доставките. Съгласно предоставените писмени обяснения по ИПДПОЗЛ № 53 – 06 – 2591 от 22.03.2013 г. от жалбоподателят, транспортът на зърното до зърнобазите е извършен от доставчиците. От последните обаче не са представени документи, че такъв транспорт реално е осъществен. Единствено в приемните бележки на З. Д. са вписани регистрационни номера на превозни средства. Ревизиращите са посочили, че с тях изолирано не се доказва, че транспортът на практика е реализиран. Освен това, в резултат на запитване до КАТ и получен отговор е констатирано, че в част от приемните бележки по доставките на [фирма] са вписани номера на автомобили, с които не може да се извърши транспортирането на зърното. Така например се оказва, че превозно средство /ПС/ с рег. № TX 9909 представлява мотоциклет с кош, модел „ИЖ Планета“ и лек автомобил „Москвич 408“, ПС с рег. № TX 8390 представлява лек автомобил „Москвич 408“, а ПС с рег. № TX 2100 е автобус „Шкода М 11“. Освен това било установено, че в приемните бележки, свързани с предаване на зърното, фигурират името и подписът на М. К. като началник склад, приел стоката. При извършената проверка в информационния масив на НАП е установено, че в [фирма] няма назначени лица по трудови правоотношения или граждански договори /включително към момента на предаване на стоката/. В дружеството няма назначено лице М. К. по трудов договор, договор за управление, граждански договор и същото

не е управител на дружеството. Видно от информационния масив на НАП и в отделните доставчици няма назначено лице по трудов договор, договор за управление или граждански договор с име М. К.;

Въпреки записаната в договорите клауза, че прехвърлянето на собствеността на стоката се извършва след разтоварването и натоварването ѝ, в представените на ревизиращите протоколи не са вписани данни за броя, вида, регистрационните номера и собствеността на автомобилите, с които се извършва превозът на стоката;

Също така е посочено, че в представените документи, свързани с предаване на зърното /приемо - предавателни протоколи и декларации за произход/ не са записани конкретни имена на лица, представители на страните, които са участвали при разтоварването на стоката, приели са извършените анализи и проби на зърното и всички действия, свързани с приемането и предаването на стоката;

Не са представени кантарни бележки за измерването на стоката и складови разписки за получаването и от доставчиците;

Ревизиращите са приели, че по отношение на счетоводната отчетност доставчиците не са представили изисканите им счетоводни регистри, от които да се проследи заприходяването и изписването на зърното по сметка 304 „Стоки“. Не са представили справки за стоков поток и счетоводни регистри за отчитане на приходите от издадените фактури към [фирма]. Частично такива документи е представило единствено [фирма];

От страна на [фирма], след като му е изискана по предвидения в ДОПК ред, не е представена информация за начина, по който е избрал именно тези доставчици от всички останали на пазара за търговия със зърно и как е осъществил контакт с тях. Не са посочени лицата, с които са водени преговори и които са предоставили ценови оферти. Не е дал обяснения, като заинтересована страна, изискал ли е от доставчиците си документи относно регистрацията им като търговци на зърно, по смисъла ЗСТЗ или производители и разполага ли с такива документи.

Освен горното ревизиращият орган е посочил още, че съгласно обясненията на [фирма], същото е производител на земеделска продукция и стоката по фактурите към [фирма] е от собствено производство. Дружеството не е ангажирало доказателства относно наличие на обработваеми площи, наличие на специализирана техника и персонал за цялостен процес по производство на селскостопанска продукция. По доставките на [фирма] са представени фактури, договори, приемо - предавателни протоколи и декларации за добра земеделска практика, издадени от името на [фирма] /старото име на [фирма]/. Установено е, че на 27.02.2012 г. в ТР на Агенцията по вписванията е отразено прехвърляне на всички дружествени дялове от едноличния собственик Трендафил Т. Т. на Я. В. П.. В тази връзка е направен извод, че няма резонно обяснение защо 6 месеца след промяната в ТР и прехвърлянето на дружествените дялове на новия собственик, всички фактури, договори, ППП и др., са издавани от името на стария собственик.

Органът по приходите е отбелязал, че всички доставчици са лица deregистрирани по ЗДДС, които не могат да бъдат открити от органите на НАП и за които в електронната страница на агенцията има публикувани много на брой съобщения за явяването им. Повечето от тях имат установени

задължения в особено големи размери.

Съгласно горното ревизиращият орган е заключил, че в конкретния случай се касае за относителна субективна симулация на доставка, тъй като предметът е наличен и с него са извършени последващи разпореждания, но стоката не е доставена от издателите на фактурите и същите не са действителни доставчици. В резултат с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит на основание чл.68, ал.1, т.1, ал.2 и чл.69, ал.1, т.1, във връзка с чл.6, ал.1 и чл.25 от ЗДДС по фактурите издадени от [фирма], [фирма], [фирма], „Д. 2009“ Е., [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

В хода на съдебното производство като доказателства са приети представените с административната преписка документи и допълнително ангажираните във връзка с указания на съда. По искане на жалбоподателя е допусната, изслушана и приета без оспорване ССЕ. Вещото лице Д. е отговорила по следния начин на поставените въпроси: Заплащането от [фирма] на данъчната основа и данъка начислен по фактурите, за които не е признато право на приспадане на данъчен кредит, е извършвано по банков път. След анализ на аналитичните регистри на счетоводни сметки 401 и 503 на [фирма], датите и сумите на отделните преводи **към всеки доставчик**, са посочени в таблица № 2, 4, 5, 7, 9, 10, 13, и 16. В банковите бордера са посочени сумите, но не и всички фактури по които са извършените плащания, поради което не за всички фактури може да се установи на коя дата е извършено плащане по всяка една от тях. Само при анализа на счетоводна сметка 503 разплащателна сметка в лева на [фирма] за извършените плащания към **[фирма]**, лист 631 от приложение 1 към делото, е установила, че са извършени плащания с банково бордеро от 29.05.2012 г. за 8 427,23 лв. б.б. 1184/29.05.12г., без да е отбелязано по коя фактура, и кредитно известие 18/15.05.2012 г. в размел на 13 692,69 лв. При обща стойност на продадената стока в размер на 219 540,07 лв., извършените плащания към **[фирма]** са в размер на 22 119,92 лв. Плащанията по фактурите от всеки един доставчик са отразени в счетоводството на [фирма] по дебита на счетоводна сметка 401,4531 и по кредита на счетоводна сметка 503, което се установява от хронологичните регистри на сметките. От анализа на аналитична оборотна ведомост на [фирма] на сметка 340 към 10.06.2013 г. вещото лице е установило, че счетоводно за всяка една зърнена култура се отчита движението на постъпилите и продадени количества по видове и стойност, лист 150 от делото. Заприходяването в счетоводството на [фирма] на процесиите количества стоки е извършвано на база фактурите за доставки и приемно-предавателните протоколи и складови разписки. Счетоводното отразяване на продадените от [фирма] стоки е извършвано на основание фактурите за доставки от [фирма] на съответния клиент и приемно-предавателни протоколи, складови разписки, подписани от представители на двете дружества. По нататък експертизата е посочила, че жалбоподателят е осъществявал последващи облагаеми доставки на зърно на [фирма], като за всяка една доставка са подписвани договори, или анекс за съответното количество зърно с уговорена цена, условия за доставка от съответната зърно база, уговорен превоз от посочен склад на [фирма]. За доставеното зърно на [фирма] по всеки един от договорите са издавани

фактури, складови разписки и декларации от [фирма], в които е вписвано, че стоката е собственост на „Г. Г. БЪЛГАРИЯ“, Е. и се съхранява под съответния номер на съответната складова разписка в определена зърно база собствена /наета/ от жалбоподателя, от където [фирма] има право да се разпорежда с доставките, лист 1191 -1227, 1281 - 1411 от приложения 3 и 4 към делото. Договори за спедиторска услуга подписани между [фирма] - възложител и [фирма] - изпълнител, с който изпълнителя извършва организация на транспорт от съответните зърно бази собствени /наети/ на оспорващия до пристанище В.. Към всеки договор са представени описи за извозени количества пшеница собственост на [фирма] от съответната зърнобаза до пристанище В.. За спедиторската услуга, жалбоподателят издава фактура на [фирма] с основание „услуга съгласно договор за спедиция“, лист 1227 -1229 от приложение 3 към делото. [фирма] издава на [фирма] фактури за наем на зърно бази, лист 1273 от приложение 3 към делото. За предадените и приети количества от ЗБ ГБМ С. са изготвяни приемно - предавателни протоколи между [фирма] и [фирма] от Пристанище В. за съответното количество зърно, които съдържат информация за идентификационните данни на превозните средства, с които са предадени, лист 1227,1229 от приложение 3 към делото. От договор между [фирма] - изпълнител и [фирма] - възложител, ССЕ е установявала, че жалбоподателят е осъществявал транспорт на селскостопанска продукция със собствени, или наети от изпълнителя превозни средства. оспорващият е осъществявал последващи облагаеми доставки на зърно и на **[фирма]**. Всички доставки са извършвани след подписване на договори между [фирма] и [фирма] за съответното количество зърно с уговорена цена, условия за доставка, качествени показатели и плащане, на анекси към договорите. Към фактурите за извършени доставки на [фирма] са представени приемно - предавателни протоколи между [фирма] и [фирма] за съответното количество зърно предадено на пристанище В., които съдържат информация за идентификационните данни на превозните средства, с които са превозени, лист 1412, 1413, 1420, 1427-1431,- 1433-1438, 1441-1448, 1831-1833, 1859-1863 от приложение 4 към делото. За процесния период 2011г. - 2012 г. в счетоводството на жалбоподателя не са заприходявани собствени Д. складови бази. За съхранение на продукцията собствено производство и търговска дейност [фирма] е използвал наети лицензирани зърнохранилища в [населено място], [населено място], [населено място], [населено място] и [населено място]. С Нотариални актове от 21.12.2011 г., 19.12.2011 г., за покупко-продажба на недвижим имот лист 664 - 712 от приложение 2 към делото, [фирма], представлявано от П. Л. В., закупува на територията на страната ниви, мелници, ливади, и лозя. С Нотариални актове № 70 от 04.12.2012 г., № 109 от 04.12.2012 г., № 23/04.12.2012 г., 170 от 04.12.2012 г. за покупко-продажба на недвижим имот, лист 1762, 175, 1759, 1762, от приложение 5 към делото, [фирма] , представлявано от П. Л. В., продава на П. Т. П., управляващ и представляващ [фирма] собствени недвижими имоти - ниви, временно неизползвани ниви, лозе. С договор за наем на недвижим имот от 19.06.2012 г. подписан между [фирма] - наемодател и [фирма] - наемател, жалбоподателят предоставя за временно ползване цялостно, или

частично при наличие на свободни вместимости на следните недвижими имоти: 1. 3. Ш.; 2. 3. Д.; 3. 3. мелница К.; 4. 3. С.; 5. 3. Големи Български Мелници. Както и всички движими вещи, машини и съоръжения намиращи се в тях срещу наемна цена, която НАЕМАТЕЛЯ се задължава да му заплаща при условията и в сроковете на настоящия договор, лист 916 от приложение 2 към делото. Водените от [фирма] счетоводни записвания съответстват на изискванията на Закона за счетоводството. Счетоводните записвания на стопанските операции са в хронологичен ред и съответстват на извършването им. Експертизата посочва, че първичните счетоводни документи са съставяни съобразно чл. 7 от Закона за счетоводството, съобразени са и с ЗДДС, като размера на данъка е посочван на отделен ред и е включен в общата стойност на фактурата. За счетоводното отчитане на данъка са заведени счетоводни сметки 451 и 452. Вторичните счетоводни документи са съобразени с чл. 9 от Закона за счетоводството, като всеобхватно хронологично регистриране на счетоводните операции, систематични синтетични счетоводни регистри за обобщаване на счетоводната информация, които са открити в началото на отчетния период и се приключват в неговия край. В заключение вещото лице Ю. Д. е посочила, че по отношение на доставките на жалбоподателя от десетте доставчика за процесния период са спазени изискванията на ЗДДС, като доставките да осъществени от данъчно задължени лица, както и че са спазени изискванията на СС № 2 – отчитане на стоково – материалните запаси. Избрана е система на счетоводно отчитане на стоково – материалните запаси. Стоките са придобити главно чрез покупка и предназначени за продажба. Настоящият съдебен състав кредитира приета по делото ССЕ, доколкото с нея систематично е посочено какви са наличните доказателства относно извършените доставки, както и отразените счетоводни записвания и плащания по фактурите.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок, поради което е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Спорът по делото е дали процесиите фактури документират реално осъществени доставки на стоки. Съгласно чл.6, ал.1 от ЗДДС, доставка на стока е налице, когато е доказано, че е прехвърлено правото и на собственост. Без да е доказано, че доставките са реално осъществени, правото на приспадане на данъчен кредит не възниква, дори да са налице другите предпоставки, заложили в чл.68, ал.1 и чл.69, ал.1 от ЗДДС. Тоест, наличието на реално осъществена доставка е предвидено като основна предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит. Реалността на доставките по фактурите, по които се претендира право на приспадане е признато и от трайната практика на С. като необходимо условие за възникване

на претендираното право.

Касае се за доставка на различни видове зърнени култури - слънчоглед, пшеница, царевица и ечемик, т.е. стоки, определени по техния род. Съгласно чл. 24, ал.2 от ЗЗД, при такъв вид родово определени вещи собствеността се прехвърля, щом същите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. Именно конкретната индивидуализация на посочената по рода си стока, посредством нейното физическо предаване или определяне по волята на страните, следва да бъде установеният юридически факт, последицата от който е прехвърлянето на тази материална вещь от данъчно задълженото лице и овластяване другото лице да се разпорежда фактически с нея като неин собственик. Доказването на този факт изисква установяване на обстоятелствата, че доставчикът е разполагал със стока от същия вид и количество като фактурираните и че това количество стока физически е предадено на получателя. Установяването на реалното, физическото съществуване на фактурираната стока, съответно нейното предаване на получателя, предполага изследването на въпроса за предходните и последващите продажби, за съхранението и транспортирането на стоката, заприхождаването ѝ при получателя и т.н. В този смисъл е и тълкуването дадено от С. в Решението по дело С-78/12, точка 38. Тоест, необходимо е установяването от обективна страна на обстоятелството, че жалбоподателят е получил стоки от съответния вид и количество и че доставчикът е разполагал с тези количества и видове стоки, чиято собственост може да прехвърли. От друга страна, процесиите доставки имат правно третиране с разпоредбите на Закона за съхранение и търговия със зърно /ЗСТЗ/.

Ревизиращият орган е изискал от процесните доставчици предоставянето на доказателства, релевантни към данъчното облагане на жалбоподателя. При съобразяване с изискванията за добросъвестност, обективност и безпристрастно установяване на фактите и обстоятелствата, ревизиращите са изискали и от жалбоподателя всички относими към спора документи. От страна на изпълнителите по доставките, частично документи са представили [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Останалите доставчици на жалбоподателя - [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не са представили изискваните доказателства, след като са били редовно уведомени по реда на ДОПК. За доказване факта на извършване на доставките, по които претендира право на приспадане, оспорващият е представил фактури, договори за покупко - продажба, приемо - предавателни протоколи, декларации за произход и добра земеделска практика, пътно - прехвърлителни разписки и приемни бележки. От събраните в хода на ревизията доказателства обаче не може да се обоснове категоричен извод за действително извършени доставки на слънчоглед, пшеница, ечемик и царевица, така както е удостоверено с процесиите фактури.

Настоящата инстанция споделя направения анализ от органите по приходите на произхода и движението на зърнените култури, в резултат на който се установява, че процесното количество пшеница, слънчоглед, ечемик и др. не е било налично при доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], и [фирма], които да го прехвърлят впоследствие на жалбоподателя.

Не са налице никакви доказателства, нито писмени обяснения, че преките доставчици са придобили зърното било то от земеделски производители или други търговци на зърно, липсват и декларации от производител на зърно за произход и добра земеделска практика в съответствие с изискванията на чл.28 ЗСТЗ. Единствено жалбоподателят твърди, че [фирма] е закупило стоките от [фирма] /регистриран земеделски производител/, без обаче да доказва това документално. Липсва информация дори самите те да са наемали и обработвали земя, откъдето да са произвеждали процесното зърно. [фирма] е декларирало, че е производител на земеделска продукция и има наети земеделски земи в района на област Б. и Д., но както посочва ревизиращият орган, дружеството не е ангажирало доказателства за наличието на такива обработваеми площи, за наличие на специализирана техника и персонал, необходими за производство на селскостопанска продукция. Доколкото [фирма] е посочило като предходен доставчик на зърното именно [фирма], гореизложеното важи и за неговите доставки.

Както в съдебната практика, така и в стопанския оборот е прието доказването да се извършва с документи относно съхранението на стоките и транспортирането им от една до друга складова база. Съгласно ал.3 от Закона за съхранение и търговия със зърно /ЗСТЗ/, търговецът на зърно е длъжен да притежава собствен или нает склад за съхранение на зърно или сключен договор с лицензиран публичен склад и/или регистрирано зърнохранилище за съхранение на зърно, като това не се изисква при осъществяване на борсови сделки. В случая няма данни доставчиците реално да са разполагали със складови помещения. Както подробно е описано в ревизионния доклад, [фирма] и [фирма] са представили договори за наем на складови помещения, сключени съответно с [фирма] и със [фирма], по които обаче не е извършено разплащане и няма платени наемни вноски. След проверка в имотния регистър на службата по вписванията също е установено, че доставчиците нямат имотни партиди, по които да са направени вписвания и отбелязвания за собственост на недвижими имоти и наемни договори за такива. Дори обаче да се приеме, че е налице складова база, то не са представени данни, че в същата са се намирали стоки на конкретния доставчик, т.е. че съответното количество слънчоглед, царевица, ечемик и пшеница, действително е постъпило там.

При обстояния прочит на приетите по делото писмени доказателства се установяват съществени противоречия и несъответствия в тях и обясненията на жалбоподателя и неговите доставчиците. Наличието на тези противоречия има основно значение за квалификацията на реалността на доставките. Така например, в приемно - предавателните протоколи от 15.05.2012 г. към фактурите на [фирма] е отразено, че стоката е доставена на [фирма] в пункт: мк Каристо, Пристанище В. Изток. Същевременно, от представената справка от [фирма] за стокони потоци за последваща реализация на стоката на [фирма] е видно, че продажбата е извършена през периода между 03.07.2012 г. и 30.07.2012 г., съгласно договор между страните от 03.07.2012 г. В договора е отразено, че мястото на прехвърляне на собствеността е обект: 3. - [населено място]. Тук не става ясно кое е мястото на съхранение на стоката от момента на закупуването и до последващата реализация. „С. —

БЪЛГАРИЯ“ Е. е представило складови разписки, съгласно които реализира закупената от [фирма] стока на [фирма] от обект: [населено място], ул. Г. К.. Същевременно в писмените си обяснения [фирма] е посочило, че стоката не се транспортира, а само сменя собствеността си в склада на З. - [населено място], което е явно несъответствие в данните. По доставките получени от [фирма], съгласно стоките разписки стоката последващо се реализира на [фирма] от складовите бази в [населено място], [улица] и [населено място], [улица]. Същевременно, в приемно - предавателните протоколи е записано, че [фирма] е доставило стоката на [фирма] в З. С., обл. Б.. В тази връзка няма доказателства как и кога стоката е транспортирана от единия до другия обект и дали това действително е станало. По доставките получени от [фирма] са приложени документи, че стоката е получена в З. Д.. Жалбоподателят посочва в складовите разписки за последваща продажба на същата стока на [фирма], че същата е с място на доставката: З., [населено място]. Така изложените несъответствия дават основание да се твърди, че мястото на изпълнение на доставките не е категорично установено и доказано, както и че представените по делото писмени доказателства са създадени с цел доказването на процесните доставки.

По делото не са ангажирани доказателства за наличието на товаро - разтоварна техника и притежавана кадрова обезпеченост от доставчиците да извършват доставките. В случая се касае за придвижване на товар, което изисква специализирана подемна техника, както и квалифициран персонал да работи с нея. Нито от доставчиците, нито от оспорващия са представени доказателства за вида на товаро - разтоварната техника, за собствеността ѝ и за лицата, извършили товаро - разтоварните дейности. Няма данни също за чия сметка са разходите по натоварването и разтоварването на зърното. Тъй като тези функции са основна предпоставка за протичане на процеса, непредставянето на доказателства за това прави недоказани самите доставки. Освен това, дружествата не притежават назначен персонал, необходим за изпълнение на процесните сделки. В тази връзка не се доказва кои лица на практика са ги осъществили.

Относно транспортирането на зърното до обектите на [фирма] са дадени обяснения, че превозът е извършен от доставчиците. Конкретни доказателства за това обаче не са представени, а именно пътните листове, товарителниците, експедиционните бележки и др. са документите, удостоверяващи реално осъществен транспорт. В приемните бележки на З. Д. са вписани номера на автомобили, доставили съответната стока. Не се установява обаче кои субекти са превозвачите, какъв е видът и марката на автомобила, има ли сключени договори за превоз, издадени ли са фактури за превоз и ако има такива дали се отнасят именно за процесните доставки. В хода на ревизията органът по приходите е отправил запитване до СДВР, отдел Пътна полиция, [населено място] относно субектите, на които са регистрирани записаните номера на автомобили в документите. В отговор са предоставени данни, като от част от тях се установява, че записаните автомобили не са реални превозвачи на зърно. Така например, за доставките на [фирма] са използвани превозно средства с рег. № ТХ 9909, на което в базата данни на КАТ отговаря мотоциклет с кош, модел „ИЖ Планета“ и лек

автомобил „Москвич 408“, ПС с рег. № ТХ 8390 представляващо лек автомобил „Москвич 408“ и ПС с рег. № ТХ 2100 представляващо автобус „Шкода М 11“. Безспорно цитираните превозни средства не биха могли да доставят пшеница и слънчоглед на [фирма]. [фирма] е декларирано, че доставените от него стоки не са транспортирани, а само са сменили собствеността си в нает склад на адрес: [населено място], [улица]. Тези твърдения обаче са недоказани, доколкото дружеството не е представило договор за наем на склад на същия този адрес. [фирма] е декларирано също, че няма транспортиране на стоката, а само прехвърляне на собственост. От представените документи и от допълнително направените проверки и справки обаче не се доказва, че дружеството реално е разполагало и ползвало наето складово помещение.

От друга страна е видно, че представените договори между доставчиците и жалбоподателя съдържат изрични уговорки относно вида и количеството на зърното и неговото качество. С отделна клауза е уговорено, че сделката ще бъде сключена именно при условие, че продукцията отговаря на установени показатели. В тази връзка настоящата инстанция намира, че не са налице доказателства за състоянието на продукцията - съответни сертификати, изхождащи от националната служба по зърното, каквато може да бъде поискана от производители, публични складове за зърно, зърнохранилища - търговци на зърно и се издава от акредитираните лаборатории, които извършват окачествяване на партиди зърно и издават протоколи от изпитването. Освен посоченото, в представените документи, свързани с предаване на зърното /приемно - предавателни протоколи и декларации за произход/ не са записани имената на лица, представители на страните, които са участвали при разтоварване на стоката, приели са извършените анализи и проби на зърното и всички действия, свързани с приемането и предаването на стоката. Напротив, в определени документи са вписвани лица, за които няма доказателства за принадлежност към дадено дружество. В приемните бележки, документиращи пристигащото зърно в склада в З. Д., като началник склад, приел стоката, е записана М. К.. След проверка в информационния масив на НАП е установено, че в [фирма] няма назначено такова лице по трудов договор, договор за управление, граждански договор, като същото не е управител на дружеството. Съгласно системата на НАП и в отделните доставчици няма назначено лице с име М. К..

Не са представени още кантарни бележки за измерване на стоката, както складови разписки за получаването и от доставчиците.

За установяването на факта на извършване на доставката е необходимо изследването и на редовно водено счетоводство. Едно от основните задължения на регистрираните по ЗДДС лица е воденето на подробна счетоводна отчетност, която дава възможност за определяне на задълженията по ЗДДС - чл.242 от Директива 112/2006, възприет с разпоредбата на чл.123 от ЗДДС. Редовната и подробна счетоводна отчетност се сочи от С. като гаранция за предотвратяване на злоупотребата с право - т. 64 на решение на С. от 21.06.2012 г. по обединени дела С-80/2011 и С-142/2011. Само по този начин може да се направи съпоставка на счетоводните записвания при доставчика по сметки гр. 30, гр. 40, гр. 45, гр. 50

и гр. 70. От кореспонденциите между с/ка 304 „Стоки“, с/ка 401 „Доставчици“, с/ки гр. 50, може да се установи заприхождаване на стоките от предходните доставчици на доставчика, а от салдото по с/ка 304 при положение, че същата се води аналитично, да се установи наличността на видовете стоки към датата на издаване на фактурата. От кореспонденцията на с/ка 304 „Стоки“ със с/ка 702 „Приходи от продажба на стоки“, може да се установи осчетоводяването на процесната доставка, съответно начисляването на данъка по продажбата и отчитането на прихода от нея. Проверката на записванията по посочените сметки предполага представяне на извлеченията от съответните сметки, както и на вторичните счетоводни регистри. В случая липсват каквито и да били данни за редовно водено счетоводство при доставчиците. Частично регистри в тази връзка е представило само [фирма]. Не е налице аналитична счетоводна отчетност, в т.ч. и по обекти, която да удостовери без съмнение наличността на конкретните стоки - предмет на спорните фактури и изписването им. Няма възможност да се установи своевременното им заприходяване и изписване при продажбата им чрез дебитиране и съответно - кредитиране на съответната материална сметка, на датата на издаване на процесиите фактури. Именно това е свързано с необходимост да се установи наличието на тази стока при доставчика, т.е. физическата възможност на същия да се разпорежи с нея, т.е. не е установено, че доставчиците са имали фактическа власт върху предмета на доставките. В този смисъл е Решение 15704 от 2013 г. на ВАС I - во отделение по адм. 3142/13 г. Следва да се има предвид обаче, че с документи, свързани с последваща реализация, не може да се установява предхождащият факт на предаването на стоките на жалбоподателя, тъй като стоките може да са придобити от трети лица, нерегистрирани по ЗДДС или директно от земеделските производители. В случая обаче, както е видно, не е спорно наличието на „закупените“ стоки и тяхната последваща реализация от страна на жалбоподателя. Единствената спорна предпоставка за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит в настоящия случай е, че стоките не са доставени от сочените във фактурите доставчици, тъй като липсват доказателства, че именно те са реализирали тези доставки. Счетоводното съответствие относно процесиите фактури в посока - заприходени стоки, изписани и вложени изцяло в дейност на жалбоподателя, не означава, че наличните количества пшеница, слънчоглед, царевица и ечемик са тези, придобити именно от сочените във фактурите доставчици. Повече от ясно е, че ако процесиите доставки бяха действително проявени юридически факти, то очевидно както за оспорващия, така и за доставчиците не би представлявало каквато и да е трудност да посочат конкретните физически лица, извършили действията по физическото осъществяване на доставките, дори и да ангажират категорични и действителни документи за реалността на доставките.

В хода на ревизията е установено, че всички доставчици са deregистрирани по ЗДДС лица, които не могат да бъдат открити от органите по приходите. Значителна част от тях имат установени задължения в особено големи размери, т.е. това са т.нар. „липсващи търговци“.

От преценката на доказателствата по делото се обосновава изводът за липса

на доставка по спорните фактури между жалбоподателя и [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], поради което жалбата като неоснователна и недоказана следва да се отхвърли, а РА да се потвърди.

С оглед изхода на спора и направеното искане от процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, същото е основателно и следва да се уважи на основание чл. 161, ал.1 от ДОПК във връзка с чл. 8, ал.1, т.6 от Наредба № 1 от 09.07.2004 за минималните размери на адвокатските възнаграждения, като следва да му се присъдят 20 845 (двадесет хиляди осемстотин четиридесет и пет) лева.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. последно от ДОПК, Административен съд – София град, I – во отделение, 8-ми състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу ревизионен акт (РА) № 21013053 от 22.01.2014 г., издаден от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП - С. – възложил ревизията и Ц. Г. Р., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С. – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 794 от 08.05.2014 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ – С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 20 845 (двадесет хиляди осемстотин четиридесет и пет) лева.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: