

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

№ 622

гр. София, 06.02.2012 г.

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

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Наталия Ангелова

като разгледа дело номер **4200** по описа за **2010** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], [населено място] чрез А. М. К. - управител, срещу Ревизионен акт (РА) № 20006503/26.11.2009 г., издаден от орган по приходите в Териториална дирекция на Националната агенция за приходите С. - град, потвърден при обжалване по административен ред с Решение № 613/29.04.2010 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” (само директора на ДОУИ по натам) при Централно управление на същата агенция. РА се обжалва в частта за отказано право на приспадане на данъчен кредит по девет броя фактури, издадени от доставчика [фирма] (само Е.) за данъчни периоди месеците 09 и 10 на 2007г. г., общо за 87 107,40 лв.

Фактурите са с еднакъв предмет - „живи телета за клане” и цена за килограм живо тегло, телетата са посочени само като брой, общо тегло и обща стойност. Всички фактури са издадени на основание „теглова нота”, която съдържа само брой, общо тегло на животните, изявление на управителя на Е., че са предадени животните от доставчика Е. и подпис управителя на първото дружество.

Правото на приспадане на данъка не е признато на основание чл. 70, ал. 5 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) поради изпълнение на изискването по чл. 69, ал.1, т.1 ЗДДС - не се доказвало реалното изпълнение на облагаема доставка по смисъла на чл. 6, ал.1 във връзка с чл.12,ал.1 ЗДДС по всяка от спорните фактури

Становища на страните:

Според Е. реалното или действителното извършване на преките доставки между Е. и Е. се доказвало от представените на ревизията рамков договор за доставка на животни, теглови ноти и документите за извършени плащания. Тъй като доставките са с уговорка „франко депото на получателя”, то са дистанционна продажба по смисъла

на чл.330, ал.2 от Търговския закон (ТЗ). „Тегловите ноти” удостоверявали преминаването на правото на собственост върху животните, индивидуализирани чрез посочване на общия им броя и тегло след измерването им от представител на купувача при доставянето им в животновъдния обект на Е..

Нормативно не било установено задължение за индивидуализиране на животните чрез посочване на ушните марки при прехвърляне на правото на собственост. Това следвало и от целите на идентификацията: по чл.4,ал.1 от Наредба 61/09.05.2006г. – като част от интегрираната система за администриране и контрол на земеделските производители при подпомагането им, и по съображение 6 от Преамбюла на Регламент 1760/2000г. –за защита на здравето на човека и животните. Специалните правила за отчитане на доставките на едър рогат добитък не съставлявали условия за действителност на договор за покупко-продажба.

Счита за приложим чл. 78, ал.1 от Закона за собствеността (ЗС) - за придобиване правото на собственост чрез добросъвестно владение, с оглед на което липсата на доказателства за произхода на животните не е относимо към доказването на реална доставка по смисъла на чл.6, ал.1 от ЗДДС. Тъй като органите по приходите не са оспорили документите по пряката доставка, то фактът, че доставчикът не може да се легитимира като собственик на животните, не обосновавал извод, че не е прехвърлено правото на собственост, съгласно чл. 78, ал.1 ЗС и съдебната практика на Върховен административен съд (ВАС) по Решение № 6178/13.05.2009г. по адм.д.12773/2008г. В мотивите на решението е изложено становище, че по ЗДДС липсвало изискване за установяване на произхода на стоката като основание за признаването на правото на приспадане на данъчен кредит.

Разпоредбата на чл.70,ал.5 ЗДДС имала предвид единствено пряката доставка, неотнормируемо към получателя по сделката е нарушаването на Закона за счетоводството (ЗСч) от доставчика Е. при закупуването на животните, тъй като „тегловите ноти” удостоверявали изпълнението на задълженията на доставчика да предаде животните на получателя. Неидентифицирането на животните във ветеринарномедицинските свидетелства е нарушение на чл.10, ал.3, т.3 от Наредба 61/2006г., допуснато от издателите им - ветеринарните лекари. Непълнотата на свидетелствата не следвало да се вмени в отговорност на Е., тъй като дружеството не е участвало в процеса на закупуване и товарене на животните и изпращането им до животновъдния му обект.

ОТВЕТНИКЪТ - директор на ДОУИ е изложил мотиви в решението си за потвърждаване на РА, които обобщени са следните:

-Прехвърлянето на правото на собственост на животните по фактурите не било доказано, тъй като не са представени доказателства за придобиването на същите животни по вид и количество от Е., които го легитимират като действителен собственик.

-Не са доказани твърденията за начина на придобиване на животните от доставчика Е. за закупуването им от физически лица. Този извод се обосновава с липсата на договори и първични счетоводни документи: разписки за платени суми или за друг разход по закупуването и транспорта на животните; не са отразени счетоводно получени доставки по дневниците за покупки и справките –декларации.

-Извършеният впоследствие от Е. износ на телета не бил пряко свързан с доставките от Е. по процесните фактури.

-Отговорникът се позовава на съдебна практика на ВАС в обратния смисъл на цитираната

в жалбата и конкретно за предходен данъчен период по отношение на Е., съгласно която при аналогични на настоящите фактически обстоятелства жалбата е отхвърлена с решението на административния съд, оставено в сила при касационно обжалване с Решение № 11888/13.10.2009 г. по адм.д. № 6253/2009 г. на ВАС. Доставка на животни е разгледана от ВАС с Решение № 10293/03.08.2009 г. по адм. д. № 4119/2009 г. и в Решение № 2781/16.03.2007 г. по адм.д. № 7633/2006 г. В последното е изразено според ответника принципното разбиране на ВАС, застъпено и от него, че именно лицето, вписано като доставчик в съответните фактури, трябва да е доставило /прехвърлило собствеността/ върху описаните във фактурите стоки, за установяването на това обстоятелство е допустимо и необходимо да се изследва от кого, кога, какво и с какви документи е закупено от страна на това лице с оглед констатиране на релевантния факт - прехвърляне на собствеността върху стоките към лицето, посочено в данъчните документи като получател на същите.

Съдът като съобрази събраните по делото доказателства, доводите на страните, намира за установено по фактите следното:

Е. е регистриран търговец на животни съгласно Удостоверение № 003/17.01.2007г. на Националната ветеринарно-медицинска служба и има регистрирани животновъдни обекти пред Регионална ветеринарно-медицинска служба (РВМС) [населено място]: животновъден обект «събирателен център за свободно боксово отглеждане на телета» с капацитет 140 броя, с местонахождение в [населено място], с № 23040117 по регистъра. Този обект е такъв по §1, т.106 от Допълнителните разпоредби на Закона за ветеринарно-медицинската дейност (ЗВМД) - място за събиране на животни, произхождащи от различни животновъдни обекти, с цел образуване на партида, предназначена за търговия.

На основание чл.212, ал.1, буква а) от ЗВМД на Е. е издадено ветеринарномедицинско разрешително с дата 01.02.2007г., за износ на 7 000 броя телета за незабавно клане от животновъден обект с № 23040117 в [населено място].

Жалбоподателят Е. декларира спорните фактури като доставки с право на данъчен кредит за данъчния период на издаването им – през месец 09 и 10 на 2007г. При осъществен износ през същите данъчни периоди на „живи телета” за А., декларира закупуването им по същите фактури. Представени са митнически декларации и седем броя ветеринарномедицински сертификати за произход и здравословно състояние на животните, издадени от РВМС П., с приложени подробни описи на ушните марки на животните към всеки сертификат, осем броя ветеринарномедицински свидетелства, издадени от ветеринарни лекари, за придвижване на животните на територията на страната.

Като доказателство за придобиването на правото на собственост върху телетата Е. представя на ревизията: деветте броя фактури, издадени от доставчика Е.; теглови ноти за доставки в „животновъдния обект на Е. в [населено място]; банкови извлечения за извършени плащания по фактурите на данъчната основа и данъка; Договор № 007/30.07.2007г. с предмет доставка на живи телета между Е. и Е..

При анализ на съдържанието на ветеринарномедицинските свидетелства за превозване на животни в рамките на страната през месеците 09 и 10 2007г., с получател животновъден обект на Е. в [населено място], се установява следното:

-в клетка 1 от тези свидетелства като „изпращач или собственик” не е вписан

доставчикът Е., а също и в друго качество, липсва подпис на собственика на животните, съгласно изискването на чл.10, ал.3, т.8 от Наредба № 61/ 2006 г.

-с изключение на две свидетелства, във всички останали в клетка 2 „придружител или търговски посредник” е вписано лицето Д. П., назначен по трудов договор от доставчика Е.”;

-в клетка 4 „животни” не са посочени ушни марки или номер на паспорт, вписан е само общ брой. Като цел на придвижването в клетка 8 е посочено „износ” в три от свидетелствата, а в останалите пет – „за отглеждане”;

Ветеринарномедицинските свидетелства са представени от Е. в РВМС-П. и въз основа на същите са издадени ветеринарномедицинските сертификати за износ за А., но с приложени към сертификатите описи на ушни марки на животни. Идентични екземпляри на ветеринарномедицинските свидетелства, сертификати и описи на ушни марки на животни са представени на ревизията от РВМС П. и Е..Ревизиращите органи са констатирали различие в съдържанието на тези свидетелства с копията на тези, съдържащи се в кочана на един от издалите ги ветеринарни лекари. Въпреки това пред съда ответникът не е оспорил истинността на представените от Е. ветеринарномедицински свидетелства, предадени от доставчика и съдът следва да ги цени като доказателства по делото.

За проверяваните периоди в счетоводството на Е. не са отразени записвания за „животни за отглеждане”, няма отразени покупки на фуражи и назначени работници.

За месеците 09 и 10 на 2007г. са представени съответно пет и четири броя „теглови ноти”, подписани само от управителя на Е. за получени от Е. животни, индивидуализирани само по брой и общо тегло, съставени на дати, съвпадащи с датите на всяка от процесните фактури.

По искане на ревизиращите органи доставчикът Е. е представил: декларация от управителя; копия от спорните фактури, банкови извлечения;хронологични и аналитични регистри на счетоводните сметки; обобщени справки за движението на животните и за формиране на стойността им; дневници за продажбите и справки декларации; договор № 007/30.07.2007г. между Е. като продавач и Е. като купувач с предмет доставка на живи телета, с място на доставката в наетия и стопанисван от купувача „събирателен център” с местонахождение в [населено място].

В декларацията управителят на Е. твърди, че отчитането на закупените животни ставало чрез ушните им марки като индикатор за собственика им. Д. П. като представител на това дружество вписвал ушната марка на всяко животно като доказателство от кого е закупено. Предаването на животните на клиентите на дружеството ставало в присъствието на Д. П. и управителя на дружеството след измерването им. За предаването на животните Д. П. съставял стокова разписка, а за измерването им – теглови ноти, въз основа на тях се издавали и фактурите. Не са издавани документи на частни стопани за закупени животни.

В дневника за покупките на Е. не са отразени сделки за покупка на стоки без право на данъчен кредит, закупени животни не са отразени като получена облагаема доставка през ревизираните периоди.

От представените извлечения от аналитичен регистър за сметка 422 „Подотчетни лица” на Е. е установено, че на 27.09.2007 г. е предоставен аванс в размер на 152 136,00 лв. на Д. П. и на същата дата е отразено неговото отчитане по предназначение - в незначително по-нисък размер на 152 133,57 лв., а като основание на счетоводното записване е посочено „изплатени закупени живи телета”. За месец 10 на 2007г. са

представени три броя разходни касови ордери за получен „аванс за закупуване на живи животни” от Д. П. съответно за 61 197,03лв. ; 30 780,00лв. и 30 960,00 лв. Други отчетни документи от Д. П. за изразходването на сумите не са представени.

Доставчикът Е. е представил като доказателство за собствеността си върху продадените животни 4 стокови разписки за получени стоковоматериални ценности, издадени през октомври 2007г., които съдържат наименование на стоката -„телета”, брой, килограми общо тегло, единична цена и обща стойност, описи на ушни марки, съставени са между дружеството като получател и Д. П. като изпълнител, които лица са обозначени със съответните уникални номера (БУЛСТАТ и ЕГН), представляващият дружеството е подписал за приел стоката, а П. – за предал.

Представени са още пет стокови разписки – три с дати от септември 2009г. и две без дати, които съдържат същите страни и подписи на лицата, но не са посочени вид на стоката, количество и стойност, описани са само ушни марки на животни.

Въз основа на тези доказателства, ревизиращите органи са приели, че доставчика не е представил документи за закупуването на телетата от конкретни земеделски стопани на определена цена, а също и разходен документ за плащане на цената. В случай на изплатени суми на физически лица за закупуване на животни, съгласно чл.45,ал.4 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица, на всеки земеделски стопанин е следвало да бъдат издадени „сметка за изплатени суми” и „служебна бележка за удържаните суми”, по утвърден образец.

Представените „стокови разписки”, подписани от Д. П. и управителя на Е. са квалифицирани от ревизиращите органи като вътрешни за дружеството документи, с които не са удостоверени взаимоотношения с трети лица и нямали характер на първични счетоводни документи по смисъла на чл.6, ал.1 от Закона за счетоводството (ЗСч). Тези обстоятелства обосновавали извод за нарушение на принципа на текущото счетоводно отчитане на основата на документалната обосновааност на стопанските операции чрез съставянето на документи съгласно действащото законодателство. При покупка от физически лица, които не са търговци и не са задължени да се регистрират за данъчни цели, се изисквало съставянето на първичен счетоводен документ с реквизити по чл. 7, ал. 1 от ЗСч, който да съдържа единен граждански номер и трите имена на физическото лице. Такива документи не са съставени и поради това не се касаело за липса задължителен реквизит в първичен документ, който да се установявал от други документи и се приеме документална обосновааност. Ревизиращите органи приемат за недоказано твърдението на доставчика Е., че основната му дейност е насочена към изкупуване на живи животни с цел продажба, предвид търговската и счетоводна документация.

Ревизиращите органи са изследвали и въпроса за транспортирането на животните. Номерата на транспортните средства, вписани във ветеринарномедицинските свидетелства са вписани и в документите за износ на животните а транспорта е извършен от [фирма]. Според Е. в цената на доставка са включени и разходите за транспорт до животновъдния обект в [населено място], съгласно договора за доставка. Разходи за вътрешен транспорт не са отразени в счетоводството на Е., не са издадени фактури към [фирма] и не са установени и извършени плащания.

Доставчикът Е. не е представил доказателства за осъществен вътрешен транспорт на животните. Управителят на Е. в декларацията посочва, че дружеството не разполагало с депо за животни, след като се изкупят от собствениците им се превозвали с транспорт, осигурен от получателя по сделката и се разтоварвали в

депото на Е., тъй като било „лицензирано” за международна дейност и прилага договор от 05.01.2007г. с предмет транспорт на животни, сключен между Е. и [фирма]. Последното дружество не е представило доказателства и не е декларирало издадени фактури към Е..

В спорните девет фактури, издадени от доставчика Е. през месеците 09 и 10 на 2007г., данъкът е посочен на отделен ред, жалбоподателят Е. е упражнил правото си на приспадане на данъка за периода на издаването им. Данъчната основа и данъка по деветте фактури са платени от доставчика на получателя, което не е спорно между страните.

Съгласно съдебна практика на ВАС **Решение №11 888/13.10.2009г. по адм.д.6253/2009г. на ВАС** по идентичен казус между същите страни по доставките, е прието неправомерно начислен данък и основание по чл. 70, ал.5 ЗДДС да бъде коригиран. В решението са изложени съображения, че *в спора основен момент се явява този относно придобиването на собствеността на предмета на доставките от прекия доставчик.*”(..) *за да е налице право на данъчен кредит във връзка със закупуването им, е (..) необходимо конкретно в случая доставчикът да е прехвърлил правото на собственост върху стока, (..)при отчитане на обстоятелството, че произходът на стоките не е елемент от уреден данъчен състав, който да изисква това.* Това се налага за обосноваване осъществяването на доставките, предмет на съдебен контрол, не само чрез счетоводното им третиране,”

По сходен казус с настоящия по делото и по жалба на Е. е постановено **Решение № 7088/19.05.2011г. по адм.д. 15215/2010 г.** на ВАС, в мотивите на което е прието, че поради непълноти във ветеринарномедицинските свидетелства, издадени от ветеринарен лекар, *доказвали констатацията, че Е. не е придобивал животните.*

При така изложеното за съдебната практика по идентични казуси, съдът следва да отхвърли жалбата на Е.. И в двете решения прилагането на чл. 70, ал.5 ЗДДС е обосновано със задължение по ветеринарномедицинското законодателство на Съюза за посочването на ушните марки на животни в документите и прилагането на Счетоводен стандарт 41 „Селско стопанство” към търговци, които не са земеделски стопани. Посоченото дерогира националното законодателство за придобиване на движима вещ – по чл. 24 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД), което не следва да се засяга при буквалното тълкуване на чл. 345 от Договора за функционирането на Европейския съюз.

Както основателно се твърди в жалбата, съдебната практика при доказването на облагаема доставка чрез предходна и последваща доставка на същата стока не е единна, като допуска следното:

-Така в **Решение № 6339/13.05.2010г. по адм.д. 16081/2009г.** на ВАС, осъществяваните последващи продажби чрез износ на стоки (които не подлежат на идентификация с уникален номер за всяка вещ), се приемат като косвено доказателства за получените стоки от доставчика. Извършеното плащане по сделката, представляващо самостоятелно данъчно събитие по чл.25 ЗДДС доказвало и изпълнението на пряката доставка, изследвани са и доказателства за предходни доставчици.

-В Решение № 6178/13.05.2009г.по адм.д.12773/2008г. на ВАС е направен и анализ на чл.70,ал.5 ЗДДС, от съдържанието на който следвало, че се има предвид само неправомерното начисляване на данъка по пряката доставка – по която ревизираното лице е получател, а доставчик е лицето, посочено като такъв в издадената данъчна фактура. След анализ на правото на приспадане на данъчен кредит е направен извод, че „изискванията за възникване право на приспадане на данъчен кредит се отнасят до конкретната доставка, по която е претендирано това право /по която е приспадат данъка в подадената справка-декларация/, а не по всяка друга доставка на същата стока или услуга, осъществена между други лица (..) и явяваща се предходна по отношение на процесната доставка.” Прието е разширително тълкуване на чл.70,ал.5 ЗДДС като са изследвани и предходни доставки. Предвид естеството на стоките /ечемик, пшеница, царевица/ - вещи определени само по своя род, прехвърлянето на собствеността настъпва с отделянето на тези вещи от останалите вещи от същия вид.Тези изводи са основани на представени доказателства за предаването на стоката, плащане по банков път на доставчика и правилното начисляване и счетоводно отразяване на данъка.

При приложение на тази съдебна практика – за изследване само на пряката доставка и предвид чл. 24 от ЗЗД за прехвърляне на правото на собственост върху движима вещь, изводите за отхвърляне на жалбата в другите решения не могат да се приемат за безспорни. Освен това приложения счетоводен стандарт е тълкуван разширително, тъй като касае земеделски производители, каквито не са страните по процесните доставки. В националното право не са предвидени формални изисквания за прехвърляне правото на собственост върху животни, подлежащи на идентификация, в това число и чрез писмен договор, в който да са вписани ушните марки, нотариална форма на договора, нотариално удостоверяване на подписите или сключване на сделката пред друг орган.

При така приетото за установено, 12 състав на Административен съд София-град, пред който е образувано административно дело № 4200/2010г. и съгласно служебното си задължение по чл.160,ал.2 ДОПК да процени законосъобразността и обосноваването на обжалвания РА, намира, че за правилното решаване на въпроса дали е основание за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, съответно да не бъде признато това право на [фирма] са приложими нормативните разпоредби както следва:

А. По правото на Р. Б.:

1. Закон за данъка върху добавената стойност (ЗЗД), в сила от 01.01.2007г.:

1.1.Съгласно чл. 70, ал.5 ЗДДС е определено условие за непризнаване на правото на приспадане:

„(5) Не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен

неправомерно.”

1.2. В чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС е определен обхвата на правото на приспадане на данъка: когато стоките се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави.

1.3. С чл. 12, ал. 1 ЗДДС понятието „облагаема доставка” на стока, определено като „всяка доставка на стока по смисъла на чл. 69, когато е извършена от данъчнозадължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната.”

1.4. Съгласно чл. 6, ал. 1 ЗДДС „доставка на стока” по смисъла на същия закон е „прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката”.

2. Закон за задълженията и договорите (ЗЗД):

„Чл. 24. При договори за прехвърляне на собственост и за учредяване или прехвърляне на друго вещно право върху определена вещь прехвърлянето или учредяването настъпва по силата на самия договор, без да е нужно да се предаде вещта.

При договори за прехвърляне на собственост върху вещи, определени по своя род, собствеността се прехвърля, щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени.”

3. Закона за собствеността (ЗС)

„Придобиване на движима вещь чрез добросъвестно владение

Чл. 78.(1) Който придобие по възмезден начин владението на движима вещь (...) на правно основание, макар и от неособственик, но без да знае това, придобива собствеността, освен когато за прехвърлянето на собствеността върху движимата вещь се изисква нотариален акт или нотариална заверка на подписите. ”

4. Закон за ветеринарномедицинската дейност (ЗВМД):

„Чл. 139. (1) Забранява се:

1. придвижването или транспортирането на неидентифицирани животни (...)

3. транспортирането на животни без ветеринарномедицинско свидетелство, а за едрите преживни и еднокопитните животни - и без ветеринарномедицински паспорт;

3. Наредба № 61 от 9 май 2006 г. за условията и реда за идентификация на животните, регистрация на животновъдните обекти и достъпа до базата данни за идентифицираните животни и регистрираните обекти (само Наредба 61/2006):

„Чл. 4.(1) Системата за идентификация на животните и регистрация на животновъдните обекти е част от интегрираната система за администриране и контрол съгласно чл. 30, ал. 2, т. 3 от Закона за подпомагане на земеделските производители и се изгражда въз основа на:

1. индивидуални средства за идентификация на животните;

.....

5. документи за придвижване на животните.

Чл. 7. (1) Не се разрешава придвижване до пазари, кланици, изложби, състезания и други животновъдни обекти и населени места на неидентифицирани по реда на тази наредба животни.

.....

Чл. 10. (1) При придвижване или транспортиране на животни на територията на Р. Б. те се придружават от ветеринарномедицинско свидетелство за придвижване, а за ЕПЖ и от ветеринарномедицински паспорт.

(2) Свидетелството по ал. 1 е по образец, одобрен от НВМС, и се попълва от регистрираните във ветеринарния участък ветеринарни лекари.

(3) Свидетелството по ал. 1 съдържа следната информация:

1. регистрационен номер на животновъдния обект на произход;

2. трите имена, адрес и ЕГН на собственика на животновъдния обект на произход за физическо лице и наименование, адрес на управление, код по БУЛСТАТ за юридическо лице и едноличен търговец;

3. брой и идентификационните номера на транспортираните животни;

4. регистрационен номер на животновъдния обект по местоназначение или трите имена, (..) на следващия собственик на животните за физическо лице и наименование, адрес на управление, код по БУЛСТАТ за юридическо лице и едноличен търговец;

.....

8. подпис на собственика на животните.

.....

Допълнителни разпоредби

§ 1. По смисъла на тази наредба:

.....

12. „Собственик на животните” е всяко физическо или юридическо лице, на чиито грижи са поверени животните и което е отговорно за тях постоянно или временно, включително и по време на транспортиране или предлагане на пазара.

.....

§ 9. Тази наредба транспонира разпоредбите на **Директива 92/102/ЕИО на Съвета от 27 ноември 92 година относно идентификацията и регистрацията на животните и въвежда изискванията на Регламент 1760/2000, създаващ система за идентификация и регистрация на говеда, (...)** Регламент № 911/2004 за прилагането на Регламент № 1760/2000 относно ушните марки, паспортите и регистъра на животновъдния обект (...).

Б. Правни норми по правото на Европейския съюз

1. Договор за функционирането на Европейския съюз – чл.345.

2. Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директивата за ДДС)

3. Директива 92/102/ЕИО на Съвета от 27 ноември 92 година относно идентификацията и регистрацията на животните.

4. Регламент (ЕО) № 1760/2000 на Европейския парламент и на Съвета от 17 юли 2000 година за създаване на система за идентификация и регистрация на едър рогат добитък и относно етикетирането на говеждо месо и продукти от говеждо месо и за отмяна на Регламент (ЕО) № 820/97 на Съвета.

5. Международен счетоводен стандарт 41 „Земеделие”, в сила от 2003г., в консолидираната му версия съгласно Регламент (ЕО) № 1126/2008г. на Комисията от 3 ноември 2008 година за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002г. на Европейския парламент и на Съвета, Текст от значение за ЕИП.

Настоящият състав на Административен съд София-град, като съобрази изложеното дотук, намира, че следва да отправи преюдициално запитване до Съда на Европейските съюз за правилното приложение на националното право в съответствие с разпоредби по правото на Съюза, както и поради необходимост за тълкуване на последното, по следните съображения:

Съдът следва да установи законосъобразно ли е коригирано упражненото право на приспадане на данъка от Е. на основание чл.70, ал.5 ЗДДС - не е налице право на приспадане на данъчен кредит, когато данъкът е начислен неправомерно.

Това изисква да се даде отговор на въпроса удостоверяват ли спорните фактури действително извършени облагаеми доставки на стоки между данъчнозадължени лица, **като се провери прехвърлено ли е правото на получателя „да се разпорежда като собственик”** върху предмета на сделките - животни, подлежащи на задължителна идентификация по правото на Съюза, съгласно изискванията на чл.14, §1 от директивата за ДДС.

Предвид фактите по делото и относимите към същите правни норми, на първо място са приложими разпоредбите на Директивата за ДДС, както следва от § 24 и § 25 от Решение на Съда на Европейския съюз от 12 май 2011 година по дело С-107/10 [фирма], тъй като релевантните обстоятелства по спора са настъпили след 1 януари 2007 г., и която директива следва да се прилага в Б. след тази дата.

Спорните въпроси по делото са свързани с приложението на чл.70, ал.5 вр. чл. 69, ал. 1, чл.12, ал.1 и чл.6, ал.1 от ЗДДС, които следва да се прилагат и тълкуват съобразно целите на съответстващите им разпоредби от Директивата за ДДС, а именно:

-Член 70, ал.5 от ЗДДС следва да се определи като мярка по чл. 186 от Директивата за ДДС, съгласно която „държавите-членки определят подробните правила за прилагане на членове 184 и 185”, съдържащи хипотези, при които се извършват корекции на приспаданията, от които са относима тази по чл.184, според който „първоначално определената сума за приспадане се коригира,

когато е по голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право”;

-Член чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС е идентичен по съдържание с хипотезата по чл. 168, буква а) от Директивата за ДДС, според която: „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: а) дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки и услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице”

-Член чл.12, ал. 1 ЗДДС е съответен на чл. 2, § 1, буква а) от Директивата за ДДС за сделките, подлежащи на облагане с ДДС, в хипотезата на „възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава-членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество”.

-Член 6, ал.1 ЗДДС относно понятието „доставка на стока”, определено като „прехвърляне правото на собственост върху стока” е съответен на чл.14, § 1 от Директивата за ДДС, в която същото понятие има следното съдържание: „доставка на стоки” означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик”.

Освен това следва да бъдат съобразени и регламентираните в Директивата за ДДС и изискванията към съдържанието на фактурата, задължението за водене на достатъчно подробна отчетност за прилагания ДДС и за неговия контрол от данъчните органи.

Както следва от практиката на Съда на ЕС, **подлежи на контрол от гледна точка на правото на Съюза редът и условията, определени от държавите членки в областта на ДДС**, а процесуалната автономия на държавите членки се ограничава от принципите на равностойност и ефективност, трябва да зачитат и принципа на закрила на оправданите правни очаквания (в този смисъл Решение от 12 май 2011година по делото E. M. Изток 3, C-07/10, все още непубликувано в сборника, точки 28 и 29).При упражняване на своите правомощия държавите-членки следва да спазват основните принципи на правото, които са част от общностния правен ред, сред които фигурират по-конкретно принципът на правната сигурност и принципът на пропорционалността, както и на защита на оправданите правни очаквания (в този смисъл Решение на Съда от 21 февруари 2008 г., дело N. S. G. & Co. ONG , C-271/06, R. , стр. I-00771, точка 18).

Понятието по чл.14, §1 от Директивата за ДДС за „доставка на стоки” следва да се разглежда в контекста на системата за собственост върху имущество по правото на държавите членки, което според чл. 345 ДФЕС, Договорите по никакъв начин не засягат. Включват ли се обаче за целите на общата система на ДДС всички такива способности, в това число и придобиване на правото на собственост от несобственик, когато такова е предвидено по националното право на държавата-членка, освен това какви са изискванията и тежестта на доказване съобразно опростените формалности за упражняване на правото на приспадане само въз основа на фактура, е въпрос, който изисква тълкуване на правото на Съюза.

От друга страна, предмет на доставките са животни, подлежащи на

идентификация, за които по ветеринарномедицинското и счетоводното законодателство на Съюза са предвидени специфични правила, което повдига въпрос доколко тези правила са и такива за целите на общата система на ДДС и неспазването може ли да обуслови корекция на правото на приспадане.

Системата за идентификация и регистрация на животни, създадена в съответствие с Регламенти (ЕО) № 1760/2000 и (ЕО) № 21/2004, като съставна част от интегрираната система за администриране и контрол на системите за подпомагане на земеделските производители по Общата селскостопанска политика на Съюза (по действащия Регламент (ЕО) № 73/2009 на Съвета от 19 януари 2009 г. – чл. 15, пар. 2), се прилага към всички животни на територията на държава членка, които попадат в приложното ѝ поле.

С Наредба 61/2006 са транспозирани разпоредбите на Директива 92/102/ЕИО относно идентификацията и регистрацията на животните и са въведени и изискванията на Регламент 1760/2000 – съгласно § 9 от Наредбата.

Съгласно чл.1, §1 и вр. § 3 от Регламент (ЕО)1/2005 на Съвета от 22 декември 2004г.относно защитата на животните по време на транспортиране и свързаните с това операции и за изменение на Директивите 64/432/ЕИО и 93/119/ЕО и регламент (ЕО)№ 1255/97, разпоредбите му се прилагат при транспортирането на животни вътре в Общността, в това число и когато се осъществява изцяло на територията на държава-членка. В този регламент е дадено легално определение на понятието „придружител на животни” и „притежател на животни” - по чл. 2,букви в) и к), в каквото качество е вписан служителят на доставчика Е. във ветеринарномедицинските свидетелства. В Наредба 61/2006 е дефинирано понятието „собственик на животни” със сходно съдържание, което обхваща и такива лица, които не са собственици на животновъдни обекти като „придружител на животни”.

Приложимите от двете страни по доставките Национални счетоводни стандарти се приемат от Министерския съвет и следва да съответстват на актовете на Европейския съюз и националните особености съгласно същата разпоредба - 22а,ал.3 от ЗСч. Така Счетоводен стандарт 41 „Селско стопанство” следва да съответства на Международен счетоводен стандарт 41 „Земеделие”. И в двата стандарта е даден пример за доказване контролирането на биологични активи чрез придобиването им и идентификационен номер на животните - съответно чл. 2 и чл.11. Посочването на идентификационния номер във водената отчетност ревизиращите органи считат като задължително изискване по стандарта с цел доказване придобиването на животните от доставчика Е. по процесните фактури.

Съгласно чл.219а, § 1 от глава 3, раздел 3 на Директивата за ДДС, фактурирането подлежи на правилата, приложими в държавата-членка, в която е извършена доставката, т.е. на приложимите в Р. Б. правила. В казуса по делото следва да бъде извършена преценка дали ветеринарномедицинското законодателство на Съюза въвежда допълнително изискване за вписването в данъчните фактури за целите на ДДС и на ушните марки на животните, подлежащи на идентификация.

По спорните въпроси са приложими национални правила, но както следва от

практиката на Съда на ЕС, **подлежи на контрол от гледна точка на правото на Съюза, редът и условията, определени от държавите членки в областта на ДДС**, а процесуалната автономия се ограничава от принципите на равностойност и ефективност (в този смисъл Решение от 12 май 2011 година по делото E. M. Изток 3, C-07/10, все още непубликувано в сборника, точки 28 и 29). При упражняване на своите правомощия държавите-членки следва да спазват основните принципи на правото, които са част от общностния правен ред, сред които фигурират по-конкретно принципът на правната сигурност и принципът на пропорционалността, както и на защита на оправданите правни очаквания (в този смисъл Решение на Съда от 21 февруари 2008 г., дело N. S. G. & Co. OHG, C-271/06, R., стр. I-00771, точка 18).

По тези съображения както Директивата за ДДС, така и счетоводното и ветеринарномедицинското законодателство на ЕС, общите принципи на правото на ЕС са приложими *ratione temporis* към казуса по делото и *ratione materiae*, а тъй като към казуса по делото, като приложимите разпоредби от националното право следва да се прилагат и тълкуват в съобразно норми по правото на ЕС, които от своя страна подлежат на тълкуване според настоящия състав на съда.

Съдът на Европейския съюз в практиката си до сега не се е произнесъл по въпроса, дали спазването на изискванията на ветеринарномедицинското законодателство на ЕС са относими към правото на приспадане по Директивата за ДДС и в частност към доказването на реално или действително осъществена „доставка на стоки“, както и тези изисквания влияят ли върху системите на собственост по правото на държавите членки, както и следва ли получателят по доставката да доказва правото на собственост на доставчика като условие да упражни правото си на приспадане.

ПО НЕОБХОДИМОСТТА ОТ ТЪЛКУВАНЕ НА НОРМИ ПО ПРАВОТО НА СЪЮЗА ЗА РАЗРЕШАВАНЕ НА КАЗУСА ПО ДЕЛОТО СЪДЪТ НАМИРА СЛЕДНОТО:

I. В съдържанието на „доставка на стоки“ по чл.14, §1 от Директивата за ДДС включени ли са всички способности по националното право за придобиване на право на собственост от получателя по доставката и какъв е обхвата на доказване на доставката от получателя.

Системата на ДДС е свързана с изграждането на общ вътрешен пазар между държавите-членки – съображение 4 от Преамбюла на ДДС, а този пазар чрез установената свобода на движение на стоки, не изключва никой от правните способности за придобиването им, предвидени по правото на държавите-членки, във връзка вр. чл.345 ЗДФЕС.

Е. твърди придобиване правото на собственост по чл.24, ал.2 ЗЗД на основание тегловите ноти за предаването на животните. В договора между Е. и Е. предметът е определен общо „телета за клане“ без ушни марки. Формално са изпълнени задълженията на страните по договора: продавачът да предаде „телета за клане“ според уговореното, а купувачът – да плати цената. Доставката е осъществена чрез придвижването на

животните от друг животновъден обект с транспортно средство, съгласно ветеринарномедицинските свидетелства, животните са закупувани от земеделските стопани от служител на доставчика, натоварени са на транспортното средство и са транспортирани до животновъдния обект на получателя, придружени от представител на доставчика, където са предадени. При следване на тази логика и съпоставяне на ветеринарномедицинските свидетелства и датите на тегловите ноти следва, **че само по време на транспортирането на животните в рамките на страната – от 2 до 3 дни, Е. претендира за правото на собственост върху животните.** Плащания по доставките са извършени между Е. и Е., не са установени договорни отношения между Е. и трето лице, вписано във ветеринарномедицинските свидетелства като изпращач/ собственик на животните.

За прехвърлянето на право на собственост върху животни, подлежащи на идентификация към момента на възникване на фактите по делото не са въведени формални изисквания – за посочване на определени индивидуализиращи характеристики на животното или изискване за форма нотариална заверка на подписите и нотариална форма. Поради това е достатъчно да бъде спазен редът за прехвърляне на движими вещи, определени само по своя род, както се претендира от Е., който се регулира от следните разпоредби по националното право:

1. Съгласно чл. 24, ал.1 от ЗЗД, прехвърлянето на правото на собственост настъпва по силата на самия договор, без да е нужно да се предаде вещта, но **съгласно ал.2 от същата разпоредба, при договори за прехвърляне на собственост върху вещи, определени по своя род, собствеността се прехвърля, щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени.**

2. Не са установени изисквания за нотариална заверка на подписите и нотариална форма на договора и поради това е приложим и чл. 78, ал.1 от ЗС за придобиването на движима вещь от неособственик. Действителният собственик на открадната или загубена вещь може да предяви правото си на собственост спрямо добросъвестния купувач в тригодишен срок от кражбата или изгубването, съгласно чл.78, ал.2 ЗС. В казуса по делото няма данни да са упражнени такива права спрямо Е., извършена е и последваща продажба на животните.

От определението за доставка на стоки по чл. 14, § 1 от Директивата за ДДС не може да се направи еднозначен извод, че под „прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещь като собственик”, се има предвид само общия принцип, че никой не може да придобие вещь от лице, което не я притежава, и изключва хипотезата по чл. 78, ал.1 от ЗС – придобиване на правото на собственик от неособственик. Тъй като усиления търговски обмен налага бързина, с последната разпоредба е създадено правилото за добросъвестното придобиване на правото на собственост при следния фактически състав:

а) владението да е придобито на правно основание, което е годно да прехвърли правото на собственост, т.е. да предвижда като правна последица прехвърлянето на правото на собственост, но съдържа само абстрактна годност, защото има недостатък – продавачът не е собственик;

б) правното основание да е възмездно;

в) купувачът става собственик, защото е добросъвестен: освен намерението да придобие са налице и допълнителни квалифициращи елементи – липсата на знание, че придобива от несобственик.

Достатъчно е незнанието да съществува към момента на сключване на сделката, добросъвестността се предполага до доказване на противното. **Този придобивен способ не е правна сделка по своята същност, тъй като праводателят не е собственик.** Следва да се определи като **придобиване на право на собственост при наличие на определени предпоставки, предвидени в закона или както е озаглавен чл. 78 от ЗС – „придобиване на право на собственост чрез добросъвестно владение”.**

Безспорно придобиването на правото на собственост чрез добросъвестно владение от получателя по доставката не е свързано с прехвърлянето му от доставчика, но получателят по доставката ще може да се разпорежда с вещта като собственик, както изисква чл. 14, §1 от Директивата за ДДС. За придобиването от Е. на правото на собственост чрез добросъвестно владение върху процесните движими вещи - животни, подлежащи на идентификация, също следва е спазен предвидения ред по чл.24, ал.2 от ЗЗД за прехвърляне на правото на собственост - чрез предаването на животните. Следва да се отчете и обстоятелството, че ако доставчикът по облагаема доставка на стоки е придобил правото на собственост чрез добросъвестно владение по чл. 78, ал.1 ЗС, в случая Е., за което е достатъчно да докаже предаването на вещите, то следващата продажба на същите вещи прави купувача - получател по доставката Е. собственик, тъй като доставчикът вече е придобил правото на собственост.

От изложеното следва, че придобиването на право на собственост както чрез правната сделка така и чрез добросъвестно владение има еднакви обективни характеристики по националното право – правото на собственост се придобива и в двата случая чрез предаването на вещта. Различието във втория случай - добросъвестността на получателя и че доставчика не е собственик, не могат да се установят от факта на предаването на вещта. Съдебната практика на СЕС изисква доставките да бъдат преценявани по обективните им характеристики за целите на ДДС: **„изискването от данъчните власти да провеждат разпити за да установят намерението на данъчнозадълженото лице, би било противоречие с целите на общата система на ДДС за осигуряване на правна сигурност и улесняване на мерките, необходими за прилагане на ДДС,** като се има предвид, освен в изключителни случаи, **обективният характер на съответните сделки”** (Решение от 6 април 1995 г. по дело C-4/94 BLP G., точка 24, сборник на съдебната практика 1995 страница I-00983; и Решение от 06.07.2006г. по обединени дела А. К. (C-439/04) и R. R. SPRL (C-440/04), точка 42, сборник на съдебната практика 2006 страница I-06161).

За да се докаже обективният характер на доставката движими вещи, определени само по своя род, следва да се докаже фактическото им предаване като изискване за прехвърляне на правото на собственост между доставчика и получателя по конкретната фактура. От друга страна добросъвестността при придобиване на правото на собственост се

предполага до доказване на противното. Доказателствената тежест да обори тази презумпция лежи върху този, който твърди обратното и следва да го докаже в хода на производството, в което добросъвестността е от значение, каквото е ревизионното производство. Данъчната фактура като първичен счетоводен документ следва да отразява вече настъпило данъчно събитие, което предполага то да може бъде установено с допустимите доказателствени средства. Именно за оборване на посочената презумпция и за доказване на обективно настъпило данъчно събитие, ревизиращите органи имат правомощието да изискат всички доказателства от ревизираното лице и от всяко друго, у което се намират, съгласно на основание чл.37, ал. 3 и 5 от ДОПК. Доказването на правото на собственост се изисква от доставчика по чл.37, ал.5 от ДОПК, но когато той представи недостатъчни доказателства или е водил нередовна отчетност, или въобще не е намерен, се приема за недоказано действителното осъществяване на облагаема доставка или „реалност на доставката“, в който случай правото на приспадане на получателя е поставено в зависимост от поведението на доставчика, както твърди Е..

В съдържанието на определението за „доставка на стоки“ по чл.14,§1 от Директивата за ДДС се включва и правото на разпореждане със стоката като собственик на получателя. Износът на животните доказва упражнено такова право, още повече, че по делото не са налице доказателства за предявени права на трети лица, собственици на изнесените животни. Според ответника доказването на последващата доставка е неотнормимо, подлежи на доказване само пряката доставка и правото на собственост на доставчика. В практиката на ВАС тези въпроси не са еднозначно разрешени, в това число не се допуска прилагането на правилото на чл.78, ал.1 от ЗС, тъй като се изисква доказване правото на собственост на доставчика придобито от собственик.

Ако от националната правна уредба за прехвърляне на правото на собственост върху стоки по чл.24,ал.2 ЗЗД и чл.78,ал.1 ЗС, тълкувана за съответствие с чл.14, § 1 от Директивата за ДДС следва, че добросъвестността на получателя по доставката се предполага до доказване на противното от ревизиращите органи, това означава, че получателят не е задължен да доказва правото на собственост на доставчика и собствената си добросъвестност **като основание по чл.178, буква а) от Директивата за ДДС за упражняване на правото на приспадане на данъка по всяка фактура.**

Доказването на правото на собственост на доставчика по фактурата не е въздигнато като основание за упражняване на правото на приспадане от получателя по последната разпоредба и не се съдържа в никоя от посочените хипотези по чл. 185 от Директивата за ДДС за коригиране на приспадането, когато ревизиращите органи приемат това право за недоказано. Обратното, при доказана недобросъвестност от ревизиращите органи, получателят не придобива на право на собственост и на разпореждане със стоката като собственик, в който случай не е осъществена доставка на стока.

От друга страна, след като доставчикът е предал стоките на получателя, то безспорно е придобил владението върху същите. Само при доказана недобросъвестност на доставчика, т.е. като се изключи придобиването на правото на собственост от доставчика по чл.78, ал.1 от ЗС, той не е придобил правото на собственост и не може да го прехвърли на получателя по

доставката. Това обаче не изключва приложението на чл.78,ал.1 ЗС по отношение на последния.

В случай, че се даде тълкуване, че за да се докаже осъществяването на „доставка на стоки“ по чл.14, § 1 от Директивата за ДДС, следва да се установят правата на доставчика и придобиването на правото на разпореждане върху стоките, то в казуса по делото се свежда до доказване на фактическото предаване съответно получаване на животните във вр. чл.24,ал.2 ЗЗД, а тъй като добросъвестността на двете страни по сделката следва да се предполага, тежестта за оборването ѝ принадлежи на данъчните органи. В административната и съдебната практика обаче се приема за недоказано прехвърлянето на правото на собственост, ако доставчикът не докаже, че е собственик.

Отговорът на горните въпроси следва да се изведе чрез тълкуване на чл.14, §1 от Директивата за ДДС, което надхвърля буквалното съдържание на текста и следва да бъде дадено от СЕС.

II.Формални изисквания за документиране и счетоводно отчитане на животните чрез ушните им марки от търговците на животни като сигурно доказателство, че са изпълнени основните изисквания за доставката им.

Както следва от съдебната практика на СЕС (Решение от 27 септември 2007 г. А. Сойе, дело С-146/05,сборник на съдебната практика 2007 страница I-07861,точки 30 и 31), сделките трябва да бъдат облагани, като се вземат предвид техните обективни характеристики, а принципът на данъчен неутралитет изисква, да се признае освобождаването от ДДС, **ако са изпълнени основните изисквания, дори и ако данъчнозадължените лица са пропуснали някои формални изисквания, освен ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства предоставянето на сигурно доказателство, че са изпълнени основните изисквания.**

За разглежданите в казуса по делото доставки с предмет животни подлежащи на идентификация, не са установени формални изисквания при прехвърляне на правото на собственост по националното право. Такива изисквания следват ли от правото на Съюза като сигурно доказателство, че е изпълнена „доставка на стоки“ за целите на ДДС с такъв предмет, предвид специфичните изисквания за документиране придвижването на животните чрез посочване на ушните им марки.

Доставчикът Е. чрез своя служител в качеството му на придружаващ животните по време на транспорта им, може да се определи като: «държател на животни», съгласно член 2, алинея първа, буква в) от Директива 92/102/ЕИО (Директивата за идентификация и регистрация на животни);«придружител» и «притежател» на животни по чл. 2,букви в) и к) от Регламент (ЕО)1/2005. Тези понятия по съдържание попадат в обхвата на «собственик на животни» по §1, т.12 от Наредба 61/2006: «всяко лице, което отговаря постоянно или временно за животните, дори и по време на транспортирането ими или предлагане на пазара».

Доставчикът Е. тъй като не притежава животновъден обект, и тъй като животните по време на транспорта им не се намират в такъв, не следва да води регистъра, в който се вписват животните по ушните им марки, предвиден по

чл.8, ал. 1, т.1 от Наредба 61/2006 и по чл. 8 на Регламент (ЕО) № 911/2004 на Комисията от 29 април 2004г. за прилагане на Регламент (ЕО) 1760/2000. Спрямо придружителя на животните не са въведени изисквания за воденето на регистър и по Регламент (ЕО) 1/2005. Превозвачът следва да носи в транспортното средство документи, сред които и посочващи «произхода на животните и техния собственик»– чл.4, § 1, буква а) от този регламент. Превозвачът обаче не е доставчик, а в случая животните се счита за придружени от доставчика.

Въведено е общо задължение за всеки **«държател на животни» да предостави информация за животните**, които е «притежавал, държал, транспортирал, държал или заклал» на компетентния орган, съгласно чл. 4, § 3, буква а) от Директивата за идентификация и регистрация на животните, а по буква б) от същата разпоредба - **за животните, които се придвижват до център за събиране**, държателят на животни има задължение да предостави на оператора на центъра (временен държател на животни) документ, посочващ данните за животните, включително идентификационни номера или марки на всички животни от едър рогат добитък.

По чл. 4, § 3, буква а) и б) от Директивата за идентификация и регистрация на животните, придружителят на животни и техен притежател по време на транспорта, какъвто е доставчикът Е., е задължен да представи при поискване на контролните органи и на оператора на центъра за събиране на животни, в случая Е., документ относно произход и идентификационни номера или марки на животните. Такъв документ е ветеринарномедицинското свидетелство, предназначено да придружава животните по време на транспорта, предвди и съдържанието му по чл. 10, ал.1 – ал. 3 от Наредба 61/2006, **издава се само от ветеринарен лекар по утвърден образец**, но в случая свидетелствата не съдържат ушните марки на транспортираните животни. Е. или Е. са съставили самостоятелно описи на ушните марки на животните, които претендират, че са предмет на облагаемите доставки между тях, но е нарушен чл. 4, § 3, буква а) и б) от Директивата за идентификация и регистрация на животните.

Тези изисквания за документирание са свързани със системата за подпомагане на земеделските производители, каквито не са страните по разглежданите доставки. Съгласно чл. 242 от Директивата за ДДС данъчнозадължените лица са длъжни да водят достатъчно подробна счетоводната отчетност за прилагането на ДДС. Според ревизиращите органи в тази връзка е приложимо изискването по СС 41 «Селско стопанство», който следва да съответства на МС 41 «Земеделие» за воденето на отчетност за процесните «телетата за клане» чрез ушните им марки. Според чл.11 от МС 41 «Земеделие», «при земеделска дейност контролът върху биологичния актив може да бъде доказан например **чрез законното притежаване на добитъка и дамгосването или маркирането му по друг начин в момента на придобиване, раждане или отбиване**». Това касае счетоводното отчитане и представяне на биологичните активи в годишните финансови отчети на «предприятията със земеделска дейност», каквато не извършват Е. и Е. чрез процесните доставки.

Съобразно разграничението на активите на «текущи» и «нетекучи»

процесните «телета за клане» както при доставчика Е., така и при получателя Е. следва да се класифицират като «текущи» активи предвид целта на придобиването - с цел продажба и периода на реализация (през месеците септември и октомври 2007г.), с което са изпълнени изискванията по чл.57, алинея 1, буква б) и в) от Международен стандарт 1 «Финасови отчети». В МС 2 «Материални запаси», не се съдържат разпоредби за доказване контролът върху «текущи активи».

Следователно, предвид изискванията за съставяне на документи за придвижването на животните по чл.226, т.6 от Директивата за ДДС по ушните им марки, то следва ли при доставка на животни, подлежащи на идентификация между лица, които не извършват земеделска дейност, а само търговия с тези животни, да прилагат стандарта за доказване на контрола върху такива активи, установен по чл.11 от МС «Земеделие» или посочените изисквания са такива само за целите на подпомагането на земеделските стопани.

III. За изискването по чл.226, т.6 от Директивата за ДДС относно съдържанието на фактурата:

Като условие за упражняване на правото на приспадане по чл.178, буква а) от Директивата за ДДС се изисква получателят по доставката да притежава фактура, която да съдържа данни **за количеството и естеството на доставените стоки** - съгласно чл.226, т.6 от същата директива. С точка 3 от Тълкувателно решение № 5/14.07.2004г. на ВАС е дадено тълкуване за това липсата на кои реквизити във фактурата винаги е основание да се откаже право на данъчен кредит на получателя по доставката. ВАС е приел, че от гледната точка на ЗДДС следва се вземе предвид има ли достатъчно данни за осъществена стопанска операция от регистрирани по ЗДДС данъчни субекти и начислен данък, реквизитите на фактурата не следва да се възприемат изолирано от останалите предпоставки, при наличието на които се признава правото на приспадане на данъчен кредит и като се имат предвид принципите на счетоводството за предимство на съдържанието пред формата, за вярно и честно представяне и принципа за документална обосновааност. Според ВАС данъчната фактура представлява частен свидетелстващ документ, удостоверяващ облагаемо данъчно събитие и начислен данък, в това се изразява материалната ѝ доказателствена сила. Направен е извод, че само липсата на тези реквизити в данъчната фактура, които носят информация за регистрирани по ЗДДС лица, възникнало облагаемо данъчно събитие и начислен данък, винаги е предпоставка да бъде отказано право на данъчен кредит.

В контекста на постановеното с тълкувателното решение на ВАС се поставя въпроса, когато във фактурата или издаден във връзка с нея документ между страните не са посочени ушните марки на животните, а само като общ брой, цена и общо тегло, **то налице ли е достатъчно информация във фактурата за възникнало облагаемо данъчно събитие**, предвид изискването за идентифициране по този начин във всички документи по ветеринарномедицинското законодателство на Съюза и националните

разпоредби, които го въвеждат, когато такова изискване не се съдържа при прехвърляне на правото на собственост по националната правна уредба.

От друга страна правилото на чл. 70, ал.5 ЗДДС е свързано с предотвратяване на данъчните измами с ДДС. В случая доставчикът не е упражнил право на приспадане на данък за закупуването на животните по процесните фактури, такова право е упражнено само от получателя Е.. От съдебната практика на СЕС по точка 60 от решението по делото А. К. и др., цитирано по горе, следва, че когато получателят по доставката, който е и данъчнозадължено лице, не е знаел или не е могъл да знае, че съответната сделка е свързана с измама и договорът е невалиден по националното право, не може да загуби правото да приспада ДДС, който е платил.

За да се приложи тази съдебна практика в казуса по делото следва да се установи дали след като доставчикът не предоставил писмен документ, съдържащ номера на ушната марка на животното - паспорт или ветеринарномедицинско свидетелство, а получателят по доставката е бил длъжен да изисква такива и за целите на приспадането на ДДС, то при непредставянето на такъв документ получателят е следвало да предполага измамата и не е добросъвестен.

Съгласно чл.273, първа алинея от Директивата за ДДС е дадена свобода на държавите-членки да наложат и други задължения за осигуряване на правилното събиране на данъка и предотвратяване избягването на данъчно облагане, но втората алинея от същата разпоредба забранява за постигането на тези цели да се налагат допълнителни задължения, освен установените в глава 3 „Фактуриране“. В тази глава **не се съдържа специално правило за фактуриране на животни чрез ушните им марки.** Следователно, подлежи на тълкуване дали в текста на 226, т.6 от Директивата за ДДС се съдържа такова изискване, и не нарушава забраната по чл.273, ал.2 от същата Директива.

IV. За допустимостта националната правна уредба по чл.70, ал.5 ЗДДС:

По чл.185, §1 от Директивата за ДДС като основание за коригиране на приспадането е предвидено анулиране на сделката, което настъпва по волята на страните. От буквалното тълкуване на текста не може да се изведе правило, че ревизиращите органи имат право за целите на ДДС да приемат анулиране на сделката при извод, че не е доказано правото на собственост на доставчика. Съгласно чл. 189, ал.1 изречение първо от ЗЗД, когато продадената вещ изцяло принадлежи на трето лице, купувачът има право да развали договора.

В чл. 185, §2, ал.2 от тази директива е предвидена хипотеза на корекция на приспадането в случай на кражба, която хипотеза подлежи на доказване по предвидения в наказателнопроцесуалното право ред и също не свързана с преценката на правата на собственост на доставчика по сделката от ревизиращите органи.

В заключение следва да се отбележи, че в Директивата за ДДС не се съдържат разпоредби за допустимите доказателствени средства за доказване на облагаема доставка. Ако правото на приспадане включва и задължението да се докаже правото на собственост на доставчика и тежестта

да докаже това обстоятелство е на получателя, то правото на приспадане ще варира във всеки отделен случай и няма да бъде подчинено само на изискването по чл.178, буква а) от същата директивата данъчнозадълженото лице да притежава само данъчна фактура. Въпросът е и доколко такова допълнително условие към правото на приспадане на получателя по доставката е обосновано от гледна точка на целта за борба с данъчните измами и дали не надхвърля необходимото за тази цел. Предвид целта на Директивата – да въведе обща система на ДДС, приложима в държавите членки към правото на приспадане на данъка, съдът намира че е служебно задължен да поиска тълкуване на приложимите разпоредби от Съюза, които както се изложи не могат да се тълкуват еднозначно.

С оглед на изложеното, на основание чл. 631 от Гражданския процесуален кодекс във връзка с чл. 144 от Административнопроцесуален кодекс, Административен съд София –град, Първо отделение, 12 състав,

ОПРЕДЕЛИ:

ОТПРАВЯ ПРЕЮДИЦИАЛНО ЗАПИТВАНЕ до Съда на Европейския съюз на основание чл. 267 от Договора за функционирането на Европейския съюз, вр. чл.23 от Статута на Съда и по реда на чл. 103 и следващите от Процедурния правилник на същия съд, със следните въпроси:

1.Определението за «доставка на стоки» по смисъла на чл.14, §1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност във връзка с чл.345 от Договора за функционирането на Европейския съюз следва ли да се тълкува, че допуска при условията по главното производство получателят по доставката да придобие правото на разпореждане върху стоки - движими вещи, определени само по своя род чрез придобиване на собствеността върху същите чрез добросъвестно владение от несобственик на възмездно основание, допустимо по националното право на държавата членка, като се вземе и предвид, че по същото право собствеността върху такива вещи се прехвърля чрез предаването им?

2.За целите на доказването на осъществена «доставка на стоки» по смисъла на чл.14, §1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност по конкретна фактура във връзка с упражняването на правото на приспадане по чл.178, буква а) от същата Директива на действително платения данък по същата фактура, получателят по доставката задължен ли е да докаже правата на собственост на доставчика, при условие, че предмет на доставката са движими вещи, определени по своя род, правото на собственост върху които се прехвърля чрез предаването им по правото на държавата членка, което право допуска и придобиването правото на собственост върху такива вещи чрез добросъвестно владение на възмездно основание от несобственик?

Също следва ли да се счита за доказана «доставка на стоки» за целите на

приспадането по смисъла на съща Директива, **когато получателят е осъществил последваща доставка на същите стоки**, представляващи животни, подлежащи на идентификация - чрез износ с митническа декларация при условията на главното производство и няма доказателства за права на трети лица върху същите стоки?

3. За целите на доказването на осъществена «доставка на стоки» по чл.14, §1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност по конкретна фактура във връзка с упражняване на правото на приспадане на действително платения данък на основание чл.178, буква а) от същата директива, **следва ли да се приеме, че доставчикът и получателят, които не са земеделски производители, са недобросъвестни**, когато при получаването на стоката не е предоставен документ от предишния собственик, в който е посочена ушната марка на животните съгласно изискванията на ветеринарномедицинското законодателство на Европейския съюз, не са посочени ушните маркери на животните във ветеринарномедицинското свидетелство, издадено от административен орган и придружаващо животните при транспортирането им за да бъде осъществена конкретната доставка ?

Когато доставчикът и получателят са съставили самостоятелно описи на ушните марки на доставените им животни следва ли да се приеме, че са изпълнили изискванията на посоченото ветеринарномедицинско законодателство на Съюза, когато във ветеринарномедицинското свидетелство, придружаващо животните при доставката им, административен орган не е посочил ушните марки на животните?

4.Задължава ли чл. 242 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност доставчикът и получателят по главното производство, които не са земеделски производители да отчитат счетоводно предмета на доставката – животни, подлежащи на идентификация, съответно „биологични активи”, като прилагат Международен счетоводен стандарт 41 „Земеделие” и доказват контрола върху тези активи по предвидения в този стандарт ред?

5.Изисква ли чл.226, т.6 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, в данъчни фактури като спорните по главното производство да се посочат и ушните марки на животните, подлежащи на идентификация по ветеринарномедицинското законодателство на Съюза, и предмет на доставките, при условие, че такова изискване не е предвидено изрично по националното право на държавата членка за прехвърляне на правото на собственост върху такива животни и страните по доставката не са земеделски производители?

6.Допуска ли чл.185, §1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември

2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, на основание национална разпоредба, като тази по главното производство, да се коригира приспадането на данъка при направен извод, че не е доказано правото на собственост на доставчика на стоките, предмет на доставката, когато: доставката не е анулирана от страна по същата; осъществена е последваща доставка на същите стоки от получателя; няма доказателства за предявени права на трети лица върху същите стоки – животни, подлежащи на идентификация; не се твърди недобросъвестност на получателя по доставката и когато прехвърлянето на правото на собственост върху такива стоки, определени само по своя род, се извършва чрез предаването им, съгласно националното право?

СПИРА производството по адм. д.4200/2010г. по описа на Административен съд София – град, Първо административно отделение, 12 състав.

ОПРЕДЕЛЕНИЕТО НЕ ПОДЛЕЖИ НА ОБЖАЛВАНЕ.

Административен съдия: