

РЕШЕНИЕ

№ 3854

гр. София, 10.06.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 10 състав, в открито заседание на 06.03.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Камелия Стоянова

при участието на секретаря Велина Димитрова, като разгледа дело номер **6115** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба от [фирма], като предмет на съдебен контрол за законосъобразност е ревизионен акт № [ЕГН]/20.01.2012 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С.. Жалбоподателят обжалва ревизионния акт в частта му на отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „С. С С.“, [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Претендират се разноски.

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. изразява становище за неоснователност на жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

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

Със заповед за възлагане на ревизия № 1103808/29.03.2011 г., издадена от Е. К. Д. – началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ на ТД на НАП С., изменена със заповед № 1107839/04.07.2011 г., издадена от П. Г. Г., началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С., изменена със заповед № 1109248/05.08.2011 г., издадена от Ц. К. Н., началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С., изменена със заповед № ЦУ-334/03.11.2011 г., издадена от изпълнителния директор на НАП С. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС на дружеството за данъчни периоди от 01.06.2009 г. до 31.01.2011 г. На търговското дружество, в съответствие с чл. 113, ал. 2 от ДОПК, са връчени екземпляри от заповедите за възлагане на ревизия, видно от отбелязването на

разписките за връчването им. Със заповедта за възлагане на ревизия, в съответствие с чл. 113, ал. 1 от ДОПК, са определени данните за ревизираното лице по чл. 81, ал. 1, т. 2-5 от ДОПК, ревизиращите органи по приходите, срокът за извършване на ревизията. Изготвен е ревизионен доклад № 1109248/21.11.2011 г., същият е връчен на ревизираното лице на 01.12.2011 г., съдържа реквизитите по чл. 117, ал. 2 от ДОПК. Ревизионното производство е приключило с издаването на обжалвания ревизионен акт, с който е определен ДДС за внасяне заедно с лихвите в размер на 289 905, 93 лв. при деклариран от дружеството ДДС за внасяне в размер на 106 584, 13 лв., като разликата между декларираното от дружеството и установеното при ревизията е получена в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди м. 03.2010 г., м. 05.2010 г., м. 06.2010 г., м. 07.2010 г., м. 08.2010 г., м. 10.2010 г., м. 11.2010 г. и м. 01.2011 г., като е начислена и съответната лихва за забава. В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка на лицата, посочени като доставчици на дружеството и издатели на фактурите, по които с ревизионния акт е отказано правото на приспадане на данъчен кредит – [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. След анализ на събраните в хода на ревизионното производство доказателства по отношение на [фирма] органите по приходите са направили извода, че дружеството не разполага с офис, техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставките, не са представени документи относно произхода на стоките, както и по отношение на лицата, извършили услугите. Правото на приспадане на данъчен кредит по отношение на фактурите, издадени от дружеството е отказано на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, вр. чл. 9, ал. 2, т. 3 от ЗДДС, респективно е направена корекция на резултатите по ЗДДС за периодите м. 08.2010 г., м. 10.2010 г., м. 11.2010 г. и м. 01.2011 г. След анализ на представените доказателства по отношение на доставчика [фирма] ревизиращите органи са направили извода, че дружеството не разполага с необходимия кадрови потенциал за извършване на доставките по издадените от него фактури. Правото на приспадане на данъчен кредит по отношение на фактурите, издадени от посочения доставчик е отказано на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, вр. чл. 9, ал. 2, т. 3 от ЗДДС, респективно са коригирани резултатите по ЗДДС за периодите м. 03.2010 г., м. 05.2010 г., м. 06.2010 г. и м. 07.2010 г. След анализ на представените доказателства по отношение на доставчика [фирма] ревизиращите органи са направили извода, че дружеството заедно с предходните си доставчици използват неистински документи, които не отразяват реални стопански операции. Прието е, че са налице фиктивни доставки към последващи получатели като по този начин се префактурира фиктивна доставка и към дружеството жалбоподател, с което му е дадена възможност да получи облаги без правно основание (приспадане на данъчен кредит и отчитане на разходи в по-голям размер от реалните). Правото на приспадане на данъчен кредит по отношение на фактурите, издадени от посочения доставчик е отказано на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, вр. чл. 9, ал. 2, т. 3 от ЗДДС, респективно са коригирани резултатите по ЗДДС за периодите м. 10.2010 г., м. 11.2010 г., м. 01.2011 г.

След анализ на събраните в хода на ревизионното производство доказателства по отношение на [фирма] органите по приходите са направили извода, че дружеството не разполага с офис, техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставките, не са представени документи относно произхода на стоките, както и по отношение на

лицата, извършили услугите. Правото на приспадане на данъчен кредит по отношение на фактурите, издадени от дружеството е отказано на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, вр. чл. 9, ал. 2, т. 3 от ЗДДС, респективно е направена корекция на резултатите по ЗДДС за периодите м. 06.2010 г., м. 07.2010 г. . След анализ на представените доказателства по отношение на доставчика [фирма] ревизиращите органи са направили извода, че дружеството заедно с предходните си доставчици използват неистински документи, които не отразяват реални стопански операции. Прието е, че са налице фиктивни доставки към последващи получатели като по този начин се префактурира фиктивна доставка и към дружеството жалбоподател, с което му е дадена възможност да получи облаги без правно основание (приспадане на данъчен кредит и отчитане на разходи в по-голям размер от реалните). Правото на приспадане на данъчен кредит по отношение на фактурите, издадени от посочения доставчик е отказано на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, вр. чл. 9, ал. 2, т. 3 от ЗДДС, респективно са коригирани резултатите по ЗДДС за периодите м. 05.2010 г., м. 06.2010 г.

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

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи: Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, подадена е от лице, имащо право на жалба, срещу подлежащ на обжалване административен акт, и след като е осъществено обжалването по административен ред в съответствие с чл. 156, ал. 2 от ДОПК, и е процесуално допустима.

По същество същата е неоснователна.

С обжалвания ревизионен акт на [фирма] е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] е издало на [фирма] фактури № № 193/06.08.2010 г. с предмет на доставката изготвяне на интериорен проект, проектантска услуга и консултантска дейност и обучение с начислен ДДС 5500 лв., 205/16.08.2010 г., с предмет на доставката извършване на транспортни услуги и извършено СМР с начислен ДДС 4500, 33 лв., 274/14.10.2010 г., с предмет на доставката извършване на ремонтни дейности с начислен ДДС 2083, 33 лв., 267/11.10.2010 г. с предмет на доставката окабеляване и изграждане на ел. инсталации с начислен ДДС 1633, 33 лв., 283/18.10.2010 г. (посочената фактура не е представена като доказателство по спора), 292/28.10.2010 г., с предмет на доставката бояджийски услуги с начислен ДДС 3916, 67 лв., 337/26.11.2010 г., с предмет на доставката транспортни услуги с начислен ДДС 3416, 67 лв., 345/29.11.2010 г., с предмет на доставката коледна украса на мострена зала с начислен ДДС 1166, 67 лв., 349/30.11.2010 г., с предмет на доставката консултантски услуги с начислен ДДС 3300 лв., 410/06.11.2011 г., с предмет на доставката транспортни услуги с начислен ДДС 1200 лв., 427/10.01.2011 г., с предмет на доставката окабеляване и монтаж на окачен таван с начислен ДДС 1000 лв., 417/10.01.2011 г., с предмет на доставката боядисване и начислен ДДС 200, 40 лв., 421/12.01.2011 г., с предмет на доставката довършителни ремонтни дейности с начислен ДДС 800 лв. Като доказателства по спора в хода на ревизионното производство са представени договор за текущ ремонт от 01.08.2010 г., сключен между [фирма] в качеството му на клиент и [фирма] в качеството му на

строител, по силата на който клиентът възлага, а строителят приема да извърши полагане на подови настилки, шпакловки, замазки, работа с гипсокартон, изграждане на преградни стени, окабеляване, монтаж на осветление, боядисване и други ремонтни дейности, описвани отделно в протоколи за извършени СМР на 4 етаж на Ц. и на партерно помещение също в сградата на Ц.. Задължение на строителя е да изпълни видовете работи със собствена работна ръка и инструменти.

Към договора са приложени 2 броя протокол акт образец 19 за извършени СМР на 4 етаж на Ц. и в мострена зала на Ц. с посочено описание на извършените СМР, изразяващо се в изграждане на преградни стени от гипсокартон, полагане на стенни плочки върху преградните стени, подова замаза, полагане на гранитогрес и окабеляване. Като доказателство по спора е представен и рамков договор за консултантски услуги от 02.08.2010 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител, по силата на който възложителят възлага, а консултантът приема да извърши консултативно обучение на персонала на възложителя, състоящо се в обучение в продажбата на подови и стенни плочки/покрития, разясняване на техническите особености при полагане на саморазливни настилки и коментари и обяснения на технологията при производството на теракотни, фаянсови и гранитогресни покрития, обучения в сферата на производството на шкафове за баня и технологиите по монтажа на мивки и шкафове, производството на батерии и душеве, вани и душ кабинни, изготвяне на проекти за оформление и аранжиране на мострената зона в Ц., 4 етаж.

Съгласно чл. 10 от договора приемането на изработеното се извършва с приемателен протокол, в който се описва количеството и качеството на извършената работа. В хода на ревизионното производство е представен и рамков договор за превоз на стоки от 03.08.2010 г., сключен между [фирма] в качеството му на товародател и [фирма] в качеството му на превозвач, по силата на който товародателят възлага, а превозвачът приема да извършва превоз на стоки (санитарен фаянс, плотове за мивки, батерии, аксесоари за баня, мебели и други видове нехранителни стоки) по нареждане на товародателя до определено място съгласно конкретната дестинация. Като доказателства по спора в ревизионното производство са представени и сключени договори между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител от 03.08.2010 г., по силата на който възложителят възлага, а изпълнителят приема да извършва изготвяне на интериорни проекти, консултантски услуги в сферата на строителството и обучение на персонал (с приложения към същия 4 броя анекси и фактура на стойност 34 752 лв. с посочен в същата предмет на доставката по договор и протоколи) и договор за наем от 01.07.2010 г., сключен между [фирма] в качеството му на наемател и [фирма] в качеството му на наемодател, по силата на който наемодателят предоставя на наемателя за временно и възмездно ползване камион М. и фадрома (с приложен към същата фактура от 11.08.2010 г. с посочен предмет на доставката по договор и протокол). При сравнение между предмета на посочените 3 договора и документираните доставки с процесните фактури, по които е било отказано правото на приспадане на данъчен кредит се установява идентичност между дейностите, посочени в договорите и това, което е отразено във фактурите като предмет на доставката. От това обстоятелството, както и от събраните по доказателства, обаче не следва извода за реално осъществени доставки на стоки и услуги по процесните фактури. Изводите си настоящата съдебна инстанция прави при съобразяване както на събраните по делото доказателства, така и

при съобразяване на предпоставките за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит. Правото на приспадане на данъчен кредит е определено в чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка.

Следователно, правото на приспадане на данъчен кредит във всеки случай предполага наличието на осъществена доставка на стоки или услуги. Освен това чл. 68, ал. 1 от ЗДДС предполага правото на приспадане на данъчен кредит за получени от лицето стоки или услуги по облагаема доставка. Облагаема доставка съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на [чл. 6](#) и [9](#), когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Напълно идентична в тази насока е и разпоредбата на чл. 178 от директивата 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (директивата), съгласно която, за да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240. От своя страна, съгласно чл. 168, б. а” доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава-членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице.

Следователно, и съгласно чл. 178, вр. чл. 168 от директивата съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или услугата, а другото данъчнозадължено лице да е реалния доставчик на доставката на стока или услуга. В тази връзка следва да се посочи и решение на съда на Европейския съюз от 22 декември 2010 г., по дело С-438/2009 г., т. 25 и т. 26 от същото. В процесния случай реалното извършване на доставката на услугите и реалното доставяне на стоките по процесните фактури не беше доказано нито в производството пред настоящата инстанция, нито пък в ревизионното производство. Изводите си настоящата инстанция обосновава с обстоятелството и като взе предвид предмета на доставките по процесните фактури, като самото издаване на фактурите не е достатъчно, за да обоснове реалност на документираните с тях доставки на стоки или услуги. В тази връзка при изследване на обстоятелството дали по отношение на жалбоподателя е налице правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури следва да се съобрази и обстоятелството, че законодателят в никакъв случай не предполага признаването на разходите само с формалното им документално оформяне, ако то не е свързано с реални стопански операции, както е в процесния случай. Следователно, при една реално осъществена стопанска операция, данъчно задължените лица трябва да я оформят и документално в счетоводствата си и тогава ще е налице както реално осъществена доставка, така и нейното документално оформяне. Другата хипотеза не намира опора в закона - недоказана реална доставка, но доказване на нейното документално оформяне в счетоводството.

В тази хипотеза първият въпрос, който се поставя - документалното оформяне предполага ли реална доставка или без значение дали такава е осъществена. В този случай правилният отговор ще бъде винаги отрицателен, тъй като законът при всички случаи, независимо дали се касае за определяне на косвени или на преки данъци изисква преди всичко доказателства за реалност на доставката, а след това и правилното ѝ счетоводно оформяне. От събраните по делото доказателства не се доказва реалността на доставките по процесните фактури. С процесните фактури се документира извършването на услуги – СМР, консултантски и транспортни услуги, като по делото не се съдържат доказателства, че процесните услуги са били реално извършени, както и от кого са били извършени. Като доказателство за извършените СМР са представени само 2 броя приемо-предавателни протоколи, като не са представени доказателства, от които може да се направи извод къде са били извършени СМР, нито пък от кого са били извършени същите. Съобразно договора за тещуш ремонт, сключен между страните [фирма] е следвало да осигури на строителя помещение за строителните работници, като от събраните по делото доказателства посоченото обстоятелство не се установява. Не се установява и наличието на техническа и кадрова обезпеченост за извършването на СМР. Действително, като доказателства по спора са представени 7 броя трудови договори, сключени между [фирма] и служители, но видно от съдържанието на същите, те са били наети за изпълняване на функции по неспециализирано търговско посредничество, а предмет на доставката по процесните фактури, издадени във връзка с посочения договор е извършването на СМР. Така направените изводи не се отричат от обстоятелството на представени като доказателства по спора 7 броя допълнителни споразумения към тези трудови договори, с които се променя длъжността на наетите лица, като вместо длъжността неспециализирано търговско посредничество същите са заети на длъжност общ работник. С оглед на спецификата на функциите, присъщи за изпълнение на функциите по неспециализирано търговско посредничество (независимо от обстоятелството на неясност в какво се изразява същото) и на СМР, така, както същите са описани като извършени в приемо-предавателните протоколи не би могъл да се направи обоснован извод относно обстоятелството, че наетите лица като общи работници биха могли да изпълняват и функциите по неспециализирано търговско посредничество.

Този извод също така е обусловен от обстоятелството, че по делото от страна на жалбоподателя не са представени други доказателства освен посочените, за доказване на реалността на доставките по процесните фактури. По делото с оглед процесуалното поведение на жалбоподателя не са събрани каквито и да било доказателства, от които да може да се направи извод, че процесните СМР изобщо са били извършени. По отношение на фактурите, документиращи извършването на транспортни услуги – от събраните по делото доказателства не се установява нито извършването изобщо на транспортните услуги, нито пък извършването им от посочения доставчик [фирма]. Като доказателства по

спора в тази насока са представени само процесните фактури, договора за наем от 01.07.2010 г. и протокол от 28.08.2010 г. за предаването на камион М. и протокол от 02.08.2010 г. за предаването на фадрома. Доколкото процесните фактури, по които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит документират извършването на транспортни услуги, то доказателство за извършването на същите не могат да бъдат договор за наем и протоколи за предаването на транспортни средства. Съгласно сключения между страните рамков договор за превоз на стоки товародателят ([фирма]) следва да указва на превозвача ([фирма]) желания маршрут и определено място, до което да се превозят стоките, часовия график, както и лицето-получател на стоките. От събраните по делото доказателства не се установява по какъв маршрут са били превозвани стоките, кога се е осъществило това обстоятелство, не се установява дори какви са били превозваните стоки. От събраните по делото доказателства не се установява и кадровата обезпеченост за извършване на транспортната услуга. С оглед на вида на услугата, а именно превоз на стоки, обстоятелството, че търговското дружество-жалбоподател е наело превозни средства за осъществяване на превоза не представлява никакво доказателство в насоката, че превозът действително е било извършен. По делото не са представени доказателства, включително пътни листове или пък товарителници, не са представени доказателства къде е било осъществено натоварването и разтоварването на стоките. С оглед на така установените факти по несъмнен начин следва да се приеме, че не е доказана реалността на доставките по процесните фактури. По отношение на фактурите, с които се документира доставката на консултантски услуги. От събраните по делото доказателства не се установява извършването на посочените услуги от лицето, посочено като доставчик. Като доказателство по спора в тази връзка не е представен дори приемо-предавателен протокол за извършените услуги съобразно чл. 10 от договора. Представени са само приемо-предавателни протоколи за извършени работи – консултантски услуги между доставчика и търговски дружества, посочени като негови доставчици. Процесните фактури документират доставката на интериорен проект, проектантска услуга, като по делото не са представени доказателства, че същите са били изготвени. Не са представени доказателства в какво се е изразила проектантската услуга, а също така и интериорния проект, доказателства за кадровата обезпеченост на тази услуга, доколкото за нейното осъществяване се изискват специални знания и умения. По отношение на консултантските услуги също така не са представени доказателства за реалното им извършване, не са представени доказателства относно обстоятелството на кого са били предоставени консултантските услуги, както и доказателства, относно лицата, предоставили същите. Тези изводи се правят с оглед на обстоятелството, че от събраните по делото доказателства не се установява дружеството жалбоподател да има наети по трудов или пък по граждански договор лица, които да са заети, да им е възложено извършването на продажбата на подови и стенни плочки, обучение в

сферата на производството на шкафове за баня и технологиите по монтажа на мивки в шкафове, производството на батерии и душове, изготвянето на проекти за оформление и аранжиране на мострената зона в Ц. на 4 етаж. С оглед на тока събраните по делото доказателства следва извода, че не е доказана реалността на доставките и по фактурите, документиращи извършването на консултантски услуги.

От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] е издало на [фирма] фактури № № 1014/04.05.2010 г. с предмет на доставката транспортна услуга с начислен ДДС 3000 лв., 1016/14.05.2010 г., с предмет на доставката монтаж на подови настилки - плочки с начислен ДДС 11666, 48 лв., 1018/21.05.2010 г., с предмет на доставката монтаж на саморазливни подове с начислен ДДС 5000 лв., 1022/08.06.2010 г., с предмет на СМР с начислен ДДС 2000 лв., 1024/16.06.2010 г. с предмет на доставката СМР с начислен 2000 лв., 1025/22.06.2010 г., с предмет на доставката СМР с начислен ДДС 1000 лв. Като доказателства по спора в хода на ревизионното производство са представени рамков договор за ремонтни дейности от 01.06.2010 г., сключен между [фирма] в качеството му на клиент и [фирма] в качеството му на строител, по силата, на който клиентът възлага, а строителят приема да извърши полагане на подови настилки, шпакловки, замазки, работа с гипсокартон, изграждане на преградни стени, окабеляване, монтаж на осветление, боядисване и други ремонтни дейности, описвани отделно в протоколи за извършени СМР на 4 етаж на Ц. и на партерно помещение също в сградата на Ц.. Задължение на строителя е да изпълни видовете работи със собствена работна ръка и инструменти. Към договора са приложени 2 броя протоколи акт образец 19 за извършени СМР на 4 етаж на Ц. и в мострена зала на Ц. с посочено описание на извършените СМР, изразяващо се в полагане на саморазливна настилка, боядисване с латекс, лепене на декоративни плочки, работа с гипсокартон, демонтаж и монтаж на стелажи, гипсова шпакловка и изравняване на стена, монтаж на осветителни тела. В хода на ревизионното производство е представен и рамков договор за превоз на стоки от 28.04.2010 г., сключен между [фирма] в качеството му на товародател и [фирма] в качеството му на превозвач, по силата на който товародателят възлага, а превозвачът приема да извършва превоз на стоки (санитарен фаянс, плотове за мивки, батерии, аксесоари за баня, мебели и други видове нехранителни стоки) по нареждане на товародателя до [населено място], И. С.. При сравнение между предмета на посочените 2 договора и документираните доставки с процесните фактури, по които е било отказано правото на приспадане на данъчен кредит се установява идентичност между дейностите, посочени в договорите и това, което е отразено във фактурите като предмет на доставката. От това обстоятелството, както и от събраните по доказателства, обаче не следва извода за реално осъществени доставки на стоки и услуги по процесните фактури. Изводите си настоящата съдебна инстанция прави при съобразяване както на събраните по делото доказателства, така и при съобразяване на предпоставките за признаване на

правото на приспадане на данъчен кредит. Правото на приспадане на данъчен кредит е определено в чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Следователно, правото на приспадане на данъчен кредит във всеки случай предполага наличието на осъществена доставка на стоки или услуги. Освен това чл. 68, ал. 1 от ЗДДС предполага правото на приспадане на данъчен кредит за получени от лицето стоки или услуги по облагаема доставка.

Облагаема доставка съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на [чл. 6](#) и [9](#), когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Напълно идентична в тази насока е и разпоредбата на чл. 178 от директивата 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (директивата), съгласно която, за да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240. От своя страна, съгласно чл. 168, б. а” доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава-членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице. Следователно, и съгласно чл. 178, вр. чл. 168 от директивата съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или услугата, а другото данъчнозадължено лице да е реалния доставчик на доставката на стока или услуга. В процесния случай реалното извършване на доставката на услугите и реалното доставяне на стоките по процесните фактури не беше доказано нито в производството пред настоящата инстанция, нито пък в ревизионното производство. Изводите си настоящата инстанция обосновава с обстоятелството и като взе предвид предмета на доставките по процесните фактури, като самото издаване на фактурите не е достатъчно, за да обоснове реалност на документираните с тях доставки на стоки или услуги. В тази връзка при изследване на обстоятелството дали по отношение на жалбоподателя е налице правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури следва да се съобрази и обстоятелството, че законодателят в никакъв случай не предпоставя признаването на разходите само с формалното им документално оформяне, ако то не е свързано с реални

стопански операции, както е в процесния случай. С процесните фактури се документира извършването на услуги – СМР и транспортни услуги, като по делото не се съдържат доказателства, че процесните услуги са били реално извършени, както и от кого са били извършени. Като доказателство за извършените СМР са представени само 2 броя приемо-предавателни протоколи, като не са представени доказателства, от които може да се направи извод къде са били извършени СМР, нито пък от кого са били извършени същите. Съобразно договора за ремонт, сключен между страните [фирма] е следвало да осигури на строителя помещение за строителните работници, като от събраните по делото доказателства посоченото обстоятелство не се установява. Не се установява и наличието на техническа и кадрова обезпеченост за извършването на СМР. По делото с оглед процесуалното поведение на жалбоподателя не са събрани каквито и да било доказателства, от които да може да се направи извод, че процесните СМР изобщо са били извършени. По отношение на фактурите, документиращи извършването на транспортни услуги – от събраните по делото доказателства не се установява нито извършването изобщо на транспортните услуги, нито пък извършването им от посочения доставчик [фирма].

Като доказателства по спора в тази насока са представени само процесните фактури. Доколкото процесните фактури, по които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит документират извършването на транспортни услуги, то доказателство за извършването на същите не могат да бъдат дори наличието на евентуално сключен договор за наем и протоколи за предаването на транспортни средства (дори такива доказателства не се съдържат по делото). Съгласно сключения между страните рамков договор за превоз на стоки товародателят ([фирма]) следва да указва на превозвача ([фирма]) желания маршрут и определено място, до което да се превозят стоките, часовия график, както и лицето-получател на стоките. От събраните по делото доказателства не се установява по какъв маршрут са били превозвани стоките, кога се е осъществило това обстоятелство, не се установява дори какви са били превозваните стоки. От събраните по делото доказателства не се установява и кадровата обезпеченост за извършване на транспортната услуга. С оглед на вида на услугата, а именно превоз на стоки, обстоятелството, че търговското дружество-жалбоподател е наело превозни средства за осъществяване на превоза не представлява никакво доказателство в насоката, че превозът действително е било извършен. По делото не са представени доказателства, включително пътни листове или пък товарителници, не са представени доказателства къде е било осъществено натоварването и разтоварването на стоките. С оглед на така установените факти по несъмнен начин следва да се приеме, че не е доказана реалността на доставките по процесните фактури.

От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] е издало на [фирма] фактури № № 8/09.06.2010 г. с предмет на доставката аванс за доставка на стоки с начислен ДДС 3000 лв., 10/11.06.2010 г., с предмет на доставката

транспорт с начислен ДДС 1300 лв., 14/16.06.2010 г., с предмет на доставката аванс за доставка на стоки с начислен ДДС 3000 лв., 19/22.06.2010 г., с предмет на доставката транспорт с начислен ДДС 2600 лв., 23/25.06.2010 г. с предмет на доставката аванс за доставка на стоки с начислен 3000 лв., 27/02.07.2010 г., с предмет на доставката мрежа, бяла боя, сторно аванс по фактура 8/09.06.2010 г., носещ таванен профил, алуминиев ъгъл, профил с начислен ДДС 250 лв., 32/07.07.2010 г. с предмет на доставката гипсокартон, доставка, сторно аванс по фактура № 14/16.06.2010 г., сторно аванс по фактура 23/25.06.2010 г. По отношение на доставките на стоки и СМР, документирани с процесните фактури не е представен сключен между страните договор. В хода на ревизионното производство е представен и рамков договор за транспорт на стоки от 04.06.2010 г., сключен между [фирма] в качеството му на товародател и [фирма] в качеството му на превозвач, по силата на който товародателят възлага, а превозвачът приема да извършва превоз на стоки (санитарен фаянс, плотове за мивки, батерии, аксесоари за баня, мебели и други видове нехранителни стоки) по нареждане на товародателя до [населено място], И. С.. При сравнение между предмета на посочените 2 договора и документирани доставки с процесните фактури, по които е било отказано правото на приспадане на данъчен кредит се установява идентичност между дейностите, посочени в договорите и това, което е отразено във фактурите като предмет на доставката. От това обстоятелство, както и от събраните по доказателства, обаче не следва извода за реално осъществени доставки на стоки и услуги по процесните фактури. Изводите си настоящата съдебна инстанция прави при съобразяване както на събраните по делото доказателства, така и при съобразяване на предпоставките за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит. Правото на приспадане на данъчен кредит е определено в чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Следователно, правото на приспадане на данъчен кредит във всеки случай предполага наличието на осъществена доставка на стоки или услуги. Освен това чл. 68, ал. 1 от ЗДДС предполага правото на приспадане на данъчен кредит за получени от лицето стоки или услуги по облагаема доставка. Облагаема доставка съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на [чл. 6](#) и [9](#), когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Следователно, съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или услугата, а другото данъчно задължено лице да е реалния доставчик на доставката на стока или услуга. В процесния случай реалното извършване на доставката на услугите и реалното доставяне на стоките по процесните фактури не беше доказано нито в производството пред

настоящата инстанция, нито пък в ревизионното производство. Изводите си настоящата инстанция обосновава с обстоятелството и като взе предвид предмета на доставките по процесните фактури, като самото издаване на фактурите не е достатъчно, за да обоснове реалност на документираните с тях доставки на стоки или услуги.

В тази връзка при изследване на обстоятелството дали по отношение на жалбоподателя е налице правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури следва да се съобрази и обстоятелството, че законодателят в никакъв случай не предпоставя признаването на разходите само с формалното им документално оформяне, ако то не е свързано с реални стопански операции, както е в процесния случай. С процесните фактури се документира извършването на услуги – СМР и транспортни услуги, като по делото не се съдържат доказателства, че процесните услуги са били реално извършени, както и от кого са били извършени. Като доказателство за извършените СМР са представени само процесните фактури, като не са представени доказателства, от които може да се направи извод къде са били извършени СМР, нито пък от кого са били извършени същите. Не се установява и наличието на техническа и кадрова обезпеченост за извършването на СМР. По делото с оглед процесуалното поведение на жалбоподателя не са събрани каквито и да било доказателства, от които да може да се направи извод, че процесните СМР изобщо са били извършени. По отношение на фактурите, документиращи извършването на транспортни услуги – от събраните по делото доказателства не се установява нито извършването изобщо на транспортните услуги, нито пък извършването им от посочения доставчик [фирма]. Като доказателства по спора в тази насока са представени само процесните фактури. Доколкото процесните фактури, по които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит документират извършването на транспортни услуги, то доказателство за извършването на същите не могат да бъдат дори наличието на евентуално сключен договор за наем и протоколи за предаването на транспортни средства (дори такива доказателства не се съдържат по делото). Съгласно сключения между страните рамков договор за превоз на стоки товародателят ([фирма]) следва да указва на превозвача ([фирма]) желания маршрут и определено място, до което да се превозят стоките, часовия график, както и лицето-получател на стоките. От събраните по делото доказателства не се установява по какъв маршрут са били превозвани стоките, кога се е осъществило това обстоятелство, не се установява дори какви са били превозвани стоки. От събраните по делото доказателства не се установява и кадровата обезпеченост за извършване на транспортната услуга. С оглед на вида на услугата, а именно превоз на стоки, обстоятелството, че търговското дружество-жалбоподател е наело превозни средства за осъществяване на превоза не представлява никакво доказателство в насоката, че превозът действително е било извършен. По делото не са представени доказателства, включително пътни листове или пък товарителници, не са представени

доказателства къде е било осъществено натоварването и разтоварването на стоките. С оглед на така установените факти по несъмнен начин следва да се приеме, че не е доказана реалността на доставките по процесните фактури.

От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] е издало на [фирма] фактури № № 10/15.10.2010 г. с предмет на доставката проектиране с начислен ДДС 2583, 38 лв., 28/19.11.2010 г., с предмет на доставката изготвяне на 3Д проект за хотелско обзавеждане с начислен ДДС 3000 лв., 23/12.11.2010 г., с предмет на доставката обновяване на интернет сайт с начислен ДДС 2500 лв., 22/11.11.2010 г., с предмет на доставката изработка на 3Д проект и вътрешен интериор обект П. с начислен ДДС 4550 лв., 32/25.11.2010 г., с предмет на доставката вътрешен дизайн и оформление с начислен ДДС 3250 лв., 13/20.10.2010 г., с предмет на доставката вътрешен дизайн и хотелско оборудване с начислен ДДС 1416, 67 лв., 76/16.01.2011 г., с предмет на доставката вътрешен дизайн (хотел С.) с начислен ДДС 1600 лв., 30/23.11.2010 г., с предмет на доставката изготвяне на технически проекти за монтаж на санитарно обзавеждане хотел С. с начислен ДДС 4783, 33 лв., 11/18.10.2010 г. с предмет на доставката транспортна дейност с начислен ДДС 3250 лв., 81/18.01.2011 г. с предмет на доставката разпространение на рекламни брошури с начислен ДДС 1800 лв., 17/04.11.2010 г. с предмет на доставката изготвяне и разпространение на рекламни материали с начислен ДДС 3750 лв., 19/08.11.2010 г. с предмет на доставката презентирание на продуктите на G. F. с начислен ДДС 2800 лв., 20/09.11.2010 г. с предмет на доставката презентация на новите продукти на A. casa, 6/08.10.2010 г. с предмет на доставката консултантски услуги с начислен ДДС 3500 лв. Като доказателства по спора в хода на ревизионното производство е представен договор за консултантски услуги от 03.10.2010 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител, по силата на който възложителят възлага, а консултантът приема да извърши консултативно обучение на персонала на възложителя, състоящо се в обучение в продажбата на подови и стенни плочки/покрития, разясняване на техническите особености при полагане на саморазливни настилки и коментари и обяснения на технологията при производството на теракотни, фаянсови и гранитогресни покрития, обучения в сферата на производството на шкафове за баня и технологиите по монтажа на мивки и шкафове, производството на батерии и душове, вани и душ кабинни. Съгласно чл. 10 от договора приемането на изработеното се извършва с приемателен протокол, в който се описва количеството и качеството на извършената работа. В хода на ревизионното производство е представен и договор за превоз на стоки от 03.10.2010 г., сключен между [фирма] в качеството му на товародател и [фирма] в качеството му на превозвач, по силата, на който товародателят възлага, а превозвачът приема да извършва превоз на стоки (санитарен фаянс, плотове за мивки, батерии, аксесоари за баня, мебели и други видове нехранителни стоки) по нареждане на товародателя до определено място съгласно конкретната

дестинация (с приложена към същия фактура, издадена от ЕТ „И. В.-2000, документираща наем на камион и багер). Като доказателства по спора в ревизионното производство са представени и сключени договори между [фирма] в качеството му на възложител и търговски дружества, посочени като негови изпълнители – сключен договор с [фирма] от 21.09.2010 г. за изготвяне на 3Д проекти, обновяване на интернет сайт и вътрешен дизайн, заедно с издадени фактури от [фирма] на [фирма], договор между [фирма] и [фирма] за изготвяне и разпространение на рекламни материали и презентация на продукти, с приложени фактури, издадени от [фирма] в полза на [фирма], сключен договор между [фирма] и [фирма] за предоставяне на консултантски услуги на персонал на дружеството-възложител. Като доказателства по спора са представени и 7 броя трудови договори за наети лица от [фирма] на длъжността общ работник. При сравнение между предмета на посочените договори и документираните доставки с процесните фактури, по които е било отказано правото на приспадане на данъчен кредит се установява идентичност между дейностите, посочени в договорите и това, което е отразено във фактурите като предмет на доставката. От това обстоятелството, както и от събраните по доказателства, обаче не следва извода за реално осъществени доставки на стоки и услуги по процесните фактури. Изводите си настоящата съдебна инстанция прави при съобразяване както на събраните по делото доказателства, така и при съобразяване на предпоставките за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит. Правото на приспадане на данъчен кредит е определено в чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка.

Следователно, правото на приспадане на данъчен кредит във всеки случай предполага наличието на осъществена доставка на стоки или услуги. Освен това чл. 68, ал. 1 от ЗДДС предполага правото на приспадане на данъчен кредит за получени от лицето стоки или услуги по облагаема доставка. Облагаема доставка съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на [чл. 6](#) и [9](#), когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Напълно идентична в тази насока е и разпоредбата на чл. 178 от директивата 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (директивата), съгласно която, за да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240. От своя страна, съгласно чл. 168, б. а” доколкото стоките и услугите се използват за целите на

облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава-членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице. Следователно, и съгласно чл. 178, вр. чл. 168 от директивата съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или услугата, а другото данъчнозадължено лице да е реалния доставчик на доставката на стока или услуга. В процесния случай реалното извършване на доставката на услугите и реалното доставяне на стоките по процесните фактури не беше доказано нито в производството пред настоящата инстанция, нито пък в ревизионното производство. Изводите си настоящата инстанция обосновава с обстоятелството и като взе предвид предмета на доставките по процесните фактури, като самото издаване на фактурите не е достатъчно, за да обоснове реалност на документираните с тях доставки на стоки или услуги. В тази връзка при изследване на обстоятелството дали по отношение на жалбоподателя е налице правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури следва да се съобрази и обстоятелството, че законодателят в никакъв случай не предпоставя признаването на разходите само с формалното им документално оформяне, ако то не е свързано с реални стопански операции, както е в процесния случай. От събраните по делото доказателства не се доказва реалността на доставките по процесните фактури. С процесните фактури се документира извършването на услуги – консултантски и транспортни услуги, като по делото не се съдържат доказателства, че процесните услуги са били реално извършени, както и от кого са били извършени. Не се установява и наличието на техническа и кадрова обезпеченост за извършването на услугите. Действително, като доказателства по спора са представени 7 броя трудови договори, сключени между [фирма] и работници, но видно от съдържанието на същите, те са били наети за изпълняване на длъжността общ работник, а предмет на доставката по процесните фактури, издадени във връзка с посочения договор е извършването на услуги, които несъмнено предполагат притежаването на специализирани знания и умения. По отношение на фактурите, документиращи извършването на транспортни услуги – от събраните по делото доказателства не се установява нито извършването изобщо на транспортните услуги, нито пък извършването им от посочения доставчик [фирма]. Като доказателства по спора в тази насока са представени само процесните фактури, договора за транспорт и фактура, документираща доставката по наемането на транспортни средства. Доколкото процесните фактури, по които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит документират извършването на транспортни услуги, то доказателство за извършването на същите не могат да бъдат договор за наем и фактура за наемането на транспортни средства. Съгласно сключения между страните

рамков договор за превоз на стоки товародателят ([фирма]) следва да указва на превозвача ([фирма]) желания маршрут и определено място, до което да се превозят стоките, часовия график, както и лицето-получател на стоките. От събраните по делото доказателства не се установява по какъв маршрут са били превозвани стоките, кога се е осъществило това обстоятелство, не се установява дори какви са били превозваните стоки. От събраните по делото доказателства не се установява и кадровата обезпеченост за извършване на транспортната услуга. С оглед на вида на услугата, а именно превоз на стоки, обстоятелството, че търговското дружество-жалбоподател е наело превозни средства за осъществяване на превоза не представлява никакво доказателство в насоката, че превозът действително е било извършен.

По делото не са представени доказателства, включително пътни листове или пък товарителници, не са представени доказателства къде е било осъществено натоварването и разтоварването на стоките. С оглед на така установените факти по несъмнен начин следва да се приеме, че не е доказана реалността на доставките по процесните фактури. По отношение на фактурите, с които се документира доставката на консултантски услуги. От събраните по делото доказателства не се установява извършването на посочените услуги от лицето, посочено като доставчик. Като доказателство по спора в тази връзка не е представен дори приемо-предавателен протокол за извършените услуги съобразно чл. 10 от договора. Представени са само приемо-предавателни протоколи за извършена работи – консултантски услуги между доставчика и търговски дружества, посочени като негови доставчици. Процесните фактури документират доставката на интериорен проект, проектантска услуга, технически проекти, вътрешен дизайн и оформление, обновяване на интернет сайт като по делото не са представени доказателства, че същите са били изготвени. Не са представени доказателства в какво се е изразила проектантската услуга, а също така и интериорния проект, доказателства за кадровата обезпеченост на тази услуга, доколкото за нейното осъществяване се изискват специални знания и умения. По отношение на консултантските услуги също така не са представени доказателства за реалното им извършване, не са представени доказателства относно обстоятелството на кого са били предоставени консултантски услуги, както и доказателства, относно лицата, предоставили същите. Тези изводи се правят с оглед на обстоятелството, че от събраните по делото доказателства не се установява дружеството жалбоподател да има наети по трудов или пък по граждански договор лица, които да са заети, да им е възложено извършването на продажбата на подови и стенни плочки, обучение в сферата на производството на шкафове за баня и технологиите по монтажа на мивки в шкафове, производството на батерии и душеве. Същите изводи с оглед на събраните по делото доказателства следва да се направят и по отношение на фактурите, документиращи доставката на услуги, изразяващи се в презентации, както и в разпространение на определени материали. С оглед на тока събраните по делото доказателства следва извода, че не е доказана

реалността на доставките и по фактурите, издадени от „Ю. къмпания Т.“. Така направените изводи не се отричат от обстоятелството на представяне на доказателства за наличието на доставени услуги от страна на доставчици на търговското дружество пряк доставчик, доколкото от събраните по делото доказателства не се установява услугите да се били предоставени на [фирма] именно от [фирма].

От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] е издало на [фирма] фактури № № 8/15.03.2010 г. с предмет на доставката консултантски услуги с начислен ДДС 3050 лв., 197/23.07.2010 г., с предмет на доставката отпечатване на рекламни брошури и разпространение с начислен ДДС 3040 лв., 195/22.07.2010 г., с предмет на доставката транспорт с начислен ДДС 1602 лв., 192/21.07.2010 г., с предмет на доставката транспорт с начислен ДДС 1562 лв., 16/11.05.2010 г., с предмет на доставката проектиране – изготвяне на растери за лепене на плочи с начислен ДДС 1604 лв., 6/08.03.2010 г., с предмет на доставката проектиране за обзавеждане на бани с начислен ДДС 2920 лв., 169/10.06.2010 г., с предмет на доставката вътрешен дизайн за хотелско обзавеждане с начислен ДДС 2500 лв., 171/21.06.2010 г., с предмет на доставката проектиране на хотелско обзавеждане с начислен ДДС 1800 лв., 188/19.07.2010 г. с предмет на доставката проектиране на хотелско обзавеждане с начислен ДДС 4336 лв., 191/20.07.2010 г. с предмет на доставката вътрешен дизайн с начислен ДДС 4599 лв., 201/27.07.2010 г. с предмет на доставката изготвяне на художествени проекти и документация с начислен ДДС 4380 лв., 205/28.07.2010 г. с предмет на доставката проектиране с начислен ДДС 3836 лв. Като доказателства по спора в хода на ревизионното производство е представен договор за консултантски услуги от 02.03.2010 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител, по силата, на който възложителят възлага, а консултантът приема да извърши консултативно обучение на персонала на възложителя, състоящо се в обучение в продажбата на подови и стенни плочки/покрития, разясняване на техническите особености при полагане на саморазливни настилки и коментари и обяснения на технологията при производството на теракотни, фаянсови и гранитогресни покрития, обучения в сферата на производството на шкафове за баня и технологиите по монтажа на мивки и шкафове, производството на батерии и душеве, вани и душ кабинни, коментари за развитието на пазарите в момента в Б. и насоки за преодоляване на трудностите при продажбата на стоки, изготвяне на идейни проекти за аранжиране на шоурума. Съгласно чл. 10 от договора приемането на изработеното се извършва с приемателен протокол, в който се описва количеството и качеството на извършената работа (както в ревизионното производство, така и в производството пред настоящата инстанция не е представен приемо-предавателен протокол).

В хода на ревизионното производство е представен и рамков договор за превоз на стоки от 15.07.2010 г., сключен между [фирма] в качеството му на товародател и [фирма] в качеството му на превозвач, по силата на който

товародателят възлага, а превозвачът приема да извършва превоз на стоки (санитарен фаянс, плотове за мивки, батерии, аксесоари за баня, мебели и други видове нехранителни стоки) по нареждане на товародателя до определено място съгласно конкретната дестинация. При сравнение между предмета на посочените договори и документираните доставки с процесните фактури, по които е било отказано правото на приспадане на данъчен кредит се установява идентичност между дейностите, посочени в договорите и това, което е отразено във фактурите като предмет на доставката. От това обстоятелството, както и от събраните по доказателства, обаче не следва извода за реално осъществени доставки на стоки и услуги по процесните фактури. Изводите си настоящата съдебна инстанция прави при съобразяване както на събраните по делото доказателства, така и при съобразяване на предпоставките за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит. Правото на приспадане на данъчен кредит е определено в чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Следователно, правото на приспадане на данъчен кредит във всеки случай предполага наличието на осъществена доставка на стоки или услуги. Освен това чл. 68, ал. 1 от ЗДДС предполага правото на приспадане на данъчен кредит за получени от лицето стоки или услуги по облагаема доставка. Облагаема доставка съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на [чл. 6](#) и [9](#), когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. В процесния случай реалното извършване на доставката на услугите и реалното доставяне на стоките по процесните фактури не беше доказано нито в производството пред настоящата инстанция, нито пък в ревизионното производство. Изводите си настоящата инстанция обосновава с обстоятелството и като взе предвид предмета на доставките по процесните фактури, като самото издаване на фактурите не е достатъчно, за да обоснове реалност на документираните с тях доставки на стоки или услуги. В тази връзка при изследване на обстоятелството дали по отношение на жалбоподателя е налице правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури следва да се съобрази и обстоятелството, че законодателят в никакъв случай не предполага признаването на разходите само с формалното им документално оформяне, ако то не е свързано с реални стопански операции, както е в процесния случай. От събраните по делото доказателства не се доказва реалността на доставките по процесните фактури. С процесните фактури се документира извършването на услуги – консултантски и транспортни услуги, като по делото не се съдържат доказателства, че процесните услуги са били реално извършени, както и от кого са били извършени. Не се установява и наличието на техническа и кадрова обезпеченост за извършването на услугите.

Предмет на доставката по процесните фактури, издадени във връзка с посочения договор е извършването на услуги, които несъмнено предполагат притежаването на специализирани знания и умения. По отношение на фактурите, документиращи извършването на транспортни услуги – от събраните по делото доказателства не се установява нито извършването изобщо на транспортните услуги, нито пък извършването им от посочения доставчик [фирма]. Като доказателства по спора в тази насока са представени само процесните фактури, договора за транспорт. Доколкото процесните фактури, по които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит документират извършването на транспортни услуги, то доказателство за извършването на същите не може да бъде договор за транспортни услуги. Съгласно сключения между страните рамков договор за превоз на стоки товародателят ([фирма]) следва да указва на превозвача ([фирма]) желания маршрут и определено място, до което да се превозят стоките, часовия график, както и лицето-получател на стоките. От събраните по делото доказателства не се установява по какъв маршрут са били превозвани стоките, кога се е осъществило това обстоятелство, не се установява дори какви са били превозваните стоки. От събраните по делото доказателства не се установява и кадровата обезпеченост за извършване на транспортната услуга. С оглед на вида на услугата, а именно превоз на стоки, обстоятелството, че търговското дружество-жалбоподател е наело превозни средства за осъществяване на превоза не представлява никакво доказателство в насоката, че превозът действително е било извършен. По делото не са представени доказателства, включително пътни листове или пък товарителници, не са представени доказателства къде е било осъществено натоварването и разтоварването на стоките. С оглед на така установените факти по несъмнен начин следва да се приеме, че не е доказана реалността на доставките по процесните фактури.

По отношение на фактурите, с които се документира доставката на консултантски услуги. От събраните по делото доказателства не се установява извършването на посочените услуги от лицето, посочено като доставчик. Като доказателство по спора в тази връзка не е представен дори приемо-предавателен протокол за извършените услуги съобразно чл. 10 от договора. Не са представени доказателства в какво се е изразила проектантската услуга, а също така и интериорния проект, доказателства за кадровата обезпеченост на тази услуга, доколкото за нейното осъществяване се изискват специални знания и умения. По отношение на консултантските услуги също така не са представени доказателства за реалното им извършване, не са представени доказателства относно обстоятелството на кого са били предоставени консултантски услуги, както и доказателства, относно лицата, предоставили същите. Тези изводи се правят с оглед на обстоятелството, че от събраните по делото доказателства не се установява дружеството жалбоподател да има наети по трудов или пък по граждански договор лица, които да са заети, да им е възложено извършването на продажбата на подови и стенни плочки,

обучение в сферата на производството на шкафове за баня и технологиите по монтажа на мивки в шкафове, производството на батерии и душове. Същите изводи с оглед на събраните по делото доказателства следва да се направят и по отношение на фактурите, документиращи доставката на услуги, изразяващи се в презентации, както и в разпространение на определени материали. С оглед на тока събраните по делото доказателства следва извода, че не е доказана реалността на доставките и по фактурите, издадени от [фирма].

От събраните по делото доказателства не се установява реалността на доставките по никоя от фактурите, по отношение на която е отказано правото на приспадане на данъчен кредит. Във връзка с правото на приспадане на данъчен кредит и принципа на данъчен неутралитет следва да се посочи и решение на Съда на Европейския съюз от 31 януари 2013 г., постановено по дело C-643/2011 г. съгласно т. 41, от което правото на съюза не изключва възможността компетентната администрация да провери дали фактурираните от данъчнозадължено лице сделки действително са извършени и с оглед на декларираното то него евентуално да установи наличието на данъчно задължение. Резултатът от такава проверка, както и декларирането и плащането на начислен ДДС от издателя на фактурата са обстоятелства, които националният съд следва да вземе предвид при преценката относно наличието на облагаема сделка, предоставящо право на приспадане на данъчен кредит на получателя по фактурата. В мотивите на посоченото решение дори се приема, че само от акта, че в съставен на издателя на фактурата ревизионен акт данъчната администрация не е извършила корекция на декларираните от него ДДС не може да се направи изводът, че посочената администрация е признала, че фактурата съответства на действително извършена облагаема сделка (т. 42 от решението). В процесния случай правото на приспадане на данъчен кредит е отказано на жалбоподателя поради обстоятелството, че доставчикът не е представил документите, които биха доказали неговата техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставката (това е обстоятелство, по което в мотивите си се е произнесъл и съдът на Европейския съюз в посоченото решение). В тази връзка съгласно мотивите на посоченото решение националната юрисдикция, както данъчната администрация, така и в настоящия случай съдебната инстанция следва да провери обстоятелствата в тази връзка, като в съответствие с правилата за доказване по националното право извърши обща преценка на всички доказателства. Такава обща преценка е била извършена от органите по приходите, издали обжалвания ревизионен акт. В настоящото съдебно производство, обаче доказателствената тежест относно опровергаване на констатациите, съдържащи се в ревизионния акт принадлежи на жалбоподателя. Още с определението за насрочване на делото съдът е указал доказателствената тежест на страните, като в тежест на жалбоподателя по спора е опровергаването на констатациите, съдържащи се в ревизионния акт, а именно той е лицето, което следва да докаже реалността на осъществените доставки. И след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална

доставка, то в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

Доколкото, съгласно § 2 от Допълнителните разпоредби на ДОПК, за неуредените с този кодекс случаи, се прилагат разпоредбите на Административнопроцесуалния кодекс и Гражданския процесуален кодекс, то съдът на основание чл. 168, ал. 1 от АПК е длъжен да провери законосъобразността на административния акт на всички основания по чл. 146, като по отношение на нищожността, съгласно чл. 168, ал. 2 съдът я обявява, дори да липсва искане за това. Съдът намира, че обжалваният административен акт е издаден от компетентен орган. Със Заповед № К 1109248/28.11.2011 г., издадена от началник на сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” в ТД на НАП е определен компетентният орган по приходите за издаването на ревизионния акт. Началникът на сектор „Ревизии” има правомощието да издава заповеди за определяне на компетентен орган по силата на Заповед № РД-01-6/04.01.2010 г. на директора на ТД на НАП С.. Съгласно т. 2 от заповед № РД-01-131/22.03.2007 г. функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113 и чл. 119, ал. 2 от ДОПК се изпълняват от органи по приходите, заемащи длъжността началник на сектор „Ревизии” в дирекция „Д.” в ТД на НАП С.. В контекста на изложеното, в случая следва да се има предвид и разпоредбата на [чл. 160 от ДОПК](#), съгласно която съдът при съдебното обжалване на ревизионните актове е задължен да разреши материално-правния спор по същество. Поради това, дори и да констатира процесуални нарушения в хода на ревизионното производство, съдът няма правомощието да отмени ревизионния акт само на това основание, а следва да приложи материалния закон по отношение на установените по делото факти и да определи конкретния размер на данъчните задължения. Заповедта за определяне на компетентния за издаването на ревизионния акт орган, както и заповедта за възлагането на ревизията са връчени на ревизираното лице, видно от разписките към същите. Решението на решаващия административен орган също така е издадено от компетентен орган. Р. акт съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1, т. 1-8, а именно името и длъжността на органа, който го издава, номера и датата на акта, данните на ревизираното лице, обхвата на ревизията, съдържа мотиви, разпоредителна част, с която се определят задълженията.

С оглед заявената претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение от ответника по спора, в съответствие с чл. 2 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, вр. чл. 7, ал. 1, т. 4 от същата е основателна, като в съответствие с чл. 161, ал. 1, изр. 3 от ДОПК същата следва да бъде уважена в размер на 4099, 14 лв.

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

РЕШИ

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу ревизионен акт № [ЕГН]/20.01.2012 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., като неоснователна.

ОСЪЖДА [фирма] да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 4099, 14 лв.

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

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ