

РЕШЕНИЕ

№ 5405

гр. София, 07.08.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 10 състав, в открито заседание на 12.06.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Камелия Стоянова

при участието на секретаря Силвиана Шишкова, като разгледа дело номер **1883** 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 № 1104542/14.07.2011 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 в размер на 116 045, 74 лв. заедно с начислената лихва за забава в размер на 56 988, 81 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Претендират се разноси.

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 № 1100176/06.01.2011 г., изменена със заповед № 1101035/26.01.2011 г., издадени от С. Т. К. – началник на сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” в ТД на НАП С., изменени със заповед № 1104542/12.04.2011 г., издадени от Е. А. В. на длъжност началник на сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” в ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за периода 01.08.2006 г. – 31.12.2008 г., 01.01.2007 г. – 31.10.2007 г., 01.12.2007 г. – 31.12.2007 г., 01.01.2008 г. – 30.04.2008 г., 01.06.2008 г. – 31.07.2008 г., 01.06.2009г. – 30.09.2009 г. На търговското дружество, в

съответствие с чл. 113, ал. 2 от ДОПК е връчен екземпляр от заповедта за възлагане на ревизия, видно от отбелязването на разписката за връчването ѝ. 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 № 1104542/27.05.2011 г., същият е връчен на ревизираното лице на 16.06.2011 г., съдържа реквизитите по чл. 117, ал. 2 от ДОПК. Ревизионното производство е приключило с издаването на обжалвания ревизионен акт. Ревизията е повторна такава и е възложена във връзка с решение № 1999/27.12.2010 г. на директора на дирекция „О.” С., с което е отменен ревизионен акт №[ЕИК]/07.07.2010 г. в частта на установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди 01.08.2006 г. – 31.12.2008 г., 01.01.2007 г. – 31.10.2007 г., 01.12.2007 г. – 31.12.2007 г., 01.01.2008 г. – 30.04.2008 г., 01.06.2008 г. – 31.07.2008 г., 01.06.2009г. – 30.09.2009 г. В хода на ревизионното производство е била извършена на проверка на лицата, посочени като доставчици на жалбоподателя, резултатите от които насрещни проверки са били обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки, както следва: № 1101025/14.03.2011 г. относно [фирма], № 22-41-1100176-03/25.05.2011 г. относно [фирма], № 22-[ЕГН]-04/25.05.2011 г. относно [фирма], № 22-41-1100176-05/25.05.2011 г. относно [фирма], № 22-41-1100176-06/25.05.2011 г. относно [фирма], № 22-41-1100176-07/25.05.2011 г. относно [фирма], № 22-41-1100176-08/25.05.2011 г. относно [фирма]. По отношение на доставчика [фирма] до ТД на НАП Велико Т. е било изпратено искане за извършване на насрещна проверка, но видно от посочването в решението на решаващия административен орган до издаване на ревизионния акт не е получен протокол за извършена насрещна проверка. До посочените търговски дружества са били изготвени ИПДПОЗЛ, като същите поради неоткриването им на адресите за кореспонденция са били връчени по реда на чл. 32 от ДОПК. В хода на ревизионното производство е била извършена и служебна проверка на всеки един от доставчиците, при която е установено, че [фирма] е издало на жалбоподателя фактури № 1/31.03.2007 г. с предмет на доставката колони кормилни, 16/22.05.2007 г. с предмет на доставката уредба цилиндър, 17/30.05.2007 г. с предмет на доставката верига, сервоспирачки, количка, 18/31.05.2007 г. с предмет на доставката количка, мачта, ЩСЕ с проводници, 26/13.06.2007 г. с предмет на доставката колело, мост, ел. двигател, 27/15.06.2007 г. с предмет на доставката разпределител, пиньони и колони, 30/09.07.2007 г. с предмет на доставката електрокари, 33/25.07.2007 г. с предмет на доставката мотокар, електрокар, 41/02.08.2007 г. с предмет на доставката верига, мачта, сервоспирачки, 42/06.08.2007 г. с предмет на доставката ключ, мост, електрокар, ръчка, четки, ел. инсталация, реверсол, 43/13.08.2007 г. с предмет на доставката електрокар, 51/15.09.2007 г. с предмет на доставката разпределител, мачти, ел. двигател, 53/26.09.2007 г. с предмет на доставката ЩСЕ с проводници, бема, цилиндър, ел. двигатели, 60/18.10.2007 г. с предмет на доставката уредба повдигателна, 76/28.12.2007 г. с предмет на доставката ел. двигател, 83/29.02.2008 г. Установено е, че [фирма] е издало на жалбоподателя фактури № 81/05.08.2006 г. с предмет на доставката ел. мотори, 96/30.08.2006 г. с предмет на доставката колона цилиндър, 123/06.09.2006 г. с предмет на доставката мотокар, 176/19.09.2006 г. с предмет на доставката мотокар, 322/31.10.2006 г. с предмет на доставката мотокар, електрокар, 290/23.10.2006 г. с предмет на доставката мотокари, 360/13.11.2006 г. с предмет на доставката пиньони и корони, 433/16.11.2006 г. с предмет на доставката

електрокари, 450/22.11.2006 г. с предмет на доставката електрокари. Установено е, че [фирма] е издало на жалбоподателя фактури № 388/08.09.2006 г. с предмет на доставката меден кабел, 514/02.10.2006 г. с предмет на доставката електрокар, 519/02.10.2006 г. с предмет на доставката контактна система, 632/30.10.2006 г. с предмет на доставката ел. двигатели, 752/13.11.2006 г. с предмет на доставката мотокар, 794/21.11.2006 г. с предмет на доставката мотокар, 856/29.11.2006 г. с предмет на доставката мотокари, 861/30.11.2006 г. с предмет на доставката двигатели, 1098/29.12.2006 г. с предмет на доставката двигатели. Установено е, че [фирма] е издало на жалбоподателя фактури № 260/28.11.2006 г. с предмет на доставката контактна система, 23/15.01.2007 г. с предмет на доставката мотокар, 159/15.02.2007 г. с предмет на доставката ротор, 188/23.02.2007 г. с предмет на доставката ротор, 212/27.02.2007 г. с предмет на доставката ел. двигатели, 220/02.03.2007 г. с предмет на доставката ротор, 296/14.03.2007 г. с предмет на доставката корони и пиньони, 354/30.03.2007 г. с предмет на доставката ел. двигател, 480/27.04.2007 г. с предмет на доставката двигател, мост блок Д 3900. Установено е, че [фирма] е издало на жалбоподателя фактури № 871/18.06.2008 г. с предмет на доставката СМР по договор, 872/26.06.2008 г. с предмет на доставката СМР по договор. Установено е, че [фирма] е издало на жалбоподателя фактури № 93/16.10.2006 г. с предмет на доставката електрокар, 274/16.11.2006 г. с предмет на доставката ел. двигател, 293/20.11.2006 г. с предмет на доставката мотокари, електрокар, 227/06.03.2007 г. с предмет на доставката двигател, гредя, мост, 236/08.03.2007 г. с предмет на доставката ел. двигатели, 267/15.03.2007 г. с предмет на доставката главини, сервоспирачки, 276/16.03.2007 г. с предмет на доставката блок 2500, 288/20.03.2007 г. с предмет на доставката ел. двигатели. Установено е, че [фирма] е издало на жалбоподателя фактури № 359/29.01.2008 г. с предмет на доставката корона, контактна система, 428/29.02.2008 г. с предмет на доставката контактна система, 463/20.03.2008 г. с предмет на доставката електрокари, 466/23.03.2008 г. с предмет на доставката електрокари, 475/26.03.2008 г. с предмет на доставката бобини, 501/31.03.2008 г. с предмет на доставката контактна система, 516/17.04.2008 г. с предмет на доставката мотокар, 517/18.04.2008 г. с предмет на доставката шит, мост двигателен, уредба повдигателна, 566/22.06.2008 г. с предмет на доставката електрокар, мост двигателен, 570/30.06.2008 г. с предмет на доставката бобина, командна система, 585/25.07.2008 г. с предмет на доставката сервоспирачки, 587/26.07.2008 г. с предмет на доставката сервоспирачки, 590/28.07.2008 г. с предмет на доставката сервоспирачки, съединение ябълковидно. Установено е, че [фирма] е издал на жалбоподателя фактура № 64/22.06.2009 г., с предмет на доставката ел. двигатели, ротор, четкодържатели, 93/30.07.2009 г. с предмет на доставката струг, разтъргваща машина, 94/30.07.2009 г. с предмет на доставката гилотина, 98/27.08.2009 г. с предмет на доставката резбонакат, 116/28.09.2009 г. с предмет на доставката електрокар, мотокар. При извършената проверка е било установено, също така, че процесните фактури са отразени в отчетните регистри на доставчиците като издадени на ревизираното лице. След анализ на събраните по делото доказателства ревизиращите органи са направили извода, че не е доказана реалността на доставките по процесните фактури и са отказали правото на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 64, ал. 1, вр. чл. 6 (отм.) от ЗДДС, съответно чл. 68, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, вр. чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС.

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

ревизионния акт. По делото е изслушано заключението по назначена съдебно-счетоводна експертиза, което не е било оспорено от страните.

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.

Предмет на съдебен контрол за законосъобразност в производството пред настоящата инстанция е ревизионния акт в частта му на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 116 045, 74 лв. заедно с начислената лихва за забава в размер на 56 988, 81 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] е издало на жалбоподателя фактури № 1/31.03.2007 г., 16/22.05.2007 г., 17/30.05.2007 г., 18/31.05.2007 г., 26/13.06.2007 г., 27/15.06.2007 г., 30/09.07.2007 г., 33/25.07.2007 г., 41/02.08.2007 г., 42/06.08.2007 г., 43/13.08.2007 г., 51/15.09.2007 г., 53/26.09.2007 г., 60/18.10.2007 г., 76/28.12.2007 г., 83/29.02.2008 г., установява се, че [фирма] е издало на жалбоподателя фактури № 81/05.08.2006 г., 96/30.08.2006 г., 123/06.09.2006 г., 176/19.09.2006 г., 322/31.10.2006 г., 290/23.10.2006 г., 360/13.11.2006 г., 433/16.11.2006 г., 450/22.11.2006 г., установява се, че [фирма] е издало на жалбоподателя фактури № 388/08.09.2006 г., 514/02.10.2006 г., 519/02.10.2006 г., 632/30.10.2006 г., 752/13.11.2006 г., 794/21.11.2006 г., 856/29.11.2006 г., 861/30.11.2006 г., 1098/29.12.2006 г., установява се, че [фирма] е издало на жалбоподателя фактури № 260/28.11.2006 г., 23/15.01.2007 г., 159/15.02.2007 г., 188/23.02.2007 г., 212/27.02.2007 г., 220/02.03.2007 г., 296/14.03.2007 г., 354/30.03.2007 г., 480/27.04.2007 г., установява се, че [фирма] е издало на жалбоподателя фактури № 871/18.06.2008 г., 872/26.06.2008 г., установява се, че [фирма] е издало на жалбоподателя фактури № 93/16.10.2006 г., 274/16.11.2006 г., 293/20.11.2006 г., 227/06.03.2007 г., 236/08.03.2007 г., 267/15.03.2007 г., 276/16.03.2007 г., 288/20.03.2007 г., установява се, че [фирма] е издало на жалбоподателя фактури № 359/29.01.2008 г., 428/29.02.2008 г., 463/20.03.2008 г., 466/23.03.2008 г., 475/26.03.2008 г., 501/31.03.2008 г., 516/17.04.2008 г., 517/18.04.2008 г., 566/22.06.2008 г., 570/30.06.2008 г., 585/25.07.2008 г., 587/26.07.2008 г., 590/28.07.2008 г., установява се, че [фирма] е издал на жалбоподателя фактура № 64/22.06.2009 г., 93/30.07.2009 г., 94/30.07.2009 г., 98/27.08.2009 г., 116/28.09.2009 г. От събраните по делото доказателства (включително от заключението на изготвената по делото съдебно-счетоводна експертиза) също така се установява, че процесните фактури са включени в дневниците за продажби и в справките декларации за съответния данъчен период. Това, което определя предмета на спора е относно наличието на реалност на доставките по процесните фактури, като отговорът на този въпрос следва да бъде даден след анализ на събраните по делото доказателства и приложимите правни разпоредби, като настоящата съдебна инстанция съобразява обстоятелството, че наличието на предпоставки за правото на приспадане на данъчен кредит следва да се преценява за данъчните периоди за 2007 г. съобразно чл. 63 и сл. от ЗДДС (отм.), а наличието на предпоставки за правото на приспадане на данъчен кредит по отношение на данъчните периоди за 2007 г., 2008 г. и 2009 г. следва да се преценява съобразно разпоредбите на чл. 68 и сл. от ЗДДС.

По отношение на обстоятелството дали са налице предпоставките на правото на приспадане на данъчен кредит съдът ще даде отговор на този въпрос след анализ на представените по делото доказателства и въз основа на възникналите правоотношения между жалбоподателя и съответния доставчик, издател на процесната фактура, както и при съобразяване на приложимите правни разпоредби. Съгласно чл. 63 от ЗДДС (отм.) данъчен кредит е сумата от начислен данък по този закон на регистрирано лице за получена от него стока или услуга по облагаема доставка или за осъществен от него внос на стоки в рамките на данъчния период, която лицето има право да приспадне освен, когато този закон предвижда друго. Член 64 от ЗДДС (отм.) изисква изпълнението на определени, кумулативно дадени условия, които следва да са налице, за да възникне правото на приспадане на данъчен кредит за получателя на доставката. За да са налице предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит на получателя по доставката, е необходимо да е доказано, че доставчикът е начислил ДДС по смисъла на чл. 55, ал. 6 от ЗДДС (отм.), получателят на доставката да е регистрирано по този закон лице, доставката, по която е начислен данъкът, е облагаема към датата на възникване на данъчното събитие, получателят притежава данъчна фактура или данъчно дебитно известие, отговарящи на изискванията на закона за счетоводството. Съгласно чл. 55, ал. 6 от ЗДДС (отм.), данъкът се смята начислен, когато доставчикът издаде документ, в който посочи данъка, отрази този документ в отчетните регистри по чл. 104 и отрази данъка в счетоводството си като задължение към бюджета и в подадената справка-декларация. Елементите на фактическия състав на цитираната правна норма са предвидени при условията на кумулативност, като от събраните по делото доказателства, включително и от заключението на вещото лице се установява наличието на посочените обстоятелства. Не се спори между страните, а и това се установява от констатациите в ревизионния акт, в съставения ревизионен доклад, а и от заключението на вещото лице по назначената съдебно-счетоводна експертиза, че процесните фактури са включени в справките декларации и в дневниците за продажби за съответния период, че получателят е регистрирано по ДДС лице, че данъкът е начислен по реда на чл. 55, ал. 6 от ЗДДС (отм.). Издаването на фактурата, включването ѝ в справките-декларации и в дневниците за продажби за съответния данъчен период, обаче не е достатъчно условие, за да се признае правото на приспадане на данъчен кредит. В тази връзка са и разпоредбите на чл. 65 от ЗДДС (отм.), като съобразно чл. 65, ал. 4, т. 4 от ЗДДС (отм.) правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията по чл. 64 или 68, когато доставчикът не е представил доказателства от значение за определянето на данъчните му задължения в указания му от орган по приходите срок, включително доказателства за извършване на доставката, за счетоводната отчетност във връзка с доставката, за определяне на предходните доставки, по които лицето е получател по отношение на доставката, когато за това е бил уведомен по реда на ДОПК. Анализът на

посочените разпоредби, най-вече на тази на чл. 64 от ЗДДС (отм.) предполага лицето да е действителен получател на доставката, т.е. да е безспорна реалността на доставката, по фактурата, по отношение на която се претендира правото на приспадане на данъчен кредит и лицето, посочено като получател на стоката или услугата действително да е получило същата. От събраните по делото доказателства не се установява именно това обстоятелство. Като доказателство за осъщественията доставка са представени само процесните фактури с посочени в същите доставчик и получател. От събраните по делото доказателства не може да се направи обоснован извод за реалността на доставките по процесните фактури, какъвто извод би могъл да направен при представянето на доказателства за това, а именно доказателства за осъществения транспорт на стоките, доказателства за извършени разходи за транспорта, доказателства относно начина на товарене и разтоварване на стоките, доказателства за тяхното складиране в определено помещение. Настоящата съдебна инстанция съобразява и обстоятелството, че предмет на доставката по процесните фактури е доставката на родово определени вещи. Спазването на разпоредбата на чл. 6 от ЗДДС (доставка по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост върху стока или други вещни права върху стоката, когато се извършват срещу насрещна престация на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи) и с оглед на обстоятелството, че предмет на доставката е родово определена вещь несъмнено предполага, че прехвърлянето на правото на собственост би следвало да се извърши съобразно чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите. В тази насока подлежи на съобразяване чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите, съгласно който текст 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. Както в ревизионното производство, така и в производството пред настоящата инстанция не са събрани доказателства, от които може да се направи обоснован извод за предаването на родово определените вещи по процесните фактури. В хода на производството пред настоящата инстанция не бяха представени от страна на жалбоподателя (същият би следвало да разполага с такива, ако са били създадени при предаването на стоката) приемо-предавателни протоколи, в които да се посочват индивидуализиращите белези на стоките. Не са представени и доказателства за кадровата и техническа обезпеченост на доставчика за извършване на доставката на процесните стоки. Видът на доставката несъмнено предполага наличието на работници – на трудов договор или пък наети, които да извършват натоварването и впоследствие разтоварването на стоките. Следователно не е налице реалност на извършената доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС (отм.). Реалността на доставката е недоказана както в ревизионното производство, така и в производството пред настоящата инстанция. Този извод се основава на чл. 31 от ППЗДДС, съгласно който услугата се счита за завършена по смисъла на

закона на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти. Съгласно чл. 4, ал. 1, т. 1 от Закона за счетоводството, приходите се начисляват към момента на тяхното възникване независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства или техните еквиваленти. Съгласно т. 7.2 от Н. 18 „Приходи” приходът от сделката се признава, когато разходите, направени по сделката, както и разходите за завършване на сделката могат да бъдат надлежно измерени. В случая реалното извършване на доставката на процесната стока не може да бъде доказано с представените пред административния орган, както и с представените в настоящето съдебно производство доказателства.

Не е доказана реалността на доставките и по фактурите, документиращи извършването на доставки на стоки и извършването на услуги за данъчни периоди 2007 г., 2008 г. и 2009 г. като доказателства за реалност на доставките са представени само процесните фактури. Самото издаване на фактурите, обаче не може да се определи като необходимото единствено доказателство за осъществените доставки на стоки и услуги. Това е така предвид и обстоятелството, че самият факт на издаване на фактурите, тяхното счетоводно отразяване в съответните регистри и извършването на плащане по тях не е достатъчно и необходимо условие, за да се приеме, че е налице реалност на доставките по същите. Това е обстоятелство, което несъмнено произтича от анализа на приложимите правни разпоредби, регламентиращи предпоставките относно 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, както се посочи и по-горе, 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. 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 (в процесния случай от събраните по делото доказателства се установява само и единствено документалното оформяне на доставките в счетоводството). Другата хипотеза не намира опора в закона - недоказана реална доставка, но доказване на нейното документално оформяне в счетоводството. В тази хипотеза първият въпрос, който се поставя - документалното оформяне предпоставя ли реална доставка или без значение дали такава е осъществена. В този случай правилният отговор ще бъде винаги отрицателен, тъй като законът при всички случаи, независимо дали се касае за определяне на косвени или на преки данъци изисква преди всичко доказателства за реалност на доставката, а след това и правилното ѝ счетоводно оформяне. От събраните по делото доказателства не се доказва реалността на доставките по процесните фактури. Както и се посочи по-горе в мотивите на настоящото решение за признаване правото на приспадане на данъчен кредит съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или услугата, а другото данъчнозадължено лице да е реалният доставчик на доставката на стока или услуга. В тази връзка се прави и извода, че от събраните по делото доказателства не може да се установи, че именно лицата, посочени като доставчици на стоките по процесните фактури са извършили доставките на стоките и услугите. От събраните по делото доказателства не се установява, че посочените търговски дружества са предоставили на жалбоподателя тези стоки и услуги, така както същите са документираны в полза на жалбоподателя в производството пред настоящата

инстанция. От събраните по делото доказателства не може да се направи обоснован извод за реалността на доставките по процесните фактури, какъвто извод би могъл да направен при представянето на доказателства за това, а именно доказателства за осъществения транспорт на стоките, доказателства за извършени разходи за транспорта, доказателства относно начина на товарене и разтоварване на стоките, доказателства за тяхното складиране в определено помещение. Настоящата съдебна инстанция съобразява и обстоятелството, че предмет на доставката по процесните фактури е доставката на родово определени вещи. Спазването на разпоредбата на чл. 6 от ЗДДС (доставка по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост върху стока или други вещни права върху стоката, когато се извършват срещу насрещна престация на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи) и с оглед на обстоятелството, че предмет на доставката е родово определена вещь несъмнено предполага, че прехвърлянето на правото на собственост би следвало да се извърши съобразно чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите. В тази насока подлежи на съобразяване чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите, съгласно който текст 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. Както в ревизионното производство, така и в производството пред настоящата инстанция не са събрани доказателства, от които може да се направи обоснован извод за предаването на родово определените вещи по процесните фактури. В хода на производството пред настоящата инстанция не бяха представени от страна на жалбоподателя (същият би следвало да разполага с такива, ако са били създадени при предаването на стоката) приемо-предавателни протоколи, в които да се посочват индивидуализиращите белези на стоките. Не са представени и доказателства за кадровата и техническа обезпеченост на доставчика за извършване на доставката на процесните стоки. Видът на доставката несъмнено предполага наличието на работници – на трудов договор или пък наети, които да извършват натоварването и впоследствие разтоварването на стоките. Част от процесните фактури документират и извършването на СМР по договор, като доказателство по спора не е представен такъв договор, за да може да се установи вида на евентуално извършените СМР. Следователно не е налице реалност на извършената доставка на стоки по процесните фактури.

Следователно, след анализ на събраните по делото доказателства и преценката на тяхната съотносимост с приложимите правни разпоредби не се установява реалността на доставките по никоя от фактурите, по отношение на които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит. В тази връзка следва да се посочи и обстоятелството, че като основание и като правен извод за отказа на правото на приспадане на данъчен кредит органите по приходите не посочват само и единствено обстоятелството на ненамиране на адресите за кореспонденция на всеки един от доставчиците, а обстоятелството, че не са

представени доказателства за реалност на доставките, каквито доказателства следва да се притежават и от дружеството жалбоподател в производството пред настоящата инстанция. В тази връзка настоящата съдебна инстанция определя като неправилни изводите, съдържащи се в жалбата, че ЗДДС не поставял изискването за реалност на доставката като условие за 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 декларирания 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 1104542/31.05.2011 г., издадена от С. Т. К. - началник на сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” в ТД на НАП С. е определен компетентният орган по приходите за издаването на ревизионния акт. Началникът на сектор „Ревизии” има правомощието да издава заповеди за определяне на компетентен орган по силата на Заповед № РД-01-6/04.01.2010 г. на директора на 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. Протоколите за извършени проверки са съставени по установения ред и форма и на основание чл. 50, ал. 1 от ДОПК са доказателство за извършените от и пред органите по приходите действия и изявления и установените факти и обстоятелства. Същите съдържат номера и датата на съставянето му, името и длъжността на органа, който го е съставил, и на органите, които са извършили действията, индивидуализиращите данни за проверяваното лице, датата и мястото на действията, времето, когато са започнали и завършили действията, извършените действия, установените факти и обстоятелства, събраните доказателства. Спазени са и задължителните изисквания относно съдържанието и оформянето на протоколите от насрещните проверки по чл. 50 от ДОПК. Чл. 50, ал. 2 от ДОПК съдържа определени изисквания по отношение съдържанието на протокола за извършена насрещна проверка. От анализа на чл. 50, ал. 2 от ДОПК може да се направи извода за две групи реквизити по съдържанието на протоколите за извършена проверка – едните, тези по чл. 50, ал. 2, т. 1, 2, 4, 5, 6, 7, 8, 9 са задължителни реквизити във всички случаи, докато реквизитите по т. 3, 10 и 11 не са задължителни и тяхното неналичие не би обусловило неизпълнението на предпоставката по чл. 50, ал. 1 от ДОПК, а именно да бъдат доказателство за

извършените пред орган по приходите действия и изявления и установените факти и обстоятелства. Чл. 50, ал. 2 от ДОПК не съдържа изискване протоколите за извършена насрещна проверка да бъдат подписани от двама инспектори по приходите, не съдържа изискване да бъдат подписани от двама свидетели, да са посочени адресите на свидетелите. Подписването на протокола от незаинтересовани свидетели е необходимо, когато е налице отказ за подписването му от проверяваното лице, какъвто не е процесния случай. Протоколите за извършените насрещни проверки имат изискуемите реквизити по чл. 50, ал. 2 от ДОПК – номер и дата на съставянето им, името и длъжността на органа, който го е съставил, индивидуализиращи данни за проверяваното лице, датата и мястото на действията, времето на започването и завършването им, извършените действия, установените факти и обстоятелства, събраните доказателства, направените искания, бележки и възражения, протоколите са подписани от лицата, които са ги съставили.

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 3910, 69 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 № 1104542/14.07.2011 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 3910, 69 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