

# РЕШЕНИЕ

№ 5310

гр. София, 30.07.2013 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 10 състав**, в открито заседание на 05.06.2013 г. в следния състав:

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Камелия Стоянова**

при участието на секретаря Велина Димитрова, като разгледа дело номер **258** по описа за **2013** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

8

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]/20.04.2012 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С.. Жалбоподателят обжалва ревизионния акт в частта, с която на търговското дружество не е признато право на данъчен кредит в размер на 136 577, 33 лв. 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 № 1110278/02.09.2011 г., изменена със заповед № 1112410/01.11.2011 г. и със заповед № 1113210/28.12.2011 г., издадени от П. Г. Г. – началник на сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” в ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС на дружеството за данъчни периоди от 01.01.2011 г. до 31.07.2011 г. На търговското дружество, в съответствие с чл. 113, ал. 2 от ДОПК, е връчен екземпляр от заповедите

за възлагане на ревизия, видно от отбелязването на разписките за връчването им. Със заповедта за възлагане на ревизия, в съответствие с чл. 113, ал. 1 от ДОПК, са определени данните за ревизираното лице по чл. 81, ал. 1, т. 2-5 от ДОПК, ревизиращите органи по приходите, срокът за извършване на ревизията. Изготвен е ревизионен доклад № 1113210/18.01.2012 г., същият е връчен на ревизираното лице на 27.02.2012 г., съдържа реквизитите по чл. 117, ал. 2 от ДОПК. Констатациите в ревизионния доклад са възприети напълно от ревизиращите органи и е издаден обжалвания в производството пред настоящата инстанция ревизионен акт. В резултат на ревизията е извършена корекция на резултатите за ревизираните данъчни периоди като е определен резултат ДДС за внасяне в размер на 136 577, 33 лв. и лихви в размер на 11 945, 66 лв. при деклариран и внесен ДДС в размер на 293, 97 лв. От събраните по делото доказателства се установява, че корекцията на резултатите се дължи на непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. В хода на ревизионното производство са били извършени насрещни проверки на посочените търговски дружества. Били са изготвени ИПДПОЗЛ, за връчването на които са били посетени адресите за кореспонденция на търговските дружества. ИПДПОЗЛ до [фирма] и [фирма] са били връчени по реда на чл. 32 от ДОПК, а до [фирма] по пощата с обратна разписка, като в указания срок не са били представени исканите документи. ИПДПОЗЛ до [фирма] е било връчено на управителя на търговското дружество, като от него са били представени копия на фактури № 91/07.07.2011 г. с предмет на доставката продажба на масло В. и грес – 5 кг. с начислен ДДС в размер на 2340, 48 лв., № 93/12.07.2011 г. с предмет на доставката продажба на шкаф рафтиера, шкаф кухненски и шкаф миална машина с начислен ДДС 2360 лв., № 96/20.07.2011 г. с предмет на доставката продажба на база за кухня с начислен ДДС 2420 лв., № 99/25.07.2011 г. с предмет на доставката изработка на online каталог, G. позициониране, online магазин, тест модул online разплащане с начислен ДДС в размер на 2093 лв., № 90/04.07.2011 г. с предмет на доставката гума с начислен ДДС 2448 лв. Съгласно обясненията дадени от управителя на дружеството доставчик, предходен доставчик е [фирма], транспортът на стоките е извършен от клиента [фирма], стоките са били транспортирани директно от предходния доставчик на клиента, представени са и издадени фактури от [фирма] в полза на [фирма]. При направена проверка в информационната система на НАП е било установено, че предмет на доставка по фактурите, издадени от [фирма] са материали, материали и ремонтни материали, установено е, че дружеството няма регистрирани офиси или складови помещения, ревизираното лице не е представило издадените фактури. При проверка в информационната система на НАП е било установено, че предмет на доставка по фактурите, издадени от [фирма] са нехранителни стоки, дружеството не притежава складови помещения. При проверка в информационната система на НАП е било установено, че предмет на доставка по фактурите, издадени от [фирма] са стоки-аванс, стоки-мобифон и стоки – резервни части. След анализ на събраните в хода на ревизионното производство доказателства ревизиращият орган е приел, че липсва доставка по процесните фактури и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, вр. чл. 6, чл. 9 от ЗДДС е отказал правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя по фактурите, издадени от посочените търговски дружества.

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 е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] в размер на 136 577, 33 лв. и лихви в размер на 11 945, 61 лв. Като доказателства по спора са представени само фактурите, издадени от [фирма], като видно от представените по делото доказателства (писмо, изх. № 53-06-1295/16.04.2013 г. на директора на ТД на НАП С.) в хода на ревизионното производство не са били представени от ревизираното лице фактурите, издадени от другите три търговски дружества, посочени като доставчици на жалбоподателя. Оригиналите на последните не са изземвани от ревизирия субект и не са приобщавани към доказателствения материал в ревизията, в рамките на ревизията [фирма] не е представило копия на тези фактури. В хода на производството пред настоящата инстанция от жалбоподателя също е поискано представяне на процесните фактури (включително и с изпратено съобщение на електронния адрес на жалбоподателя), но същите не са били представени. От страна дружеството жалбоподател не са представени също така доказателства относно транспорта на стоките, които се претендира да са предмет на доставката по процесните фактури, не са представени доказателства за предходни доставчици, не са представени доказателства къде са били съхранявани стоките. В тази връзка и като съобрази обстоятелството и на непредставяне от страна на жалбоподателя на фактурите, по които му е отказано правото на приспадане на данъчен кредит и настоящата съдебна инстанция определя като правилни изводите на ревизиращите органи, а и на решаващия административен орган за липсата на реалност на доставките по процесните фактури. Тези изводи настоящата съдебна инстанция обосновава, като съобразява и че като доказателства по спора не бяха представени процесните фактури, издадени от посочените търговски дружества, както и с приложимите правни разпоредби. От събраните по делото доказателства по несъмнен начин се установява само обстоятелството, че [фирма] е издало на жалбоподателя в производството пред настоящата инстанция фактури № 91/07.07.2011 г. с предмет на доставката продажба на масло В. и грес – 5 кг. с начислен ДДС в размер на 2340, 48 лв., № 93/12.07.2011 г. с предмет на доставката продажба на шкаф рафтиера, шкаф кухненски и шкаф миялна машина с начислен ДДС 2360 лв., № 96/20.07.2011 г. с предмет на доставката продажба на база за кухня с начислен ДДС 2420 лв., № 99/25.07.2011 г. с предмет на доставката изработка на online каталог, G. позициониране, online магазин, тест модул online разплащане с начислен ДДС в размер на 2093 лв., № 90/04.07.2011 г. с предмет на доставката гума с начислен ДДС 2448 лв. 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. 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 документирания 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. В процесния случай чрез представените по спора фактури (само по отношение на единия от доставчиците) се установява именно формалното документиране на развили се между посочените търговци търговски взаимоотношения, но не се доказва реалното осъществяване на доставките, документиран с издаването на фактурите, по които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит. 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 реалността на доставките по фактурите, издадени от посоченото търговско дружество. Предмет на доставките по 3 от процесните фактури е доставката на стоки, които са определени по своя род – материали, резервни части, смазочни масла, мобифони, следователно с процесните фактури се документира доставката на родово определени вещи. Спазването на разпоредбата на чл. 6 от ЗДДС (доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, както и на т. 14.1 от директивата („доставка на стоки" означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик) и с оглед на обстоятелството, че предмет на доставката са родово определени вещи несъмнено предполага, че прехвърлянето на правото на собственост би следвало да се извърши съобразно чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите. Това е така и защото директивата не регламентира определен начин, по който се осъществява прехвърлянето на правото за разпореждане с материалната вещ като собственик, а предоставя това право на съответното национално законодателство. В българското законодателство подлежи на съобразяване в тази насока 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 стоките) приемо-предавателни протоколи, стокоски разписки или пък други доказателства за предаването на стоките. Не са представени и доказателства за кадровата и техническа обезпеченост на доставчика за извършване на доставката на процесната стока. Една от фактурите, издадени от посоченото търговско дружество в полза на жалбоподателя документира доставката на услуга фактура № 9/25.07.2011 г. Представените доказателства по спора не обосновават извода за реалност на доставката и по процесната фактура. Не са представени доказателства за техническа и кадрова обезпеченост на лицето, извършило услугата, както и на лицата, посочени като изпълнител [фирма]. Като доказателство по спора са представени само издадени фактури, но същите по никакъв начин не могат да обуславят изводи за

реалност на доставката.

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 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. 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 1113210/23.01.2012 г., издадена от П. Г. Г. - 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.

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 3420, 46 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]/20.04.2012

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 3420, 46 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**