

РЕШЕНИЕ

№ 5345

гр. София, 02.08.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 10 състав, в публично заседание на 15.05.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Камелия Стоянова

при участието на секретаря Велина Димитрова, като разгледа дело номер **10242** 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]/06.02.2012 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 в размер на 17 336, 66 лв. за данъчни периоди от 01.02.2009 г. – 31.03.2009 г., 01.08.2009 г. – 30.09.2009 г., 01.12.2009 г. – 31.12.2009 г., 01.02.2010 г. – 28.02.2010 г. заедно с начислената лихва за забава в размер на 4 046, 68 лв. Жалбата съдържа и оплаквания срещу ревизионния акт срещу извършеното със същия увеличение на финансовия резултат за 2009 г. в размер на 37 416, 67 лв. (в резултат на това увеличение не са определени задължения за корпоративен данък). 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 № 1108522/18.07.2011 г., изменена със заповед № 1112100/24.10.2011 г., издадени от К. Л. Г. – 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 01.02.2009 г. – 31.03.2009 г., 01.08.2009 г. – 30.09.2009 г., 01.12.2009 г. – 31.12.2009 г., 01.02.2010 г. –

28.02.2010 г. и корпоративен данък по ЗКПО за 2009 г. Ревизията е била извършена и въз основа на решение № 1109/01.07.2011 г. на директора на дирекция „О.” С., с което е отменен ревизионен акт № [ЕГН]/29.03.2011 г. за посочените периоди с указание за извършване на нова ревизия. 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 № 11112100/08.12.2011 г., същият е връчен на ревизираното лице на 15.12.2011 г., съдържа реквизитите по чл. 117, ал. 2 от ДОПК. Ревизионното производство е приключило с издаването на обжалвания ревизионен акт, с който на дружеството са установени задължения за ДДС по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма].

В хода на ревизионното производство е установено, че за данъчни периоди м. 02.2009 г. и м. 03.12009 г. дружеството е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в размер на 7483, 33 лв. по фактури, издадени от [фирма] (фактура № 477/30.03.2009 г. с предмет на доставката транспортни услуги с начислен ДДС 1833, 33 лв., № 472/25.03.2009 г. с предмет на доставката транспортни услуги с начислен ДДС 1516, 67 лв., № 467/17.03.2009 г. с предмет на доставката транспортни услуги с начислен ДДС 2483, 33 лв., № 460/09.03.2009 г. с предмет на доставката транспортни услуги с начислен ДДС 500 лв., 0 452/27.02.2009 г. с предмет на доставката транспортни услуги с начислен ДДС 1150 лв., № 452/27.02.2009 г. с предмет на доставката транспортни услуги с начислен ДДС 1150 лв. На доставчика е била извършена насрещна проверка, резултатите, от която са били обективирани в протокол за извършена насрещна проверка № 2200-1-1108522-4/03.11.2011 г., до дружеството е било изготвено ИПДПОЗЛ, което е било връчено по реда на чл. 32 от ДОПК.

При проверка в информационния масив на НАП е било установено, че фактурите са включени от доставчика в дневниците му за продажби за съответните данъчни периоди. В хода на ревизионното производство е било установено, че за периодите от 01.08.2009 г. до 30.09.2009 г. и от 01.12.2009 г. до 31.12.2009 г. дружеството е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4553, 33 лв. по фактури, издадени от [фирма] (№ 707/30.12.2009 г. с предмет на доставката транспортна услуга за месец декември с начислен ДДС 1700 лв., № 441/10.09.2009 г. с предмет на доставката транспортни услуги за м. 08, м. 09.2009 г. с начислен ДДС 1920 лв., № 403/28.08.2009 г. с предмет на доставката транспортна услуга за м. август с начислен ДДС 933, 33 лв. На доставчика е била извършена насрещна проверка, резултатите, от която са били обективирани в протокол за извършена насрещна проверка № 2200-1-1108522-1/03.11.2011 г., в който е посочено, че изготвеното ИПДПОЗЛ е било връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. При проверка в информационната система на НАП е било установено, че фактурите са отразени в дневника за продажби на дружеството. В хода на ревизионното производство жалбоподателят е представил също така тристранен договор за транспортна услуга от 01.08.2009 г., сключен между [фирма] (възложител), [фирма] (изпълнител) и [фирма] (подизпълнител), по силата, на който подизпълнителят предоставя на изпълнителя срещу заплащане ползването на транспортни средства за извършване на транспортни услуги от името на възложителя,

като транспортната услуга следва да се осъществи след приемането на оферта от възложителя за всяка негова конкретна заявка, като същата е неделима част от договора. Представени са били и лиценз № 0723, издаден от Министерството на транспорта на [фирма]. Била е извършена насрещна проверка на [фирма], като на дружеството е било връчено ИПДПОЗЛ, представени са писмените обяснения на управителя на търговското дружество, в които е посочено, че представляваното от него дружество няма и не е имало търговски взаимоотношения с [фирма], не са били сключвани договори за извършване на транспортни услуги, поради което [фирма] не е издавало фактури на [фирма].

В хода на ревизионното производство е било установено, че за периода м. 12.2009 г. ревизираното дружество е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1500 лв. по фактури, издадени от [фирма] (№ 793/29.12.2009 г. с предмет на доставката рекламни транспаранти на спортен комплекс „Офелиите” с начислен ДДС 750 лв. и № 724/01.12.2009 г. с предмет на доставката рекламни транспаранти на спортен комплекс А. с начислен ДДС 750 лв.). на доставчика е била извършена насрещна проверка, резултатите от която са били обективирани в протокол за извършена насрещна проверка № 2200-1-1108522-2/03.11.2011 г., в който е посочено, че изготвеното ИПДПОЗЛ е било връчено на дружеството по реда на чл. 32 от ДОПК. При проверка в информационната база данни на НАП е установено, че фактурите са отразени в дневника за продажби на дружеството за съответния период. В хода на ревизионното производство е установено, че за данъчен период м. 02.2010 г. [фирма] е ползвало право на данъчен кредит в размер на 3800 лв. по фактури, издадени от [фирма] (№ 114/25.02.2010 г. с предмет на доставката транспортна услуга за м. февруари 2010 г., № 88/12.02.2010 г. с предмет на доставката транспортна услуга за м. февруари 2010 г. и № 64/03.02.2010 г. с предмет на доставката транспортна услуга за м. февруари 2010 г. с начислен ДДС 1250 лв.). на дружеството е била извършена насрещна проверка резултатите, от която са били отразени в протокол за извършена насрещна проверка № 2200-1-1108522-3/03.11.2011 г., като в същия е посочено, че изготвеното до дружеството ИПДОЗЛ е било връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. При проверка в информационната система на НАП е установено, че фактурите са отразени от доставчика в дневника за продажби за съответния период. В хода на ревизионното производство жалбоподателят е представил също така тристранен договор за транспортна услуга от 01.01.2010 г., сключен между [фирма] (възложител), [фирма] (изпълнител) и [фирма] (подизпълнител), по силата на който подизпълнителят предоставя на изпълнителя срещу заплащане ползването на транспортни средства за извършване на транспортни услуги от името на възложителя, като транспортната услуга следва да се осъществи след приемането на оферта от възложителя за всяка негова конкретна заявка, като същата е неделима част от договора.

Представени са били и лиценз № 0723, издаден от Министерството на транспорта на [фирма]. Била е извършена насрещна проверка на [фирма], като на дружеството е било връчено ИПДПОЗЛ, представени са писмените обяснения на управителя на търговското дружество, в които е посочено, че представляваното от него дружество няма и не е имало търговски взаимоотношения с [фирма], не са били сключвани договори за извършване на транспортни услуги, поради което [фирма] не е издавало фактури на [фирма]. След анализ на събраните доказателства органът по приходите е направил извода, че по фактурите, издадени от посочените търговски дружества не е налице доставка на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС и поради това на основание

чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 70, ал. 5 от ЗДДС е отказал правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. В хода на ревизионното производство е установено, че за 2009 г. ревизираното дружество е подало Г. по чл. 92 от ЗКПО, в която е декларирало данъчен финансов резултат данъчна загуба в размер на 77 606, 58 лв. Във връзка с констатациите по ЗДДС ревизиращите органи са извършили корекция на декларираните резултати, като основание за това е непризнаването за данъчни цели на извършените разходи за транспортни услуги по фактури, издадени от [фирма]. Предвид недоказаното изпълнение на услугата е прието, че е осъществен фактическия състав на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО. Като е взел предвид това и на основание чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО, вр. чл. 26, т. 2 и чл. 10 от ЗКПО е увеличен финансовия резултат на дружеството в общ размер на 37 416, 67 лв., като поради декларирания данъчен финансов резултат за 2009 г. това не е довело до определяне на задължения за корпоративен данък, но е намалило размера на данъчната загуба.

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.

С обжалвания ревизионен акт на [фирма] е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма]. От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] е издало на жалбоподателя фактура № 477/30.03.2009 г. с предмет на доставката транспортни услуги, № 472/25.03.2009 г. с предмет на доставката транспортни услуги, № 467/17.03.2009 г. с предмет на доставката транспортни услуги, № 460/09.03.2009 г. с предмет на доставката транспортни услуги, № 452/27.02.2009 г. с предмет на доставката транспортни услуги, № 452/27.02.2009 г. с предмет на доставката транспортни услуги. Установява се, че [фирма] е издало на жалбоподателя фактура № 707/30.12.2009 г. с предмет на доставката транспортна услуга за месец декември, № 441/10.09.2009 г. с предмет на доставката транспортни услуги за м. 08, м. 09.2009 г., № 403/28.08.2009 г. с предмет на доставката транспортна услуга за м. август, че [фирма] е издало на жалбоподателя фактура № 793/29.12.2009 г. с предмет на доставката рекламни транспаранти на спортен комплекс „Офелиите” и № 724/01.12.2009 г. с предмет на доставката рекламни транспаранти на спортен комплекс А., както и че [фирма] е издал на жалбоподателя фактура № 114/25.02.2010 г. с предмет на доставката транспортна услуга за м. февруари 2010 г., № 88/12.02.2010 г. с предмет на доставката транспортна услуга за м. февруари 2010 г. и № 64/03.02.2010 г. с предмет на доставката транспортна услуга за м. февруари 2010 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.

От събраните по делото доказателства (изслушаната по делото съдебно-счетоводна

експертиза) се установява също така плащането на данъчната основа по процесните фактури. 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 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 (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 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. 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 услугите по процесните фактури, а именно [фирма], [фирма], [фирма], [фирма]. От събраните по делото доказателства не се установява, че посочените търговски дружества са предоставили на жалбоподателя тези услуги, така както същите са документирани в полза на жалбоподателя в производството пред настоящата инстанция. По –голямата част от процесните фактури документират извършването на транспортни услуги, като доказателства по спора за извършване на процесните услуги са представени само процесните фактури, 25 броя пътни листове и сключени тристранни договори между [фирма], [фирма] (респективно [фирма]) и [фирма]. За доказване на представянето на посочените транспортни услуги е необходимо наличието на транспортни средства, документи, които доказват извършването на транспортната услуга – пътни листове, доказателства за осъществени разходи за гориво.

В хода на ревизионното производство е било установено, а и това е обстоятелство, което не е било оспорено от жалбоподателя че дружествата, посочени като доставчици на документирани с фактурите транспортни услуги не притежават транспортни средства за извършване на документирани услуги. В тази връзка от жалбоподателя са били представени тристранен договор за транспортна услуга от 01.08.2009 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител, [фирма] в качеството му на изпълнител и [фирма] в качеството му на подизпълнител (договор с напълно идентично съдържание от 01.01.2010 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител, [фирма] в качеството му на изпълнител и [фирма] в качеството му на подизпълнител). Съгласно чл. 1, ал. 1 от договорите по силата на този

договор подизпълнителят предоставя на изпълнителя срещу заплащане на наемна цена ползването на транспортни средства за извършване на транспортна услуга от името на възложителя. Съгласно чл. 1, ал. 2 от договорите транспортната услуга се осъществява след приемането на оферта от възложителя за всяка негова конкретна заявка, адресирана до изпълнителя, като офертата става неделима част от настоящия договор. Като доказателства нито в ревизионното производство, нито пък в производството пред настоящата инстанция са представени заявки от [фирма] за осъществяване на транспортна услуга, нито пък оферти от негова страна, нито пък доказателства, че посочената оферта е била приета от изпълнителя.

Предвид обстоятелството, че съобразно клаузите на договорите транспортната услуга се осъществява след приемането на оферта от възложителя за всяка негова конкретна заявка, адресирана до изпълнителя и предвид обстоятелството на непредставяне на оферти и на заявки от страна на възложителя следват аргументи в посоката, че транспортните услуги не са били осъществени. Както офертите, така и заявките са документи, чието съставяне зависи само от волята на жалбоподателя, то и същите би следвало да се намират в негово притежание и ако са били съставени изобщо такива да бъдат представени както в ревизионното производство, така и в производството по съдебното обжалване на ревизионния акт. Тяхното непредставяне е аргумент в посоката, че посочените транспортни услуги изобщо не са били извършени от лицата, посочени като доставчици на транспортни услуги в процесните фактури. Така направените изводи не се отричат от представените като доказателства по спора пътни листове с оглед на обстоятелството, че по никакъв начин не може да се установи дали същите имат връзка и са издадени в изпълнение на осъществени транспортни услуги, документиран с процесните услуги и че са осъществени именно от лицата, посочени като доставчици на услугите в тези фактури.

Аргумент в посоката, че не се доказва извършването на транспортните услуги е и изявлението на управителя на [фирма], който посочва, че не е предоставял транспортни услуги във връзка с процесните договори, поради което и не е издавал фактури на търговските дружества [фирма] и [фирма]. От събраните по делото доказателства в хода на ревизионното производство в тази насока е установено, че за процесните периоди в дневника за продажби на [фирма] не са включени издадени фактури на [фирма] и на [фирма]. Като доказателство по спора е представено и писмо от областния отдел „Контролна дейност – ДАИ” С. в Изпълнителната агенция „Автомобилна администрация”, в което се посочва, че [фирма] съгласно притежавания лиценз на общността № 0723 извършва превоз на пътници, като в същото писмо са посочени подадените заявки за случаен превоз на пътници за периода от 01.01.2009 г. до 28.02.2010 г. От представената информация е видно, че са били подадени заявки за случаен превоз на пътници от посоченото търговско дружество за [населено място], [населено място], [населено място], [населено място],

[населено място], [населено място], [населено място], [населено място], [населено място], [населено място], Р. манастир, [населено място], [населено място], [населено място], [населено място], [населено място], като не са били подавани заявки за извършване на случаен превоз на пътници по маршрутите, описани в представените като доказателство по спора пътни листове. Това е аргумент в насоката, че същите не могат да служат като доказателство за реалното извършване на транспортните услуги, документирани с процесните фактури. Аргумент в тази насока е и чл. 23, ал. 2 от Закона за автомобилните превози (в приложимата му редакция за процесния период), съгласно който случайните автобусни превози се извършват след разрешение от дирекциите „Автомобилна администрация” на Изпълнителната агенция „Автомобилна администрация”. Изводите за липсата на реалност на доставките по процесните фактури не се отричат от представените като доказателства по спора договори за извършени от [фирма] туристически услуги на училища, детски градини и организации във връзка с провеждане на ски курсове, предоставен транспорт на участниците в тези курсове, доколкото от събраните по делото доказателства не може да се установи, че посочените услуги (транспортни) са били извършени от търговските дружества, посочени като доставчици в процесните фактури.

Правилно органите по приходите са отказали и правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] с предмет на доставката рекламни транспаранти. Не са представени доказателства за произхода на стоката, кадрова и техническа обезпеченост на доставчика за изработването на рекламните транспаранти. Не са представени приемо-предавателни протоколи за приемането на изработената стока. В тази връзка са правилни изводите на решаващия административен орган, че липсата на доказателства в тази насока предопределя невъзможността както за възникване на данъчно събитие, така и за определяне на датата на възникването му, от което следва извода, че за жалбоподателя не възниква правото на приспадане на данъчен кредит.

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.

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 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.

По отношение на констатациите във връзка със ЗКПО. В хода на ревизионното производство е установено, че за 2009 г. ревизираното дружество е подало Г. по чл. 92 от ЗКПО, в която е декларирано данъчен финансов резултат данъчна загуба в размер на 77 606, 58 лв. Във връзка с констатациите по ЗДДС ревизиращите органи са извършили корекция на декларираните резултати, като основание за това е непризнаването за данъчни цели на извършените разходи за

транспортни услуги по фактури, издадени от [фирма]. Предвид недоказаното изпълнение на услугата е прието, че е осъществен фактическия състав на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО. Като е взел предвид това и на основание чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО, вр. чл. 26, т. 2 и чл. 10 от ЗКПО е увеличен финансовия резултат на дружеството в общ размер на 37 416, 67 лв., като поради декларирания данъчен финансов резултат за 2009 г. това не е довело до определяне на задължения за корпоративен данък, но е намалило размера на данъчната загуба. Съгласно чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО за целите на определяне на данъчния финансов резултат, когато в този закон е посочено, че разход (загуба) не се признават за данъчни цели с този разход (загуба) се увеличава счетоводният финансов резултат в годината на счетоводното отчитане на разхода (загубата) и не се преобразуват счетоводните финансови резултати през следващите години. Съгласно чл. 26, т. 2 от ЗКПО не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по този закон, като понятието за документална обоснованост е в чл. 10 от закона.

Съгласно чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО за отклонение от данъчно облагане се смята и заплащане на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. След като в процесния случай е установено, че няма реално извършена доставка, то се осъществява фактическия състав на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО и тъй като платените от жалбоподателя суми по фактурите имат характера на разход, който участва във формиране на финансовия резултат, то съответно подлежат на данъчно регулиране по реда на чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО. След като не е налице реалност на доставките следва извода, че издадените първични счетоводни документи не отразяват вярно стопанската операция, което е основание за преобразуване на финансовия резултат на търговското дружеството.

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 1112100/09.12.2011 г., издадена от К. Л. 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 878, 26 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]/06.02.2011 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 878, 27 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