

РЕШЕНИЕ

№ 2565

гр. София, 17.04.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 10 състав, в открито заседание на 06.02.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Камелия Стоянова

при участието на секретаря Велина Димитрова, като разгледа дело номер **3132** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

13

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 № 20001105646/08.09.2011 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С.. Жалбоподателят обжалва ревизионния акт в частта му относно допълнително определените задължения по ЗДДС за данъчен период м. 01.2010 г. в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 276 000 лв. по фактури, издадени от [фирма] и [фирма]. Претендират се разноски. Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. изразява становище за неоснователност на жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

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

Със заповед за възлагане на ревизия № 1001895/02.03.2010 г., издадена от Ц. К. Н. – 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 01.09.2004 г. до 31.01.2010 г. На основание чл. 34, ал. 1, т. 4 от ДОПК по искане на ревизираното дружество ревизионното производство

е спряно за 3 месеца, като е възобновено със заповед № 1007085-В/20.08.2010 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 разписките 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 № 1007299/22.10.2010 г., същият е връчен на ревизираното лице на 11.11.2010 г., съдържа реквизитите по чл. 117, ал. 2 от ДОПК.

Констатациите в ревизионния доклад са възприети напълно от ревизиращите органи и е издаден ревизионен акт № [ЕГН]/26.11.2010 г. Посоченият ревизионен акт е отменен с решение № 131/24.01.2011 г. на директора на дирекция „О.“ в ЦУ на НАП в частта му на установените задължения по ЗДДС за данъчен период 01.01.2010 г. – 31.01.2010 г. и административната преписка е върната на органа, издал заповедта за издаване на ревизия за издаването на нова заповед за извършване на ревизия за посочения период от друг ревизиращ екип и провеждане на ревизионно производство съобразно указанията, изложени в мотивите на решението. В изпълнение на посоченото решение е издадена заповед за възлагане на ревизия № 1101550/07.02.2011 г., издадена от В. С. М. – началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С., като същата е била изменена по отношение на срока на ревизията със заповед № 1104577/13.04.2011 г. За резултатите от повторната ревизия е бил издаден ревизионен доклад № 1105646/22.06.2011 г., констатациите от който са били потвърдени с обжалвания в производството пред настоящата инстанция ревизионен акт.

В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка на [фирма], резултатите, от която са били обективирани в протокол № 1103327/11.04.2011 г. В хода на ревизионното производство е било установено, че [фирма] е издало на [фирма] фактура № 000-001/28.01.2010 г. с данъчна основа 1 180 000 лв. и ДДС 236 000 лв. с посочен предмет на доставката съгласно договор за доставка. Установено е, че плащането по фактурата е извършено по банков път, както следва: на 29.01.2010 г. 236 000 лв., на 04.02.2010 г. – 350 000 лв., на 09.02.2010 г. – 300 000 лв., на 10.02.2010 г. – 300 000 лв. и на 12.02.2010 г. – 230 000 лв. (общо 1 416 000 лв.), обстоятелство, което се установява от представен отчет по сметка на ТБ [фирма]. Установено е също така, че фактурата е издадена на основание сключен договор за доставка от 28.01.2010 г., сключен между двете дружества ([фирма] в качеството му на доставчик и [фирма] в качеството му на купувач), като предмет на договора са покупката на кулокран, нов, 1 бр., марка I. P., модел 5012 МК 85 с посочени параметри и индивидуализация в техническа спецификация, приложение 1 и хоризонтален кофраж F. M. 3000/S100 с техническа спецификация и индивидуализация, посочени в приложение № 2. Съгласно договора цената на първото съоръжение е 220 648.73 евро без ДДС, а за второто 384 993.18 евро без ДДС. Цената на стоката съобразно договора се заплаща 100% авансово в рамките на 30 календарни дни от сключването на договора, като 20% от цената се заплаща едновременно със сключването на договора, като срокът на доставката е 120 календарни дни от сключването на договора. С анекс № 1 от 29.04.2010 г. страните по договора се споразумяват да изменят цената, договорена за доставката на кулокран и кофражни системи, като увеличават сумата от 150 000 лв. без ДДС. С анекс № 2 от 01.06.2010 г. страните се споразумяват да изменят чл. 12 от договора като изменят

срока на доставката и го удължат до 10.07.2010 г. съгласно договореното в анекса страните декларират, че са в известност, че поради промяна в политиката на италианската компания производител доставките на нейни продукти няма да се осъществят при директни продажби, а чрез дъщерна компания на територията на Република Б. или друго дружество (изключителен представител).

С анекс № 3 от 05.09.2010 г. страните се споразумяват да изменят чл. 12 от договора, като изменят срока на доставката и го удължат до 29.12.2010 г., с анекс № 4 от 05.09.2010 г. страните се споразумяват да променят срока на доставката до 20.10.2010 г., с анекс № 5 от 18.10.2010 г. страните се споразумяват да променят срока на доставката до 01.04.2011 г., с анекс № 6 от 30.03.2011 г. страните се споразумяват за промяна на срока на доставката до 31.12.2011 г. От събраните по делото доказателства се установява, че процесната фактура е отразена в дневника за продажби и СД по ЗДДС за съответния данъчен период (отразяване в тази насока се съдържа и в решение № 131/24.01.2011 г. на директора на дирекция „О.“ В ЦУ на НАП). След анализ на събраните по делото доказателства органите по приходите са направили извода, че не е налице данъчно събитие, данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена (не е налице данъчно събитие по реда на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, вр. чл. 6, ал. 1 от ЗДДС). Направен е извода, че от събраните по делото доказателства се установява, че към момента на извършване на ревизията са преведени единствено и само аванси за доставката на стоките по процесната фактура, към момента на издаване на ревизионния акт доставката не е финализирана, т.е. не е налице извършена доставка. След извършения анализ на представените документи органите по приходите са установили, че на датите, на които са получени банковите преводи от [фирма], дружеството [фирма] ги е превеждало по банков път на друго дружество – [фирма], като в дневника за покупки на [фирма] за м. 01.2010 г. има включена една фактура от [фирма] № 120/29.01.2011 г. с данъчна основа 1 181 250 лв. и ДДС 236 250 лв. В хода на ревизионното производство органите по приходите са извършили и проверка в Агенцията по вписванията, като са установили, че на 12.03.2010 г. има прехвърляне на дружествени дялове от [фирма], като едноличен собственик на капитала и управител на дружеството става Ивица Й., гражданин на Република С..

Договорът за доставката от 28.01.2010 г. е подписан от И. С. К., който към датата на подписване на договора е бил съдружник и управител на [фирма], но всички анекси към този договор (с дати след 12.03.2010 г.) са подписани от И. С. К., който е бил заличен в търговския регистър на 30.03.2010 г., от което органите по приходите са направили извода, че представените анекси са документи с невярно съдържание, същите са подписани от лице, което към датата на подписването на анексите няма правното основание да подписва документи от търговското дружество. При проверка в информационната система на НАП е установено, че в [фирма] няма назначени лица на трудов или граждански договор. При проверка в информационната система на НАП е установено, че дружеството не е подавало годишни данъчни декларации по реда на чл. 92 от ЗКПО и годишни финансови отчети в НАП за 2010 г. Ревизиращите органи са направили извода, че авансовото плащане не може да се разглежда изолирано от последваща доставка, според ЗДДС то не е данъчно събитие, но то е основание за начисляване на ДДС поради неговата изискуемост, съответно и за възникване право на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. Направил е извода, че следва да се разглежда изпълнението на доставката в цялост, за

която е извършено самото авансово плащане, защото то не създава презумпцията за извършването на облагаема доставка на стоки, още по-малко от пряк доставчик без кадрова и техническа възможност.

След анализ на чл. 25, ал. 6 от ЗДДС е направен извода, че плащането трябва да е свързано с бъдеща облагаема доставка, а от представените доказателства не може да се докаже по безспорен начин, че е възможно [фирма] да извърши въобще доставка по стоките по договора за доставка от 28.01.2010 г. Ревизиращите органи са направили извода, че тъй като не се доказва възможността за извършване на облагаема доставка по реда на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, вр. чл. 6 от ЗДДС, то не е налице правото на ползване на данъчен кредит по фактура № 1 от 28.01.2010 г., издадена от [фирма], тъй като не може да бъде изпълнена хипотезата на чл. 68, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, а именно посоченото дружество не може да осъществи облагаема доставка и не може да възникне данъчно събитие.

В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка и на доставчика [фирма], като е било установено, че посоченото дружество е издало на [фирма] фактура № 000-114/13.01.2010 г. с данъчна основа 200 000 лв. и начислен ДДС 40 000 лв. с посочен предмет на доставката съгласно договор. Установено е, че фактурата е отразена в дневника за продажби и СД по ЗДДС за съответния данъчен период, като ДДС по фактурата е начислен по реда на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. Установено е, че издадената фактура е осчетоводена по сметка 602 – разходи за външни услуги, съгласно приложената разпечатка на сметка 602, заплащането по фактурата е извършено по банков път съгласно приложената разпечатка на сметка 503. От събраните по делото доказателства е установено, че фактурата е издадена във връзка със сключен рамков договор за консултантска дейност по търгови участия от 10.01.2009 г. между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на консултант, като съгласно чл. 1 от договора възложителят възлага с отделни заявки, а консултантът приема да подготвя и изработи за сметка и за риск на възложителя цялостна документация във връзка с определените от възложителя по отделните проекти условия, в това число техническа и финансова оферта и да го предаде в завършен вид на възложителя или пред компетентния орган по възлагането. Към договора са представени 10 броя заявки – заявка № 1/23.12.2008 г., заявка № 2/10.01.2009 г., заявка № 3/29.01.2009 г., заявка № 4/31.03.2009 г., заявка № 5/26.06.2009 г., заявка № 6/02.07.2009 г., заявка № 7/23.07.2009 г., заявка № 8/03.09.2009 г., заявка № 9/16.11.2009 г. и заявка № 10/17.10.2009 г. След анализ на събраните в хода на ревизионното производство доказателства органите по приходите са направили извода, че дружеството не разполага с кадрова и техническа обезпеченост за извършване на услуги по участие в търгове за обществени поръчки, няма назначени на трудово договори квалифицирани лица и служители за периода 01.01.2009 г. 31.12.2009 г.

Направен е извода, че не е налице данъчно събитие по реда на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, вр. чл. 9 от ЗДДС. Направен е извода, че липсват доказателства за наличието на извършена доставка от [фирма] по фактура № 84 от 04.01.2010 г., следователно начисленият ДДС е начислен неправомерно съгласно чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и на основание чл. 68, ал. 1 от ЗДДС за [фирма] не възниква право на приспадане на данъчен кредит. Осъществено е обжалването на ревизионния акт по административен ред пред директора на дирекция „О.” в ЦУ на НАП, като същият е мълчаливо потвърден при условията на чл. 156, ал. 4 от ДОПК.

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.

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 процесните фактури, както и при съобразяване на приложимите правни разпоредби. С обжалвания ревизионен акт на жалбоподателя в производството пред настоящата инстанция е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадена от [фирма] на [фирма] фактура № 000-001/28.01.2010 г. с данъчна основа 1 180 000 лв. и ДДС 236 000 лв. с посочен предмет на доставката съгласно договор за доставка.

Р. акт е законосъобразен, но по съображения, различни от изложените в същия (органите по приходите са направили извода, че не е налице данъчно събитие, данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена - не е налице данъчно събитие по реда на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, вр. чл. 6, ал. 1 от ЗДДС). От събраните по делото доказателства се установява, че процесната фактура е отразена в дневника за продажби и СД по ЗДДС за съответния данъчен период (отразяване в тази насока се съдържа и в решение № 131/24.01.2011 г. на директора на дирекция „О.“ В ЦУ на НАП). От събраните по делото доказателства се установява, че плащането по фактурата е извършено по банков път, както следва: на 29.01.2010 г. 236 000 лв., на 04.02.2010 г. – 350 000 лв., на 09.02.2010 г. – 300 000 лв., на 10.02.2010 г. – 300 000 лв. и на 12.02.2010 г. – 230 000 лв. (общо 1 416 000 лв.), обстоятелство, което се установява от представен отчет по сметка на ТБ [фирма]. Установено е също така, че фактурата е издадена на основание сключен договор за доставка от 28.01.2010 г., сключен между двете дружества ([фирма] в качеството му на доставчик и [фирма] в качеството му на купувач), като предмет на договора са покупката на кулокран, нов, 1 бр., марка I. P., модел 5012 МК 85 с посочени параметри и индивидуализация в техническа спецификация, приложение 1 и хоризонтален кофраж F. M. 3000/S100 с техническа спецификация и индивидуализация, посочени в приложение № 2.

Относно обстоятелството дали е налице възникнало данъчно събитие. Съгласно чл. 25, ал. 1 от ЗДДС данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл. 16 (текст, съответстващ на чл. 62 от директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност). Съгласно чл. 25, ал. 2 от ЗДДС данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена (текст, съответстващ на чл. 63 от директивата). Съобразно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС на датата на възникване на данъчното събитие по ал. 2, 3 и 4 данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли. Следователно, основният принцип е, че

данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени, т.е. данъкът става изискуем в момента или след възникването на данъчното събитие, но не и преди това. При авансовите плащания, обаче този хронологичен ред е нарушен – данъкът е изискуем преди да бъде извършена доставката. В този смисъл е и чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, съгласно който, когато, преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането), с изключение на получено плащане във връзка с вътреобщностна доставка (съответният текст е този на чл. 63 от директивата). В тези случаи се приема, че данъкът е включен в размера на извършеното плащане. От събраните по делото доказателства се установява по несъмнен начин (това е и обстоятелство, което се потвърждава и в ревизионния доклад и в ревизионния акт), че в процесния случай е налице авансово плащане по процесната фактура относно документираните със същата доставки плащането по фактурата е извършено по банков път, както следва: на 29.01.2010 г. 236 000 лв., на 04.02.2010 г. – 350 000 лв., на 09.02.2010 г. – 300 000 лв., на 10.02.2010 г. – 300 000 лв. и на 12.02.2010 г. – 230 000 лв. (общо 1 416 000 лв.), обстоятелство, което се установява от представен отчет по сметка на ТБ [фирма].).

Както, обаче се посочва в множество решения на Съда на Европейския съюз посоченото правило е отклонение от правилото на чл. 63 от директивата и трябва да се тълкува стриктно (решение от 21 февруари 2006 г. по делото В. Н. и G. D., C-419/02, точка 45, решение от 19 декември 2012 г. по дело О. Б., C-549/11, решение от 7 март 2013 г. по дело Ефир Б., C-19/12). В съответствие с посочените правни разпоредби, а и съобразно мотивите на посочените решения на Съда на Европейския съюз, за да бъде данъкът изискуем при такава ситуация е необходима пълна информация относно данъчното събитие, а именно бъдещата доставка или бъдещото изпълнение трябва да се знае и по-специално, както и отбелязва генералният адвокат в становището си по делото В. Н. и G. D., C-419/02, когато се извършва авансово плащане стоките или услугите трябва да бъдат много точно идентифицирани, като в този случай идентифицирането на стоките трябва да бъде ясно както по отношение на техния вид и специфични особености, така и по отношение на техния доставчик и по отношение на времето на доставката им, като приложимостта на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС се отрича при наличието на авансови плащания, при които страните не са посочили точно стоките или услугите и имат възможност да избират измежду едни или други от тях, както и при възможността по взаимно съгласие да отлагат многократно срока на доставката, т.е. да е налице неяснота в тази насока.

В противен случай не може да намери приложение изключението на чл. 25, ал. 6 от ЗДДС, респективно чл. 63 от директивата. В процесния случай именно с оглед на това изискване не може да се обоснове приложимостта на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС. Това се установява от събраните по делото доказателства. От

събраните по делото доказателства се установява, че процесната фактура е издадена на основание сключен договор за доставка от 28.01.2010 г., сключен между двете дружества ([фирма] в качеството му на доставчик и [фирма] в качеството му на купувач), като предмет на договора са покупката на кулокран, нов, 1 бр., марка I. P., модел 5012 МК 85 с посочени параметри и индивидуализация в техническа спецификация, приложение 1 и хоризонтален кофраж F. M. 3000/S100 с техническа спецификация и индивидуализация, посочени в приложение № 2. Съгласно договора цената на първото съоръжение е 220 648.73 евро без ДДС, а за второто 384 993.18 евро без ДДС. Цената на стоката съобразно договора се заплаща 100% авансово в рамките на 30 календарни дни от сключването на договора, като 20% от цената се заплаща едновременно със сключването на договора, като срокът на доставката е 120 календарни дни от сключването на договора. С анекс № 1 от 29.04.2010 г. страните по договора се споразумяват да изменят цената, договорена за доставката на кулокран и кофражни системи, като увеличават сумата от 150 000 лв. без ДДС. С анекс № 2 от 01.06.2010 г. страните се споразумяват да изменят чл. 12 от договора като изменят срока на доставката и го удължат до 10.07.2010 г. съгласно договореното в анекса страните декларират, че са в известност, че поради промяна в политиката на италианската компания производител доставките на нейни продукти няма да се осъществят при директни продажби, а чрез дъщерна компания на територията на Република Б. или друго дружество (изключителен представител).

С анекс № 3 от 05.09.2010 г. страните се споразумяват да изменят чл. 12 от договора, като изменят срока на доставката и го удължат до 29.12.2010 г., с анекс № 4 от 05.09.2010 г. страните се споразумяват да променят срока на доставката до 20.10.2010 г., с анекс № 5 от 18.10.2010 г. страните се споразумяват да променят срока на доставката до 01.04.2011 г., с анекс № 6 от 30.03.2011 г. страните се споразумяват за промяна на срока на доставката до 31.12.2011 г. От събраните по делото доказателства не се установява, стоките, предмет на доставката по процесната фактура изобщо да са били доставени (липсват приемо-предавателни протоколи в тази насока, сертификати за изпитване, сертификати за качество), не се установява, кое ще бъде лицето, доставчик на процесните стоки. Така направените изводи не се отричат от обстоятелството на представен като доказателство по спора сключен договор от 25.02.2010 г. между [фирма] и R. H. SA P., R. of P., P. 5 R. of P., H. E., съгласно клаузите, на който доставката на стоките следва да бъде осъществена в 30 дневен срок от плащането на дължимата по чл. 4 вноска (дължимата по чл. 4 вноска е цената на стоките, като съобразно договора същата се плаща 100% при сключването му). Следователно, на 25.03.2010 г. би следвало стоката да бъде доставена на българското търговско дружество, което не е било осъществено предвид обстоятелството, че последният анекс към договора, сключен между жалбоподателя и [фирма] е от 30.03.2011 г., като срокът на доставяне на процесната стока се удължава до 31.12.2011 г.

Предвид посочените обстоятелства, сключените анекси, предвиждащи отлагане на доставката на стоките за продължителен период от време (със сключването на 6 броя анекси), които периоди на доставка са били променяни между страните по силата на сключени между тях споразумения (посочените анекси) не може да се обоснове приложимостта на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС и да се приеме, че е налице възникнало данъчно събитие. Следователно, за да може да бъде ДДС изискуем, без стоките или услугите все още да са били доставени е необходимо всички релевантни елементи на данъчното събитие, т.е. на бъдещата доставка на стоки или услуги да са вече известни, което в процесния случай не е налице. Обстоятелството на невъзникнало данъчно събитие прави основателен извод за правилност на изводите на ревизиращите органи, които са отказали правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя по процесната фактура, издадена от [фирма].

По отношение на фактурата, издадена от [фирма]. От събраните по делото доказателства се установява, че посоченото дружество е издало на [фирма] фактура № 000-114/13.01.2010 г. с данъчна основа 200 000 лв. и начислен ДДС 40 000 лв. с посочен предмет на доставката съгласно договор. Установено е, че фактурата е отразена в дневника за продажби и СД по ЗДДС за съответния данъчен период, като ДДС по фактурата е начислен по реда на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. Установено е, че издадената фактура е осчетоводена по сметка 602 – разходи за външни услуги, съгласно приложената разпечатка на сметка 602, заплащането по фактурата е извършено по банков път съгласно приложената разпечатка на сметка 503. От събраните по делото доказателства се установява, че фактурата е издадена във връзка със сключен рамков договор за консултантска дейност по търгови участия от 10.01.2009 г. между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на консултант, като съгласно чл. 1 от договора възложителят възлага с отделни заявки, а консултантът приема да подготвя и изработи за сметка и за риск на възложителя цялостна документация във връзка с определените от възложителя по отделните проекти условия, в това число техническа и финансова оферта и да го предаде в завършен вид на възложителя или пред компетентния орган по възлагането. Към договора са представени 10 броя заявки – заявка № 1/23.12.2008 г., заявка № 2/10.01.2009 г., заявка № 3/29.01.2009 г., заявка № 4/31.03.2009 г., заявка № 5/26.06.2009 г., заявка № 6/02.07.2009 г., заявка № 7/23.07.2009 г., заявка № 8/03.09.2009 г., заявка № 9/16.11.2009 г. и заявка № 10/17.10.2009 г. След анализ на събраните в хода на ревизионното производство доказателства органите по приходите са направили извода, че дружеството не разполага с кадрова и техническа обезпеченост за извършване на услуги по участие в търгове за обществени поръчки, няма назначени на трудово договори квалифицирани лица и служители за периода 01.01.2009 г. 31.12.2009 г. Направен е извода, че не е налице данъчно събитие по реда на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, вр. чл. 9 от ЗДДС.

Направен е извода, че липсват доказателства за наличието на извършена

доставка от [фирма] по фактура № 84 от 04.01.2010 г., следователно начисленият ДДС е начислен неправомерно съгласно чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и на основание чл. 68, ал. 1 от ЗДДС за [фирма] не възниква право на приспадане на данъчен кредит. Изводите на ревизиращите органи са правилни и са направени в съответствие със събраните по делото доказателства. Правото на приспадане на данъчен кредит е определено в чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Следователно, правото на приспадане на данъчен кредит във всеки случай предполага наличието на осъществена доставка на стоки или услуги. Освен това чл. 68, ал. 1 от ЗДДС предполага правото на приспадане на данъчен кредит за получени от лицето стоки или услуги по облагаема доставка. Облагаема доставка съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на [чл. 6](#) и [9](#), когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Напълно идентична в тази насока е и разпоредбата на чл. 178 от директивата 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (директивата), съгласно която, за да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240. От своя страна съгласно чл. 168, б. а” доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава-членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице.

Следователно, и съгласно чл. 178, вр. чл. 168 от директивата съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или услугата, а другото данъчнозадължено лице да е реалния доставчик на доставката на стока или услуга. В тази връзка следва да се посочи и решение на съда на Европейския съюз от 22 декември 2010 г., по дело C-438/2009 г., т. 25 и т. 26 от същото. В процесния случай реалното извършване на доставката на стоките по процесните фактури не беше доказано нито в производството пред настоящата инстанция, нито пък в ревизионното производство. Изводите си настоящата инстанция обосновава с обстоятелството и като взе предвид предмета на доставката по процесните фактури. Следователно, по делото са представени процесните фактури, налице

е счетоводното им отразяване както в счетоводството на лицето, посочено като доставчик, така и в счетоводството на лицето, посочено като получател на доставката, но 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. 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. Съгласно представения като доказателство по спора рамков договор за консултантска дейност по търговия участие от 10.01.2009 г. възложителят [фирма] в качеството му на възложител възлага с отделни заявки, [фирма] в качеството му на консултант приема да подготвя и изработи за сметка и за риск на възложителя цялостна документация във връзка с определените от възложителите по отделните проекти условия, в това число техническа и финансова (оферта) и да го предаде в завършен вид на възложителя или пред компетентния орган по възлагането. От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] е направил 10 броя заявки до консултанта (№ 1 от 23.12.2008 г. във връзка с проект „Изграждане и реконструкция на спортни площадки със спортно предназначение на територията на район „Т.“, № 2 от 10.01.2009 г. във връзка с проект „И. на ново ОДЗ, район „Надежда“, № 3 от 29.01.2009 г. във връзка с проект „Строително-ремонтни работи в сградата на I МБАЛ С. АД, № 4 от 31.03.2009 г. във връзка с проект „Принудително премахване на строежи или части от тях“, № 5 от 26.06.2009 г. във връзка с проект „Изграждане и разширение на ЦДГ № 80, [населено място], № 6 от 02.07.2009 г. във връзка с проект „Изграждане на двуетажна сграда за детско заведение към ЦДГ № 171, № 7 от 23.07.2009 г. във връзка с проект „Изграждане на ОДЗ за 9 групи, м. Д., район Студентски, № 8 от 03.09.2009 г. във връзка с проект „Изграждане на ОДЗ за 6 групи, [жк], № 9 от 16.11.2009 г. във връзка с проект „Проектиране на социално значими обекти на територията на район М.“, № 10 от 17.10.2009 г. във връзка с проект „Реконструкция и модернизация на базата на Домашен патронаж – [община]“.

Като доказателство по спора към всяка една от заявките е приложен протокол за предаване, като съобразно съдържанието на 10 те броя протоколи са били предадени техническа оферта, ценова оферта и приложения по опис. Така

представените доказателства с оглед предмета на доставката по процесната фактура не доказват реалността на доставката по същата, а именно извършването на посочените в договора консултантски услуги. Като доказателства по спора нито в ревизионното производство, нито пък в производството пред настоящата инстанция са представени описаните в предавателните протоколи технически оферти, ценови оферти. Не са представени и доказателства за кадровата и техническа обезпеченост на доставчика за извършване на консултантските услуги. Видът на услугите несъмнено предполага наличието на служители – на трудов договор или пък наети, които са притежавали съответната компетентност за изготвянето на техническите и ценовите оферти по посочените в заявките проекти. Това е обстоятелство, което несъмнено се предполага като се съобрази и вида на проектите, посочените в заявките. Като доказателство по спора е представена справка за всички подадени уведомления от работодател по чл. 62 от Кодекса на труда, от която се установява, че дружеството [фирма] е имало назначено на трудов договор едно лице – на длъжност оперативен счетоводител. 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. В глава 19 от ДОПК „Съдебно обжалване” липсва изрична регламентация за правилата на доказване, поради което в съдебното производство намират приложение общите правила на ГПК. Основополагащо в тази насока е правилото на чл. 154, ал. 1 от ГПК, съгласно което всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. Следователно, правилно от събраните по делото доказателства органите по приходите е установил липсата на реалност на доставката по процесната фактура. Така направените изводи не се отричат от обстоятелството на представени по делото 2 броя фактури, издадени от [фирма] в качеството му на доставчик на Столична община (в качеството ѝ на получател) на посочените във фактурите услуги, доколкото същите при възникнал спор евентуално биха могли да обосноват извършени услуги на посочената във фактурите стойност от страна на търговското дружество на Столичната община, но не могат да обосноват реалност на извършените услуги от страна на лицето, посочено като доставчик към жалбоподателя в производството пред настоящата инстанция.

В съответствие с изложеното, правилни и законосъобразни и на основание на събраните по делото доказателства са изводите на ревизиращите органи, а и на решаващия административен орган, че не е налице доказването на реалността на осъществените доставки по процесните фактури. 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 1105646/06.07.2011 г. е определен компетентният орган по приходите за издаването на ревизионния акт. Началникът на сектор „Ревизии” има правомощието да издава заповеди за определяне на компетентен орган по силата на Заповед № РД-01-6/04.01.2010 г. на директора на ТД на НАП С..

Съгласно т. 2 от заповед № РД-01-131/22.03.2007 г. функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113 и чл. 119, ал. 2 от ДОПК се изпълняват от органи по приходите, заемащи длъжността началник на сектор „Ревизии” в дирекция „Д.” в ТД на НАП С.. В контекста на изложеното, в случая следва да

се има предвид и разпоредбата на [чл. 160 от ДОПК](#), съгласно която съдът при съдебното обжалване на ревизионните актове е задължен да разреши материално-правния спор по същество. Поради това, дори и да констатира процесуални нарушения в хода на ревизионното производство, съдът няма правомощието да отмени ревизионния акт само на това основание, а следва да приложи материалния закон по отношение на установените по делото факти и да определи конкретния размер на данъчните задължения.

Заповедта за определяне на компетентния за издаването на ревизионния акт орган, както и заповедта за възлагането на ревизията са връчени на ревизираното лице, видно от разписките към същите. 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. Решението на решаващия административен орган също така е издадено от компетентен орган. Неоснователно е оплакването, съдържащо се в жалбата за немотивираност на ревизионния акт. При внимателен анализ на съдържанието на същия се установява, че той съдържа изчерпателно изброяване на обстоятелствата, включително и доказателствата послужили като основание за отказа за приспадане на данъчен кредит по процесните фактури.

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 5970 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 № 20001105646/08.09.2011 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 5970 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

