

# РЕШЕНИЕ

№ 5497

гр. София, 13.08.2013 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

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

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Камелия Стоянова**

при участието на секретаря Силвиана Шишкова, като разгледа дело номер **9767** 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]/07.03.2012 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 337 885, 73 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 № 1100480/20.10.2011 г., издадена от Т. Т. В. – началник на отдел „Контрол” в дирекция „СДО” в ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС на дружеството за данъчни периоди от 01.06.2009 г. до 31.12.2009 г. Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК и е във връзка с решение № 1658/26.09.2011 г. на директора на дирекция „О.” С., с което частично е отменен ревизионен акт № 22501000494/30.03.2011 г. и преписката е върната с указания 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 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 № 1100480/16.02.2012 г., същият е връчен на ревизираното лице, 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 хода на ревизионното производство са били извършени насрещни проверки на дружествата, издатели на фактурите, по които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит, като резултатите от проверките са били документирани с протоколи за извършени насрещни проверки. По отношение на доставчика [фирма] с протокол за извършена насрещна проверка № 2225-4-1100480-1/19.12.2011 г. е установено, че изготвеното до лицето ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, като в предоставения срок не е бил получен отговор. Впоследствие, на 24.11.2011 г. в дирекция СДО на ТД на НАП е постъпило писмо вх. № 25-53-06-2859/24.11.2011 г. от управителя на дружеството, с което органите по приходите са уведомени, че всички документи на дружеството са представени в хода на предходното ревизионно производство. Предвид това обстоятелство с протокол № 110480-1/05.12.2011 г. е извършено присъединяване на доказателства по отношение на търговското дружество, събрани в хода на предходното ревизионно производство.

При насрещната проверка на дружеството, извършена в предходното ревизионно производство от дружеството са били изискани всички документи, относими към процесните доставки, като от дружеството са били представени писмени обяснения, придружени със заверени копия на процесните фактури с посочен получател [фирма], договори, извлечение от счетоводни сметки 411 „Клиенти” и 702 „Приходи от продажби”, оборотна ведомост за периода 01.12.2009 г. – 31.12.2009 г., фактури от предходни доставчици – [фирма] и [фирма] във връзка с осъществен транспорт. В хода на ревизионното производство е установено, че търговското дружество (посочено като доставчик) е издало на [фирма] фактури № 15/01.12.2009 г. (с предмет на доставката 254 тона арматурно желязо с начислен ДДС 34 036, 00 лв., издадена във връзка с договор от 02.11.2009 г. за доставка на 1200 тона арматурно желязо и заявка за доставка на 254 тона желязо, като са били представени 12 протокола за получени 253, 69 тона желязо), № 16/02.12.2009 г. (с предмет на доставката 207, 96 шпунт желязо, с начислен ДДС 95 175, 81 лв. по договор от 01.10.2009 г. с приложения 5 протокола за получени 207, 96 тона желязо), № 19/07.12.2009 г. (с предмет на доставката арматурно желязо 290, 89 тона, с начислен ДДС 38 979, 26 лв. по договор от 02.11.2009 г., като са представени 13 протокола за получено желязо в размер на 290, 89 тона) и № 22/17.12.2009 г. (с предмет на доставката 670 тона арматурно желязо с начислен ДДС 89 110 лв. във връзка с договор от 02.11.2009 г., като е представен протокол за получени 670 тона желязо), като същите са включени в дневника за продажби и в справката декларация за данъчен период м. 12.2009 г.

В хода на ревизионното производство органите по приходите са изискали и представянето на доказателства във връзка с произхода на желязото, предмет на доставката по процесните фактури. Представени са документи за осъществени В. от Република Гърция за 548, 10 тона арматурно желязо. Представени са и писмени

обяснения от управителя на [фирма], в което е посочено, че представляваното от него търговско дружество се занимава с търговия на арматурно желязо, което се доставя от Република Гърция. В тази връзка са представени и копия на инвойси от Hellenic Halivourgia EL[ЕИК], дружество, регистрирано в Република Гърция, с които е документирана доставката на 548, 10 тона арматурно желязо с получател [фирма]. В обясненията е посочено, че дружеството не разполага със собствени транспортни средства, поради което транспортът на арматурното желязо е бил извършван от [фирма] и [фирма], като са представени фактури за извършения превоз от посочените дружества). Съобразно дадените обяснения на управителя на дружеството поръчаното от [фирма] желязо е било доставено до склад в. [населено място], като стоката е била натоварена от Република Гърция с кран, собственост на гръцкото дружество и е разтоварена в склада в [населено място]. С цел установяване на реалността на доставките по фактурите, по които е отказано право на приспадане на данъчен кредит в хода на ревизионното производство са били извършени насрещни проверки и на дружествата, посочени като превозвачи на желязото – [фирма] и [фирма].

При извършената насрещна проверка на [фирма] е установено, че дружеството е издало 3 фактури за превоз на стоки през м. 11.2009 г. с посочен в същите предмет на доставката превоз на стоки по маршрут В., Република Гърция – С.. От [фирма] са представени 4 заявки – договори, подписани от това дружество и от [фирма], като в 3 от приложените заявки като разтоварен пункт е посочен обект на [фирма], а в една от приложените заявки – обект на [фирма]. От страна на [фирма] са били представени и 25 броя международни товарителници, в които органите по приходите са установили непълноти и противоречиво установени факти (непълноти, пропуски при попълване на съществени реквизити, нечетливо изписване). При извършената насрещна проверка на [фирма], резултатите, от която са били обективирани в протокол за извършена насрещна проверка № 2225-4-1100480-4/19.12.2011 г. е установено, че дружеството е издало 1 фактура за превоз на стоки през м. 11.2009 г. с предмет на доставката превоз на стоки по маршрут [населено място], Република Гърция – С.. Дружеството е представило документи относно кадровата и материална обезпеченост за извършване на доставката, както и 1 брой международна товарителница, в която като получател на стоките е посочен [фирма], а не [фирма]. В хода на ревизионното производство с протокол № 110480-2/01.02.2012 г. са били приобщени и доказателства, които ревизиращият екип е счел за относими по отношение на преценката за наличност на реалност на доставките по фактурите, издадени от [фирма]. Като доказателство е приобщен протокол за извършена насрещна проверка № 2225-1000362/10.04.2011 г. за извършена насрещна проверка на [фирма], който е бил изготвен във връзка с извършвана ревизия на [фирма].

От посочения протокол се установява, че за удостоверяване реалността на доставките на арматурно желязо с получател [фирма] проверяваното дружество [фирма] е представило доказателства, напълно идентични с доказателствата, представени в хода на ревизионното производство, по което е издаден обжалвания в производството пред настоящата инстанция ревизионен акт за доказване на произхода на желязото с получател [фирма]. Представени са били и същите товарителници. След анализ на събраните в хода на ревизионното производство доказателства органите по приходите са приели, че не се установява реално извършване на доставка на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС по фактурите, издадени от [фирма] с посочен получател [фирма], както и възникнало данъчно събитие по реда на чл. 25, ал. 1 от ЗДДС, като на

основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС не са признали правото на приспадане на данъчен кредит на [фирма] в размер на 257 301, 07 лв. по фактурите, издадени от [фирма] с посочен получател [фирма] за данъчен период м. 12.2009 г. В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка и на [фирма], като във връзка с изисканите от дружеството документи на 24.11.2011 г. при ревизиращите органи е постъпило писмо от управителя на търговското дружество, в което същият е посочил, че е представил всички изискани документи в предходното ревизионно производство. В тази връзка с протокол № 110480 е извършено присъединяване на доказателства за дружеството, събрани в хода на предходната ревизия и документирани с протокол за извършена насрещна проверка № 2225-1000367-2/02.02.2011 г.

Сред представените доказателства са фактура № 22/18.12.2009 г. с получател [фирма], фактура № 748/10.12.009 г., издадена от предходен доставчик [фирма], договор от 01.11.2009 г., сключен между [фирма] и [фирма] за извършени транспортни услуги през м. 12.2009 г. В хода на ревизионното производство органите по приходите са извършили и служебни проверки в информационните масиви на НАП, при които е било установено, че за периода на извършване на ревизията [фирма] е разполагало с 3 назначени лица на трудов договор, като 2 от тях са на длъжност специалист системен софтуер за бази данни, а за последното лице не е посочена длъжността. По отношение на [фирма] е установено, че дружеството е разполагало със 7 лица, назначени по трудов договор на длъжности инженер-проектант, търговски сътрудник и продавач-консултант. След анализ на събраните доказателства органите по приходите са направили извода, че не се удостоверява реално извършване на доставки на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС с изпълнител [фирма] и получател [фирма], както и възникнало данъчно събитие по реда на чл. 25, ал. 1 от ЗДДС, като на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС не са признали правото на приспадане на данъчен кредит на [фирма] в размер на 80 400 лв. по фактурата, издадена от [фирма] с посочен получател [фирма] за данъчен период м. 12.2009 г.

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

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

По същество същата е неоснователна.

Р. акт се обжалва в частта на непризнаване на правото на приспадане на данъчен кредит на [фирма] в размер на 337 885, 73 лв., по фактури, издадени от [фирма] и [фирма]. Изводите на ревизиращите органи са формирани след анализ на събраните по делото доказателства и правилно прилагане на приложимите правни разпоредби. След анализ на тези доказателства ревизиращите органи са приели, че не са налице извършени от посочените две търговски дружества доставки на желязо към дружеството жалбоподател. Направените изводи са правилни. От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] е издало на жалбоподателя фактура № 15/01.12.2009 г. (с предмет на доставката 254 тона арматурно желязо с начислен ДДС

34 036, 00 лв., издадена във връзка с договор от 02.11.2009 г. за доставка на 1200 тона арматурно желязо и заявка за доставка на 254 тона желязо, като са били представени 12 протокола за получени 253, 69 тона желязо), № 16/02.12.2009 г. (с предмет на доставката 207, 96 шпунт желязо, с начислен ДДС 95 175, 81 лв. по договор от 01.10.2009 г. с приложения 5 протокола за получени 207, 96 тона желязо), № 19/07.12.2009 г. (с предмет на доставката арматурно желязо 290, 89 тона, с начислен ДДС 38 979, 26 лв. по договор от 02.11.2009 г., като са представени 13 протокола за получено желязо в размер на 290, 89 тона) и № 22/17.12.2009 г. (с предмет на доставката 670 тона арматурно желязо с начислен ДДС 89 110 лв. във връзка с договор от 02.11.2009 г., като е представен протокол за получени 670 тона желязо), като същите са включени в дневника за продажби и в справката декларация за данъчен период м. 12.2009 г. От събраните по делото доказателства се установява, че фактурите са включени в дневника за продажби и в справките декларации за съответните данъчни периоди, разплащанията по фактурите са били извършени в брой, за което са приложени дневни финансови отчети на ЕКАФП (обстоятелство, което е отразено и в ревизионния доклад). От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] е издало на жалбоподателя фактура № 22/18.12.2009 г. с начислен ДДС 80 400 лв. с предмет на доставката 600 тона арматурно желязо. От събраните по делото доказателства се установява, че фактурата е включена в дневника за продажби и в справката декларация за съответния данъчен период, разплащанията по фактурата са били извършени в брой, за което са приложени дневни финансови отчети на ЕКАФП (обстоятелство, което е отразено и в ревизионния доклад).

Спорът между страните е относно реалността на доставките по процесните фактури, като наличието или не на реалност на доставките следва да се прецени при съобразяване на приложимите правни разпоредби и събраните по делото доказателства. Това е така предвид и обстоятелството, че самият факт на издаване на фактурите, тяхното счетоводно отразяване в съответните регистри и извършването на плащане по тях не е достатъчно и необходимо условие, за да се приеме, че е налице реалност на доставките по същите. Това е обстоятелство, което несъмнено произтича от анализа на приложимите правни разпоредби, регламентиращи предпоставките относно правото на приспадане на данъчен кредит. Правото на приспадане на данъчен кредит е определено в чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Следователно, правото на приспадане на данъчен кредит във всеки случай предполага наличието на осъществена доставка на стоки или услуги. Освен това чл. 68, ал. 1 от ЗДДС предполага правото на приспадане на данъчен кредит за получени от лицето стоки или услуги по облагаема доставка. Облагаема доставка съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на [чл. 6](#) и [9](#), когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Напълно идентична в тази насока е и разпоредбата на чл. 178 от директивата 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (директивата), съгласно която, за да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на

доставката на стоки или услуги, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240.

От своя страна, съгласно чл. 168, б. а” доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава-членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице. Следователно, и съгласно чл. 178, вр. чл. 168 от директивата съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или услугата, а другото данъчнозадължено лице да е реалния доставчик на доставката на стока или услуга. В тази връзка, както се посочи и по-горе, самото издаване на фактурите не е достатъчно, за да обоснове реалност на документираните с тях доставки на стоки или услуги. В тази връзка при изследване на обстоятелството дали по отношение на жалбоподателя е налице правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури следва да се съобрази и обстоятелството, че законодателят в никакъв случай не предпоставя признаването на разходите само с формалното им документално оформяне, ако то не е свързано с реални стопански операции, както е в процесния случай. Следователно, при една реално осъществена стопанска операция, данъчно задължените лица трябва да я оформят и документално в счетоводствата си и тогава ще е налице както реално осъществена доставка, така и нейното документално оформяне (в процесния случай от събраните по делото доказателства се установява само и единствено документалното оформяне на доставките в счетоводството).

Другата хипотеза не намира опора в закона - недоказана реална доставка, но доказване на нейното документално оформяне в счетоводството. В тази хипотеза първият въпрос, който се поставя - документалното оформяне предпоставя ли реална доставка или без значение дали такава е осъществена. В този случай правилният отговор ще бъде винаги отрицателен, тъй като законът при всички случаи, независимо дали се касае за определяне на косвени или на преки данъци изисква преди всичко доказателства за реалност на доставката, а след това и правилното ѝ счетоводно оформяне. От събраните по делото доказателства не се доказва реалността на доставките по процесните фактури. Както и се посочи по-горе в мотивите на настоящото решение, за признаване правото на приспадане на данъчен кредит съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или услугата, а другото данъчнозадължено лице да е реалният доставчик на доставката на стока или услуга. В тази връзка се прави и извода, че от събраните по делото доказателства не може да се установи, че именно лицата, посочени като доставчици на стоките по процесните фактури, а именно [фирма] и [фирма] са извършили посочените доставки на желязо. Относно

надлежащото счетоводно оформяне на доставките при жалбоподателя и неговите доставчици – посочените две търговски дружества във връзка с фактуриране, осчетоводяване и деклариране, не са сочени основания от приходните органи като предпоставки за отказ на правото на приспадане. Както се посочи и по-горе в мотивите на настоящото решение спорен по делото е въпросът за реалното получаване на фактурираните доставки от жалбоподателя. В тази връзка относими обстоятелства, подлежащи на доказване, са наличността на стоките при доставчика, приемо-предаване и индивидуализация на същите, прехвърляне на право на собственост, транспорт, разтоварване, съхранение, извършване на последващи облагаеми доставки със същите стоки.

По отношение на доставчика [фирма], същият е посочил като предходен доставчик на желязо гръцкото дружество Hellenic Halivourgia. Представени са и писмени обяснения от управителя на [фирма], в което е посочено, че представляваното от него търговско дружество се занимава с търговия на арматурно желязо, което се доставя от Република Гърция. В тази връзка са представени и копия на инвойси от Hellenic Halivourgia EL[EИК], дружество, регистрирано в Република Гърция, с които е документирана доставката на 548, 10 тона арматурно желязо с получател [фирма]. При съобразяване на това обстоятелство настоящата съдебна инстанция съобразява и обстоятелството, че издадените фактури от [фирма] в полза на жалбоподателя документират продажбата на 1214, 89 тона желязо. Съгласно дадените в хода на ревизионното производство писмени обяснения от управителя на [фирма] транспортът от Република Гърция до Република България е извършван от [фирма], като товаро-разтоварването е извършвано от самите клиенти в техните складове. Посочва, че управляваното от него дружество няма собствени автомобили и че товаренето на камионите е извършено от кран в завода-производител във В., Република Гърция. Желязото, поръчано от [фирма] е доставено до склад в с. Г. Б. с кран, собственост на клиента. Като доказателства по спора са представени 18 броя международни товарителници с посочен изпращач гръцкото дружество, посочен получател [фирма], товарен пункт В. – Република Гърция, вид на стоката стоманени пръти, място на получаване на стоката [населено място], [населено място], превозвач [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], ЕТ „Борис Ч. – К.“, [фирма], [фирма] (23 920 кг.), [фирма], [фирма], [фирма].

Следователно в никоя от посочените товарителници като превозвач не е посочено дружеството [фирма], за което се твърди, че е осъществило превоза на процесните стоки от Република Гърция до Република България. В тази връзка не могат да се приемат като относими доказателства по спора издадените от [фирма] фактури за осъществен превоз на стоки в полза на [фирма], както и представените като доказателства по спора 6 броя заявка договор от [фирма] до [фирма], доколкото и в същите като разтоварен пункт са посочени разтоварен пункт на [фирма], [населено място], [населено място], на [фирма], [населено място], кв. Малинова долина, на [фирма].

Следователно, от събраните по делото доказателства не се установява прекият доставчик [фирма] да е имал права на собственост върху стоки в посоченото количество. Приложим е общият принцип, че никое лице не може да прехвърли повече права върху вещь, отколкото самото то притежава. От събраните по делото доказателства се установява, че процесните фактури са били издадени в изпълнение на договор за доставка на арматурно желязо от 02.11.2009 г., по силата на който възложителят [фирма] възлага, а изпълнителят [фирма] приема да достави арматурно желязо по заявка на възложителя общо количество 1200 тона. Съгласно чл. 9 от договора разносните по разтоварването и приемането на арматурното желязо са за сметка на възложителя. Съгласно чл. 3, ал. 4 от договора цената включва доставка на арматурното желязо на обект, посочен от възложителя в [населено място] или с. Г. Б.. Съгласно чл. 6, ал. 1 от договора изпълнителят се задължава на свой риск и за своя сметка да достави и предаде арматурното желязо на възложителя като при заявка за всяка конкретна доставка възложителят се задължава да посочи точно мястото на доставяне на съответното количество желязо. Част от процесните фактури са издадени в изпълнение на договор от 01.10.2009 г., по силата а който възложителят [фирма] възлага, а изпълнителят [фирма] приема да достави 210 МТ стоманен шпунт, тип Larssen, съгласно спецификация, неразделна част от договора, с посочено място на доставка складова площадка на възложителя, намираща се в с. Г. Б., [населено място].

Съгласно чл. 6 от договора изпълнителят се задължава на свой риск и за своя сметка до достави и предаде стоката на площадка на възложителя, като съгласно чл. 9 разносните по разтоварването и приемането на стоката са за сметка на възложителя. За доставката на стоманения шпунт са били издадени 5 протокола за получена стока, подписани от възложителя и изпълнителя. Били са издадени 25 протокола за получаването на арматурното желязо, подписани от възложителя и изпълнителя по договора с приложени към тях сертификати за качество на желязото. Съгласно дадените в хода на ревизионното производство писмени обяснения от управителя на [фирма] транспортът от Република Гърция до Република България е извършван от [фирма], като товаро-разтоварването е извършвано от самите клиенти в техните складове. Посочва, че управляваното от него дружество няма собствени автомобили и че товаренето на камионите е извършено от кран в завода-производител във В., Република Гърция. Желязото, поръчано от [фирма] е доставено до склад в с. Г. Б. с кран, собственост на клиента. Съгласно представената счетоводна справка за наличните активи на дружеството в сметка 201 е заведена единствено земя в с. Г. Б., като на тази земя от събраните по делото доказателства не се установява наличието на складови помещения и условия за съхранение на процесните стоки. Не са установяват също така обстоятелствата по разтоварването на стоките, в това число и кадровата обезпеченост за извършване на процесните доставки на стоки.

От събраните по делото доказателства не се установява кой е извършил

транспорта на стоката, не се установява наличието на складови помещения, на персонал, който да е извършил дейностите по товарене и разтоварване на стоките. Установено е, че както жалбоподателят, така и прекия доставчик [фирма], нямат материални и технически възможности за извършване на превоз (собствени или наети транспортни средства), за съхранение на стоките (складови помещения), за разтоварване на същите (наети лица). Не са представени доказателства за притежавана специализирана техника, като кранове и друга подемна техника, които са били необходими за извършването на складирането и товаренето на желязото. Настоящата съдебна инстанция съобразява и обстоятелството, че предмет на доставката по процесните фактури е доставката на родово определени вещи. Видът и количеството на стоките също така предполагат несъмнено действия по предаването им от страна на доставчика и действия по приемането им от страна на получателя (доказателства в тази насока не са представени) и съставянето на съответните документи за предаването им. Настоящата инстанция съобразява и обстоятелството, че една част от стоките са 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 вещь 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 вещь като собственик, а предоставя това право на съответното национално законодателство. В тази насока подлежи на съобразяване чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите, съгласно който текст при договори за прехвърляне на собственост върху вещи, определени по своя род, собствеността се прехвърля, щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. Както в ревизионното производство, така и в производството пред настоящата инстанция не са събрани доказателства, от които може да се направи обоснован извод за предаването на родово определените вещи по процесната фактура. Доказателство в тази насока не би могъл да бъде само представения приемо-предавателен протокол с оглед на това, че не са представени доказателства за разтоварване, за товарене на стоките, за тяхното измерване. Видът на стоките несъмнено също така предполага наличието на наети по трудово правоотношение или пък по граждански договор лица за натоварването на стоките при съответния доставчик и разтоварването им при получателя (такива не са представени като доказателства по спора). Следователно от събраните по делото доказателства не може да се направи

обоснован извод за реалност на доставките по процесните фактури, поради което и изводите на ревизиращите органи, а и на решаващия административен орган са правилни. От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] е издало на жалбоподателя фактура № 22/18.12.2009 г. с предмет на доставката 600 тона арматурно желязо с начислен ДДС 80 400 лв., като същата е включена в дневника за продажби и в справката декларация за данъчен период м. 12.2009 г. От събраните по делото доказателства се установява, че фактурата е включена в дневника за продажби и в справките декларации за съответните данъчни периоди, разплащанията по фактурата са били извършени в брой, за което са приложени дневни финансови отчети на ЕКАФП (обстоятелство, което е отразено и в ревизионния доклад).

От събраните по делото доказателства се установява, че фактурата е била издадена в изпълнение на договор за доставка на арматурно желязо от 10.12.2009 г., по силата на който купувачът [фирма] купува, а продавачът [фирма] продава 600 тона арматурно желязо. Съгласно т. 3 от договора доставката следва да се извърши в периода 15 декември 2009 г. – 15 януари 2010 г. с автомобилен транспорт до база на купувача в [населено място], с. Г. Б.. Съгласно т. 5.3 от договора купувачът е длъжен да осигури сам и за своя сметка разтоварването на стоката на своята площадка. Като доказателство по спора е представен и протокол за получена стока от 20.01.2010 г., удостоверяващ предаването, респективно приемането на 600 тона желязо. Като предходен достанчик на [фирма] е посочен [фирма] като в тази връзка като доказателство по спора е представена фактура № 748/10.12.2009 г., издадена от посоченото търговско дружество с посочен получател [фирма] с предмет на доставката арматурно желязо по договор. Като превозачи на стоката са посочени [фирма], за което е била издадена и фактура № 292/04.12.2009 г. с предмет на доставката транспортни услуги и фактура № 701/28.12.2009 г. с предмет на доставката транспортни услуги за месец декември. При анализа на събраните по делото доказателства с цел изясняване на обстоятелството дали е налице реалност на доставката по процесната фактура настоящата инстанция съобразява и обстоятелството, че от представения протокол за получена стока, а именно 600 тона желязо е видно, че [фирма] е получила 600 тона арматурно желязо на 20.01.2010 г., докато транспортът на процесната стока, който би следвало да е осъществено до място, посочено от получателя на същата видно от представените като доказателства по спора фактури, издадени от дружеството, посочено като превозвач, а именно [фирма] е било осъществено през м. декември 2009 г. По отношение на реалността на доставката по процесната фактура са приложими изводите, направени от настоящата инстанция във връзка с фактурите, издадени от [фирма].

Съгласно представената счетоводна справка за наличните активи на дружеството в сметка 201 е заведена единствено земя в с. Г. Б., като на тази земя от събраните по делото доказателства не се установява наличието на складови помещения и условия за съхранение на процесните стоки. Не са

установяват също така обстоятелствата по разтоварването на стоките, в това число и кадровата обезпеченост за извършване на процесните доставки на стоки. От събраните по делото доказателства не се установява кой е извършил транспорта на стоката, не се установява наличието на складови помещения, на персонал, който да е извършил дейностите по товарене и разтоварване на стоките. Установено е, че както жалбоподателят, така и прекият доставчик [фирма], нямат материални и технически възможности за извършване на превоз (собствени или наети транспортни средства), за съхранение на стоките (складови помещения), за разтоварване на същите (наети лица). Не са представени доказателства за притежавана специализирана техника, като кранове и друга подемна техника, които са били необходими за извършването на складирането и товаренето на желязото. Както в ревизионното производство, така и в производството пред настоящата инстанция не са събрани доказателства, от които може да се направи обосновен извод за предаването на родово определените вещи по процесната фактура. Доказателство в тази насока не би могъл да бъде само представения приемо-предавателен протокол с оглед на това, че не са представени доказателства за разтоварване, за товарене на стоките, за тяхното измерване. Следователно от събраните по делото доказателства не може да се направи обосновен извод за реалност на доставките по процесните фактури, поради което и изводите на ревизиращите органи са правилни.

В тази връзка настоящата съдебна инстанция посочва и решение на съда на Европейския съюз от 18 юли 2013 г. по дело C-78/12, т. 38, в която изрично се посочва, че за преценката дали са налице предпоставките за правото на приспадане на данъчен кредит може да се вземат предвид данни относно доставки предхождащи или следващи разглежданите в основното производство. Относно обстоятелството, че следва да е доказана реалността на доставките по процесните фактури настоящата съдебна инстанция съобразява и определение на Съда на европейския съюз от 4 юли 2013 г. по дело C-572/11, съгласно което член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност. Запитващата юрисдикция е длъжна в съответствие с националните правила относно събирането на доказателства да извърши глобална преценка на всички факти и обстоятелства по спора, с който е сезирана, за да определи дали е такъв случаят на доставките, за които се отнасят разглежданите в главното производство фактури. В тази връзка съдът не споделя изводите, съдържащи се в жалбата, че достатъчно

условие за реалност на доставките по процесните фактури е да са налице доказателства за придобиването на стоките. Това обстоятелство, както се посочи и по-горе се отрича от изричните разпоредби в тази насока на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС (данъчен кредит и право на приспадане на данъчен кредит), 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. Аргумент в тази насока е и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Анализът на посочените разпоредби обуславя несъмнения извод, че 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 и настоящата съдебна инстанция прави изводите, че законовите изисквания за правото на приспадане на данъчен кредит се отнасят само до конкретната доставка, по която се претендира правото на приспадане на данъчен кредит, а не по друга доставка на същата стока или услуга, осъществена между други лица в процеса на реализация на тази 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 жалбоподателя са му представили тези стоки, така както същите са документирани в полза на жалбоподателя в производството пред настоящата инстанция. Липсата на предпоставки за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит в полза на жалбоподателя не се отричат от представените като доказателства по спора договор № 464/22.12.2006 г., по силата на който възложителят Министерството на регионалното развитие и благоустройството в качеството му на възложител възлага, а [фирма] в качеството му на изпълнител се задължава да извърши строително-монтажни работи на обект „Укрепване на река Д. в района на градската част на [населено място]” и на договор № 75/27.02.2009 г., по силата на който възложителят Министерството на регионалното развитие и благоустройството възлага, а изпълнителят се задължава да изпълни допълнителни видове строително-монтажни работи на обект „Укрепване брега на река Д. в района на градската част на [населено място]” и издадените в изпълнение на договора фактури от [фирма] в полза на Министерството на регионалното развитие и благоустройството. Относно извършените последващи доставки настоящата инстанция съобразява обстоятелството, че правото на данъчен кредит възниква по конкретна доставка, с конкретни страни – получател и доставчик и наличието на предпоставките за признаване на правото на данъчен кредит, включително и на реалното осъществяване на доставките се преценява именно по отношение на тези страни, като наличието на последващи доставки не доказва по несъмнен

начин, че при тях са използвани и реализирани именно доставените от спорните по процесия ревизионен акт доставчици, а именно от [фирма] и [фирма] количества арматурно желязо.

В тази връзка настоящата съдебна инстанция съобразява и решение на съда от Европейския съюз от 6 декември 2012 г. по дело С-285/11. Съгласно изложеното в обстоятелствената част на това решение се установява фактическа обстановка, различна от тази по процесния случай, както и различни обстоятелства, по които страните спорят. В тази връзка изрично се посочва, че в акта за преюдициално запитване българските органи по приходите не оспорват факта, че българското дружество Б. е извършило последващи доставки със стока от същия вид и количество, нито пък твърдят, че това дружество е придобило стоката от други доставчици, различни от посочените от това дружество (за разлика от процесния случай, където именно това се оспорва), изрично също така се посочва, че в преюдициалното запитване е отбелязано, че са налице доказателства, чрез които се установява осъществяването на преките доставки (т. 19, т. 20, т. 34 от решението), докато в процесния случай подобни доказателства не са налице. За разлика от тези обстоятелства при процесния случай се установява напълно различна фактическа обстановка, като от представените по делото доказателства, както се посочи и по-горе не може да се установи дори обстоятелството дали лицето, претендиращото правото на приспадане на данъчен кредит действително е получило услугите по процесните фактури. В тази връзка в решение на Съда на Европейския съюз от 6 септември 2012 г. по дело С-324/11 е даден отговор на четири въпроса, поставени с преюдициалното запитване, направено от Върховния съд на Република У., като същите са свързани с обстоятелството дали противоречи на принципа на данъчен неутралитет правно тълкуване, според което получателят на фактура не може да упражни правото си на приспадане, ако лицензът на индивидуалния предприемач издал тази фактура е бил отнет от общинските власти преди изпълнението на договора или преди издаването на фактурата (въпрос неотносим към настоящото съдебно производство с оглед напълно различната фактическа обстановка), възможно ли е обстоятелството, че издалият фактурата индивидуален предприемач не е декларирал наетите от него работници (които работят на черно) и на това основание данъчната администрация е установила, че въпросният предприемач няма декларирани работници да доведе до това, че получателят на фактурата вече няма право да приспада данъка (въпрос неотносим към настоящото съдебно производство с оглед напълно различната фактическа обстановка), може ли да се счита, че получателят на фактурата е проявил небрежност, като не е проверил дали съществува правоотношение между работниците, наети за извършването на строителни работи и издателя на фактурата, нито дали последният е изпълнил своето данъчно задължение за деклариране или всяко друго поведение по отношение на тези работници (въпрос, относим към настоящото производство).

Отговорът на третия въпрос се съдържа в т. 45 от посоченото решение, като съгласно същия директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че фактът, че данъчнозадълженото лице не е проверило дали между наетите на строежа работници и издателя на фактурата е съществувало правоотношение или дали този издател е декларирал посочените работници не представлява обективно обстоятелство, от което може да се заключи, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че участва в сделка, свързана с измама с ДДС, когато този получател не е разполагал с данни, въз основа на които да заподозре наличието на нарушения или измама в това отношение на този издател. Тази част от мотивите на решението, обаче не следва и не може да се възприема отделно от последното изречение по т. 45 от решението, в което се посочва, че правото на приспадане не може да бъде отказано поради посочения факт след като предвидените в директивата материалноправни и процесуални условия за упражняване на това право са изпълнени. Както се посочи и по-горе в мотивите на настоящото решение като такива условия следва да бъдат определени тези по чл. 168, б. а от директива 2006/112, съгласно която 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 токи или услуги, извършена или, която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице.

Следователно, от анализа на която и да е било част от мотивите на посоченото решение не може да се направи извода, че не съществува изискването данъчнозадълженото лице, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получило стоките или пък услугите, които са били документирани с издадени фактури. Както и в това решение, обаче, така и в посочените по-горе решения на съда на Европейския съюз, от преюдициалните запитвания се установява, по принцип, че не се отрича обстоятелството изобщо на доставката на услугите, докато в процесния слуай от представените по делото доказателства не може да се установи, че жалбоподателят е получател на доставките на услуги по процесните фактури. Във връзка с правото на приспадане на данъчен кредит и принципа на данъчен неутралитет следва да се посочи и решение на Съда на Европейския съюз от 31 януари 2013 г., постановено по дело C-643/2011 г. съгласно т. 41, от което правото на съюза не изключва възможността компетентната администрация да провери дали фактурираните от данъчнозадължено лице сделки действително са извършени и с оглед на декларираното то него евентуално да установи наличието на данъчно задължение. Резултатът от такава проверка, както и декларирането и плащането на начислен ДДС от издателя на фактурата са обстоятелства, които националният съд следва да вземе предвид при преценката относно наличието на облагаема сделка, предоставящо право на приспадане на данъчен кредит на

получателя по фактурата. В мотивите на посоченото решение дори се приема, че само от акта, че в съставен на издателя на фактурата ревизионен акт данъчната администрация не е извършила корекция на декларирания от него ДДС не може да се направи изводът, че посочената администрация е признала, че фактурата съответства на действително извършена облагаема сделка (т. 42 от решението).

В процесния случай правото на приспадане на данъчен кредит е отказано на жалбоподателя поради обстоятелството, че доставчикът не е представил документите, които биха доказали неговата техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставката (това е обстоятелство, по което в мотивите си се е произнесъл и съдът на Европейския съюз в посоченото решение). В тази връзка съгласно мотивите на посоченото решение националната юрисдикция, както данъчната администрация, така и в настоящия случай съдебната инстанция следва да провери обстоятелствата в тази връзка, като в съответствие с правилата за доказване по националното право извърши обща преценка на всички доказателства. Такава обща преценка е била извършена от органите по приходите, издали обжалвания ревизионен акт. В настоящото съдебно производство, обаче доказателствената тежест относно опровергаване на констатациите, съдържащи се в ревизионния акт принадлежи на жалбоподателя. Още с определението за насрочване на делото съдът е указал доказателствената тежест на страните, като в тежест на жалбоподателя по спора е опровергаването на констатациите, съдържащи се в ревизионния акт, а именно той е лицето, което следва да докаже реалността на осъществените доставки. И след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, то в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

Съдът счита, че оспореният акт е издаден и от компетентен орган същият е определен като компетентен орган по издаването на ревизионен акт със Заповед за определяне на компетентен орган № К 1100480/20.02.2012 г., издадена от С. С. В. – главен инспектор по приходите в дирекция „СДО” в ТД на НАП С.. С оглед на тези съображения, съдът счита, че обжалваният ревизионен акт е постановен от компетентен орган, в нужната форма, при спазване на процесуалните разпоредби.

От страна на жалбоподателя е направено искане за присъждане на разноски по делото. Съдът с оглед изхода на спора намира направеното искане за неоснователно. Искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е направено от страна на ответника по спора, което с оглед изхода на спора съдът намира за основателно. На основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 от ДОПК, вр. чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, издадена от Висшия съдебен съвет, в полза на Националната агенция за приходите следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 7207, 71 лв.

Като взе предвид изложените 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]/07.03.2012 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., потвърден с решение № 1319/04.06.2012 г. на директора на дирекция „О.” С., като неоснователна.

**ОСЪЖДА** [фирма] да заплати в полза на Националната агенция за приходите разноските по делото в размер на 7207, 71 лв., представляващи юрисконсултско възнаграждение.

**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:**