

# РЕШЕНИЕ

№ 5832

гр. София, 19.12.2011 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 7 състав, в публично заседание на 24.10.2011 г. в следния състав:**

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Маруся Йорданова**

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **5422** по описа за **2011** 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] –С., представлявано от М. В. Д. – Изпълнителен директор чрез адв. Б. П. срещу Ревизионен акт (РА ) № 1010394/26.01.2011 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., частично потвърден с решение № 703/28.04.2011 г. на директора на дирекция „ОУИ” в ЦУ на НАП. Ревизионният акт се обжалва в частта на непризнато право на данъчен кредит в размер на 25 691,08 лв. и начислената лихва за забава в размер на 2 601, 44 лв. По изложени в жалбата мотиви се претендира незаконосъобразност на обжалвания акт. Иска се отмяната на ревизионния акт, потвърден с решението на директора на дирекция „ОУИ” в ЦУ на НАП. Претендират се разноси.

Ответникът – директорът на дирекция „ОУИ” в ЦУ на НАП оспорва жалбата, като по същество моли съдът да постанови съдебно решение, с което да я отхвърли като неоснователна.

Прокурорът дава заключение за неоснователност на жалбата.

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 № 1006259/26.07.2010г., издадена от С. Т. К. – началник на сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” в ТД на НАП С., изменена със ЗВР № 10076401/13.09.2010г. издадена от Е. А. В.– началник на сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” в ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на [фирма], като ревизията обхваща определянето на данъчни задължения по ЗДДС за

периода 01.05.2009 г. – 30.06.2010 г. и за корпоративен данък по ЗКПО за периода 01.01.2008г. до 31.12.2009г. Със заповедта за възлагане на данъчна 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, който в съответствие с чл. 114, ал. 1 от ДОПК е определен като тримесечен и тече от датата на връчване на заповедта за възлагане на ревизия, ревизираният период, както и вида на ревизираните задължения за данъци. На основание чл.34, ал.1, т.1 ДОПК ревизията е спряна със Заповед № 1000639/18.10.2010г. и е възобновена със Заповед № 1010394-В/29.11.2010г. издадени от органа, възложил ревизията.

На проверявания данъчен субект, в съответствие с чл. 113, ал. 2 от ДОПК, е връчен екземпляр от заповедта за възлагане на ревизия. Изготвен е ревизионен доклад № 1010394/30.12.2010г., връчен на пълномощник на дружеството-жалбоподател на 13.01.2011г. С ревизионния доклад е изменен декларирания от задълженото лице ДДС за възстановяване от 5 029 851,08 лв. на 4 188 601,32 лв. в резултат на непризнат данъчен кредит в размер на 751 987, 89 лв. за ревизирания период по фактури издадени от ТЕЦ [фирма], както и е допълнително определен корпоративен данък по ЗКПО за 2008г. и 2009г. Ревизионното производство е приключило с издаването на обжалвания ревизионен акт, с който са потвърдени констатациите от ревизионния доклад. В хода на ревизионното производство касателно анализиране на доставките от ТЕЦ „С.“ е взет предвид издадения и обжалван от дружеството РА №[ЕИК]/21.06.2010г. и издаденото във връзка с него Решение № 1773/22.11.2010г. на Директора на Дирекция „ОУИ“. Тъй като разглежданите факти и обстоятелства в решението са съотносими и към разглеждания данъчен период м.05.2009г. до 31.12.2009г., то към ревизионния доклад са приобщени като доказателства и Протокол № 1010394/11.12.2010г. и РА №[ЕИК]/21.06.2010г., в частта му констатациите относно доставките от ТЕЦ „С.“.

В хода на проверката е представен договор № ТС 2719217 /28.12.2007г., по силата на който [фирма] продава на „Електрицитетс Г. Лауфенбург“/EGL AG/- Швейцария електроенергия с капацитет до 60 MW базов товар, която е частично или изцяло произведена от [фирма]. На 08.09.2008 г. е сключен договор за новация, по силата на който швейцарското дружество като оттегляща се страна и [фирма] като заместваща страна, се съгласяват от момента на влизане в сила на договора всички права, интереси, дългове, задължения и отговорности, произтичащи от изпълнението на сделките с електрическа енергия да бъдат новирани на заместващата страна при условията на договора.

Във връзка с извършената новация е сключен Договор № ТС 2819213/12.01.2009 г. по силата на който [фирма] продава на [фирма] електрическа енергия с капацитет до 100 MW в периода 16.01.2009г. до 30.06.2009г. и електрическа енергия с капацитет до 60 MW базов товар, , която отново е частично или изцяло произведена от [фирма]. Покупката на количествата електрическа енергия става по договор № ЕП 588а/23.12.2008 г. между [фирма] и [фирма], като доставката за дружеството – жалбоподател [фирма] е на българските граници.

Съгласно чл. 1, раздел II от договора, продавачът произвежда и продава електрическа енергия, а купувачът изкупува задължително по преференциална цена количествата електрическа енергия, като съгласно чл. 24 от договора купувачът заплаща на продавача комбинирано произведената нетна ел. енергия в съответствие с техническите характеристики на турбоагрегатите по звена, определена с решение на ДКЕВР.

Следователно, съгласно посочения договор, сключен между [фирма] и [фирма] е договорено [фирма] да снабдява [фирма] с количествата електрическа енергия, необходими за изпълнението на договор № ТС 2819213/12.01.2009 г., в който [фирма] се съгласява да доставя на [фирма] електрическата енергия, произведена от [фирма]. Между [фирма] и [фирма] връзка с договор № ЕП 588а/2008 г. и договор № ТС 2819213/12.01.2009г., по силата, на който страните се съгласяват да бъде извършено допълнително плащане на електрическа енергия във връзка с посочените два договора, са сключени договор № 1/30.09.2008г. и договор № 9/09.01.2009г. Причината за това, съобразно събраните в хода на ревизионното производство доказателства е, че съгласно действащите правила за търговия за електрическа енергия, приети с решение на ДКЕВР № П-1/24.03.2008 г., [фирма] не е регистрирано като участник на пазара на електрическа енергия, поради което няма право да продава електрическа енергия на други търговски участници на пазара освен на [фирма] и то по фиксирана цена. Именно това е причината за сключването на договора, съгласно който жалбоподателят се задължава за закупената от [фирма] електрическа енергия, произведена от [фирма] да доплаща на [фирма] допълнително договорени цени по т. 2 от договор № 1/30.09.2008 г., като доплащането се налага поради фиксираната цена, по която [фирма] изкупува произвежданата от [фирма] електрическа енергия. Начинът, по който ще се извършва допълнителното плащане е уговорен в т. 2.2 и т. 2.3 от договор № 1/30.09.2008г. и Договор № 9/09.01.2009г., по които за извършеното допълнително плащане са издадени фактура № 101499/06.07.2009г. № 101255/16.07.2009г., № 442/31.07.2009г., № 101554/13.08.2009г., № 10581/31.08.2009г., № 101607/17.09.2009г., № 101629/30.09.2009г., № 101672/31.10.2009г., 455/21.10.2009г., № 101700/23.11.2009г., № 101717/30.11.2009г., № 101726/07.12.2009г., № 105737/14.12.2009г., № 476/31.12.2009г. и № 492/31.12.2009г. издадени от [фирма] на [фирма] с предмет на доставката допълнително плащане. Това допълнително плащане се потвърждава от тристранни протоколи, съпътстващи издаването на процесните фактури, в които като основание е записано единствено, че се потвърждава доставката на електрическа енергия от ТЕЦ [фирма] на [фирма] и от [фирма] на дружеството-жалбоподател. Според мотивите на органа по приходите доплащането на ел. енергията е следвало да се извърши от [фирма] на ТЕЦ [фирма] чрез издаване на дебитни известия към вече издадените фактури за доставката на ел. енергия, като изводите си за липса на такава услуга ревизиращите органи са обосновавали и с уговореното в сключения между [фирма] и [фирма] договор № 9/12.01.2009г., който има за предмет извършено допълнително плащане на електрическа енергия, която се явява предмет на доставките по посочените по-горе два договора. След анализ на събраните доказателства е направен извода, че именно [фирма], а не [фирма] се явява лицето, което е поело задължението да обезпечи доставките на електрическа енергия към жалбоподателя. След направен анализ на договор № 9 от 09.01.2009г., както и на Договори № ТС 271917/28.12.2007 г. и № ТС 2819213/12.01.2009г., ревизиращият орган като окончателен извод е прието, че процесните фактури не удостоверяват нито доставка на стока, нито пък доставка на услуга, а същите са отнасят единствено до извършено допълнително плащане на електрическа енергия доставена от [фирма] на [фирма] и от [фирма] на жалбоподателя. Отказано е правото на данъчен кредит по процесните фактури на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС – неправомерно начислен ДДС по фактурите, тъй като доплащането за електрическа енергия е следвало да се извърши от [фирма] на [фирма].

Осъществено е обжалването на ревизионния акт по административен ред, като решаващият административен орган – директорът на дирекция „ОУИ” в ЦУ на НАП е потвърдил ревизионния акт в тази му част, а го е отменил по отношение на допълнително определен корпоративен данък по ЗКПО за 2008г. и 2009г..

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.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган – същият е издаден от орган по приходите, определен като компетентен орган със Заповед за определяне на компетентен орган № К 1010394/03.01.2011г.

С оглед на тези съображения, съдът счита, че обжалваният ревизионен акт е издаден от компетентен орган, в нужната форма, при спазване на процесуалните разпоредби, същият не е нищожен, издаден е в съответствие с приложимите материално-правни разпоредби.

Спор между страните по отношение на фактите не съществува и същите са правилно установени както от ревизиращите органи, така и от решаващия административен орган. Спорът е по отношение наличието на правото на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] в полза на [фирма] и по конкретно относно наличието на доставка по процесните фактури. За да се отговори на поставените въпроси относно наличието или не на доставка по процесните фактури и съответно наличието или не на правото на приспадане на данъчен кредит по същите следва да се определят и разгледат взаимоотношенията между страните, обективирани в сключените между тях договори. Това са взаимоотношенията между [фирма] и [фирма], взаимоотношенията между [фирма] и жалбоподателя [фирма] и взаимоотношенията между [фирма] и [фирма]. По този начин ще може да се даде и отговор на въпроса относно обстоятелството, дали е налице доставка на стоки или услуги между [фирма] и [фирма], дали същата е извършена възмездно на територията на съответната държава от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

От представените по делото доказателства се установява, че на 23.12.2008г. между [фирма] и [фирма] е сключен договор № ЕП-588а/08 г. за продажба на електрическа енергия – комбинирано производство, като съгласно чл. 1(1) от същия продавачът [фирма] произвежда и продава на купувача [фирма] електрическа енергия, а купувачът купува задължително по преференциални цени количествата електрическа енергия, произведена по комбиниран способ. Договорът е сключен в изпълнение на § 21 от Преходните и заключителни разпоредби на Закона за енергетиката, съгласно който до 1 януари 2010 г. общественият доставчик и/или обществените снабдители са длъжни да изкупят цялото количество електрическа енергия, регистрирано със сертификат за произход от комбинирано производство, произведено от съществуващите към момента на влизане в сила на този закон топлоелектрически централи за комбинирано производство на топлинна и електрическа енергия, без постигнати показатели за високоефективност, по преференциални цени, съгласно съответните наредби по чл. 36, ал. 3 с изключение на количествата, които производителят ползва за собствени нужди или има сключени договори по реда на

глава девета, раздел VII или с които участва на балансиращия пазар. Следователно договорът е сключен от [фирма] в качеството му на обществен доставчик по смисъла на § 15, ал. 2 от Преходните и заключителни разпоредби на Закона за енергетиката. Действително, обстоятелството на изпълнение на клаузите по този договор не е предмет на изследване в производството пред настоящата инстанция, но с оглед представените писмени доказателства, които ще бъдат предмет на обсъждане по-долу, а и с оглед на обстоятелството, че по отношение на този факт между страните спор не съществува, съдът приема същия за осъществил се, а именно наличието на произведена и доставена електрическа енергия от страна на [фирма] към [фирма] по преференциална цена. Следователно, не съществува спор между страните относно наличието на доставка в това правоотношение между посочените страни. На 12.01.2009г. е сключен договор № ТС 2819213/12.01.2009г. между [фирма] в качеството му на продавач и [фирма], в качеството му на купувач, по силата на който продавачът [фирма] продава, а купувачът ЕГЛ-Б. ЕАД купува негарантирана електроенергия с капацитет до 100 MW в периода от 16 януари 2009 г. до 30 юни 2009г. Съгласно чл. 1.2.2 от договора НЕК продава на ЕГЛ-Б. ЕАД количества енергия, частично или изцяло произведена от [фирма] съгласно Договор № 8 от 29.12.2008г. и Договор № 9 от 09.01.2009г между ЕГЛ Б. ЕАД и ТЕЦ С. АД. НЕК купува количествата за ЕГЛ-Б. ЕАД съгласно Договор № ЕП-588а/08 между НЕК и ТЕЦ С. АД от 23.12.2008г. и ги доставя на жалбоподателя на българските граници. Определянето на цената по доставките е регламентирано в чл. 2 от договора, като съгласно чл. 2.1 цените за всяка доставка съгласно чл. 1.2.1 за срока на договора се договарят и съгласуват между страните и се определят в съответните анекси към настоящия договор, а съгласно т. 2.2 купувачът плаща на продавача цената на количествата електроенергия без транс-граничния капацитет произведена от ТЕЦ С. АД. На 08.09.2008 г. е сключен договор за новация между [фирма] (оставаща страна), [фирма] (заместваща страна) и Eletrizitats-Gesellschaft Laufenburg AG, Швейцария (оттегляща се страна), по силата, на който оттеглящата се страна и оставащата страна са страни по сделки с електрическа енергия и по силата на, който с изключение на запазените права и задължения страните се съгласяват, че считано от момента на влизане в сила на договора всички права, интереси, дългове, задължения и отговорности, произтичащи от изпълнението на сделките с електрическа енергия, отнасящи се за периода от момента на влизане в сила следва да бъдат новирани на заместващата страна съгласно условията, посочени в този договор. Съгласно раздел I на договора за новация „Дефиниции и тълкуване” сделки с електрическа енергия са сделките с електрическа енергия, описани в списък 1 към настоящия договор, които ще се новират от оттеглящата се страна към оставащата страна съгласно настоящия договор. В списък 1 е посочена само една сделка с електрическа енергия и това е договор ТС 2719217/28.12.2007 г. Не съществува също така спор между страните, а и това се установява от събраните по делото доказателства, че [фирма] е доставило на [фирма] договореното количество електрическа енергия, като също така не съществува спор между страните относно обстоятелството, че това е електрическата енергия, произведена от [фирма]. За спорните доставки са издадени и процесните фактури. От развилите се правоотношения между страните, обективирани в съответните договори, анекси към тях и протоколи, приложени по делото, следва несъмнения извод, че договорът между [фирма] и [фирма] е

сключен в изпълнение на задължението по § 21 от Преходните и заключителни разпоредби на Закона за енергетиката. Несъмнено е също така обстоятелството, че от посочения договор не следва по никакъв начин, че договореното количество електрическа енергия се доставя на [фирма] или пък, че [фирма] поема задължение спрямо [фирма] да произведе електрическа енергия за [фирма], нито пък по несъмнен начин следва обстоятелството, че електрическата енергия се купува от [фирма], за да бъде продадена именно на [фирма]. Аргумент в тази насока е именно § 21 от Преходните и заключителни разпоредби на Закона за енергетиката, съгласно която в качеството си на обществен доставчик [фирма] следва да закупи количествата електрическа енергия по преференциална цена. Не е налице поемане на задължение от страна на [фирма] за произвеждане на електрическа енергия в полза на [фирма] и по договор ТС 23719217 от 28.12.2007 г., сключен между [фирма] в качеството му на продавач и „ЕГЛ Швейцария“ в качеството му на купувач. С посочения договор продавачът поема задължение за доставяне на електрическа енергия в полза на купувача по договора (след договора за новация това е жалбоподателят в производството пред настоящата инстанция), но същият не представлява поемане на задължение от страна на [фирма] към жалбоподателя в производството пред настоящата инстанция. Действително съгласно т. 1.2.2 от договора [фирма] купува количествата за ЕГЛ, произведени от ТЕЦ С. АД, действително също така, съгласно чл. 9 от договора продавачът [фирма] продава на купувача [фирма] количествата електрическа енергия, произведени от [фирма], но посочените текстове само още веднъж са аргумент в полза на извода, че електрическата енергия се произвежда от това дружество и че именно тази енергия се продава от НЕК ЕАД на ЕГЛ, но не представляват каквото и да било основание за обосноваване извод, за да се смята наличието на поет ангажимент от страна на [фирма] към жалбоподателя. Извод, различен от така направения не следва и от рамково споразумение № 1 от 14.06.2010г. между [фирма] и ТЕЦ [фирма] и подписания към него договор № 1/14.06.2010г.

Поетото задължение от страна на [фирма] е към [фирма] именно с договори № ЕП 289/2007г. и № ЕП-ЕП-588а/2008 г., а от друга страна, е налице задължение от страна на [фирма] да достави същото количество електрическа енергия на [фирма] по силата на договор № ТС2719217/28.12.2007 г. и № ТС 2819213/12.01.2009г. , за което [фирма] извършва плащания на [фирма] за доставените количества електрическа енергия с производител [фирма]. Така направените изводи не се отричат по каквото и да било начин от договори № 1/30.09.2008 г и № 9/09.01.2009 г., сключен между [фирма] и [фирма]. От клаузите на посочените договори не следва каквото и да било извод в полза на наличието на каквото и да било поето задължение

от страна на [фирма] към [фирма]. Предметът на договорите е определен от страните като такъв за допълнително плащане на електрическа енергия във връзка с договори № ЕП 289/2007г. респ. № ЕП 588а/2008 г. и договори № ТС 2719217/28.12.2007 г. респ. № ТС 2819213/12.01.2009г. Аргумент в полза на обстоятелството за липсата на поемане на задължение от страна на [фирма] към жалбоподателя е и чл. 2.1 от договора, съгласно, който за произведената от [фирма] електрическа енергия, ЕГЛ се задължава да извършва допълнително плащане на ТЕЦ С., но по отношение на електрическата енергия, за която [фирма] има задължение да достави на [фирма]. В текста на чл. 2.1 изрично се посочва именно това обстоятелство. Че не е налице пряка връзка, нито пък каквото и да било поемане на задължение от страна на [фирма] към жалбоподателя в производството пред настоящата инстанция, следва и от обстоятелството, че съществуването и действието на този договор е зависимо от съществуването и действието на договора между [фирма] и [фирма] и договора между [фирма] и [фирма] – съгласно чл. 5.2, действието на този договор се прекратява автоматично, ако бъде прекратено действието на съответните договори между [фирма] и [фирма] или [фирма] и ТЕЦ С. АД. Не е аргумент в полза на наличието на доставка от страна на ТЕЦ С. АД към жалбоподателя и текста на чл. 9.1 от договора – текстът регламентира случаите, когато ТЕЦ С. АД не може да осъществи доставките на посочените в приложение 1 или в анекс към този договор количества. От посочения текст несъмнено следва извода, че ТЕЦ С. е производителят на електрическа енергия, но същият не е поемал директно задължение към жалбоподателя за произвеждане на електрическа енергия – аргумент в тази насока е втората част от текста, че при тези случаи „НЕК ЕАД е този, който ще извърши заместващите доставки и в този случай задължението за плащане е към НЕК ЕАД. По този начин [фирма] гарантира задължението си към [фирма] в качеството си на продавач на електрическа енергия с поето задължение за доставката ѝ на [фирма]. Действително, съществува и чл. 9.2 от посочения договор, в който би могло да се приеме вече евентуалното наличие на пряко задължение от страна на ТЕЦ С. АД към жалбоподателя, но приложимостта на посочения текст изисква наличието на сключен договор за заместващи доставки. Както, обаче в хода на ревизионното производство, така и в производството пред настоящата инстанция не бяха събрани доказателства за наличието на сключени подобни договори за заместващи доставки. Следователно, не би могло да се приеме наличието на доставка на стока или пък доставка на услуга, осъществена от страна на [фирма] към [фирма], която да обоснове и признаването на правото на приспадане на данъчен кредит в полза на [фирма] по фактурите, издадени от [фирма]. Този извод следва от приложимите за

процесния случай разпоредби на ЗДДС. Доставка на стока по смисъла на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, съответно стока по смисъла на чл. 5, ал. 1 от ЗДДС е всяка движима и недвижима вещ, включително електрическа енергия, газ, вода, топлинна или хладилна енергия и други подобни, както и стандартният софтуер. Доставка на услуга по смисъла на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС е всяко извършване на услуга, а по смисъла на чл. 8 от ЗДДС услуга е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Облагаема доставка съгласно чл. 12 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. Регламентацията на данъчния кредит е в чл. 68 от ЗДДС, като съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС 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. Посочените дефиниции за доставката на стоки, респективно доставката на услуги изискват фактическото наличие на резултат от осъществената доставка, безспорно удостоверяване на обстоятелството, че получателят е придобил предмета на доставката, което е и неговото основание да претендира правото на данъчен кредит за платения във връзка с доставката ДДС. В процесния случай, след проследяване на развилите се между страните правоотношения не може да бъде направен обоснован извод за наличието на доставка на стока по процесните фактури – на електрическа енергия от страна на [фирма] към [фирма]. Напротив, представените като доказателства по спора договори потвърждават наличието на подобна доставка от страна на [фирма] към „НЕК ЕАД и от страна на [фирма] към [фирма]. Всъщност, и в издадените фактури от страна на [фирма] като предмет на доставката е посочено авансово плащане. Следователно, в процесния случай не бихме могли да говорим за каквато и да било осъществена доставка на електрическа енергия от страна на [фирма] към жалбоподателя в производството пред настоящата инстанция. Така направените изводи не се отричат по какъвто и да било начин и от сключените договори № 1/30.09.2008 г. и № 9/09.01.2009г., сключен между [фирма] и [фирма] с оглед и на обстоятелството, че предметът на същия е доплащане на електрическа енергия, произведена от [фирма] и купувана от „НЕК ЕАД с оглед на сключен договор между него и [фирма]. Аргумент в тази насока е и чл. 1.1 от договора, съгласно който страните се съгласяват да бъде извършено допълнително плащане на електрическа енергия във връзка с договор № ЕП 289/2007 г. респ. №



ЕП 588А/2008г. (по силата на който [фирма] изкупува произвежданата от [фирма] електрическа енергия) и договор № ТС 2719217/28.12.2007 г. респ. № ТС 2819213/12.01.2009г. по силата на който [фирма] се съгласява да доставя електрическа енергия в полза на [фирма]. Съобразно чл. 68, ал. 1 от ЗДДС изискванията за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит се отнасят до конкретната доставка, по която се претендира това право (по която е приспаднал данъка в подадената справка декларация), а не по всяка друга доставка на същата стока или услуга, осъществена между други лица в процеса на реализацията на тази стока или услуга. Предвид изложеното се обосновава извода за неналичието на доставка на стоки по процесните фактури. Процесните фактури не удостоверяват и реално извършени услуги. Както беше посочено по-горе това се потвърждава от развилите се между страните правоотношения, обективирани в сключените между същите договори. Напротив, представените като доказателства по спора договори потвърждават наличието на подобна доставка от страна на [фирма] към „НЕК ЕАД и от страна на [фирма] към [фирма], но не и друго. Всъщност, и в издадените фактури от страна на [фирма] като предмет на доставката е посочено авансово плащане. Следователно, в процесния случай не бихме могли да говорим за каквато и да било осъществена доставка на услуга от страна на [фирма] към жалбоподателя в производството пред настоящата инстанция. Така направените изводи не се отричат по какъвто и да било начин и от сключения договор № 9/09.01.2009г., сключен между [фирма] и [фирма] с оглед и на обстоятелството, че предметът на същия е доплащане на електрическа енергия, произведена от [фирма] и купувана от [фирма] с оглед на сключен договор между него и [фирма]. Аргумент в тази насока е и чл. 1.1 от договора, съгласно, който страните се съгласяват да бъде извършено допълнително плащане на електрическа енергия във връзка с договор № ЕП 588а/2008г. (по силата, на който [фирма] изкупува произвежданата от ТЕЦ С. АД електрическа енергия) и договор № ТС 2819213/ 12.01.2009 г., по силата, на който [фирма] се съгласява да доставя електрическа енергия в полза на [фирма]. Съобразно чл. 68, ал. 1 от ЗДДС изискванията за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит се отнасят до конкретната доставка, по която се претендира това право (по която е приспаднал данъка в подадената справка декларация), а не по всяка друга доставка на същата стока или услуга, осъществена между други лица в процеса на реализацията на тази стока или услуга. В това отношение трябва да се отбележи, че както следва от практиката на Съда на Европейския съюз, в рамките на системата на ДДС облагаемите сделки предполагат наличието на транзакция между страните, включваща уговорена цена или равностойна престация. Така, когато няма пряка насрещна

престация, няма данъчна основа и следователно тези услуги не се облагат с ДДС (вж. *Решение от 1 април 1982 г. по дело Hong-Kong T. Development Council, 89/81, точки 9 и 10, както и Решение от 3 март 1994 г. по дело Tolsma, C-16/93, точка 12*). От практиката на Съда на Европейския съюз също така следва, че предоставянето на услуги е извършено „възмездно“ само, ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя (вж. *по-специално Решение по дело Tolsma, посочено по-горе, точка 14, Решение от 5 юни 1997 г. по дело SDC, C-2/95, точка 45 и Решение по дело MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*). Следователно съгласно практиката на Съда на Европейския съюз наличието на възмездно предоставяне на услуги предполага пряка връзка между предоставената услуга и получената равностойност (вж. *по-специално Решение от 8 март 1988 г. по дело Apple and P. Development Council, 102/86, точки 11 и 12, Решение от 16 октомври 1997 г. по дело Fillibeck, C-258/95, точка 12*). В процесния случай не може да се приеме обосновано наличието на каквато и да било предоставена услуга от страна [фирма] към [фирма]. В процесния случай не само, че не е доказано наличието на извършена в полза на жалбоподателя услуга, но дори не е установено в какво се изразява тази услуга, какво е нейното съдържание, нейното стойностно изражение, формирането на цената на услугата, за да се приеме, че полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя. Това, което е несъмнено, че е налице извършено доплащане от страна на жалбоподателя в производството пред настоящата инстанция към [фирма] на електрическа енергия, която е предмет на две други доставки – веднъж от страна на [фирма] към [фирма] и втори път от [фирма] към [фирма]. При условие, че са издадени процесните фактури и е начислен данък, без наличието на доказателства, установяващи реално осъществени стопански операции, то за получателя по фактурите не възниква и основание за ползване на правото на данъчен кредит предвид факта на неправомерното му начисляване - чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, както и правилно са приели както ревизиращите органи, така и решаващия административен орган. В тази връзка е неоснователно оплакването, съдържащо се в жалбата, че доплащането представлява насрещна престация (възнаграждение) по повод възникването на данъчно събитие – доставката на електрическа енергия. Този извод се обосновава с обстоятелството, че от страна на [фирма] по никакъв начин не е осъществена нито доставка на стока, нито пък доставка на услуга в полза на жалбоподателя. Несъмнен извод за възникването на подобна доставка не може и не следва да бъде направен от

възникналите и осъществили се между страните правоотношения. И това е така, защото [фирма] действително е действал като доставчик на електрическа енергия, включително и като произвежда същата, но по отношение само и единствено на [фирма]. Както беше посочено и по-горе, в мотивите на настоящото решение, този извод не се отрича дори и от представения и приет като доказателство по спора договор № 9 от 09.01.2009г., сключен между [фирма] и [фирма]. Клаузите на същия не доказват по несъмнен начин възникването на задължение от страна на [фирма] да доставя електрическа енергия в полза на жалбоподателя. С този договор страните по него само се съгласяват да бъде извършено допълнително плащане на електрическа енергия във връзка с правоотношения, възникнали и осъществили се между други страни, а именно сключен договор между [фирма] и [фирма] и сключен договор между [фирма] и [фирма]. Дори напротив, в повечето от клаузите на договора е поето задължение от страна на [фирма] да произведе определено количество електрическа енергия (т.1.2), а „ЕГЛ се задължава да изкупи от [фирма] произведената от [фирма] електрическа енергия (т.1.3). Следователно, задължението за доставката на електрическа енергия е поето от [фирма] в полза на [фирма], като наличието на това задължение не се променя от обстоятелството, че едно друго лице се е задължило да произведе електрическа енергия и това е така, защото това друго лице е поело задължение за произвеждане и доставяне на електрическа енергия именно към [фирма], но не и към [фирма]. Аргумент в полза на направените изводи е и обстоятелството, отразено в приложение 1 към договор № 1 между [фирма] и [фирма] от дата 30.09.2008 г. – в същия са посочени количествата електрическа енергия, която [фирма] се задължава да произведе за [фирма], т. именно да произведе, но не и да достави на [фирма]. Действително, в представената и приета като доказателство по делото обяснителна записка от страна на жалбоподателя се посочват причините относно необходимостта от извършването на доплащането, а и именно, че [фирма] има задължението да продава електрическа енергия на [фирма] по преференциални цени, но посочените обстоятелства, независимо дали са се осъществили или не, не се отразяват и не могат да обосноват наличието на правото на приспадане на данъчен кредит от страна на [фирма]. В представените по делото писмени бележки от жалбоподателя наличието на реално осъществена доставка на електрическа енергия се обосновава с наличието на извършено доплащане, а именно обстоятелството на направено доплащане по несъмнен начин доказвало и наличието на доставка. Всъщност, не плащането следва да се определя като условие за наличието на доставката, а реално осъществената доставка е условието, което поражда задължението за плащане на същата. В процесния случай

не беше доказано наличието на доставка на стока, нито пък доставката на услуга. Самият факт на извършено плащане сам по себе си не може да обоснове по несъмнен начин наличието на извършена доставка, още повече, че и при анализ на съществуващите между страните отношения не се доказва възникването на задължение от страна [фирма] да извърши доставка на електрическа енергия към [фирма]. Действително, от събраните по делото доказателства може да се направи евентуален извод, че произведената електрическа енергия от [фирма] е произведена и предназначена за жалбоподателя в производството пред настоящата инстанция, но самият факт на предназначаването ѝ за точно определено лице не означава доставката на стоката или услугата в полза на това лице от производителя на електрическата енергия. Подобен извод би бил в противоречие и с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Посочените дефиниции за доставката на стоки, респективно доставката на услуги изискват фактическото наличие на резултат от осъществената доставка, безспорно удостоверяване на обстоятелството, че получателят е придобил предмета на доставката, което е и неговото основание да претендира правото на данъчен кредит за платения във връзка с доставката ДДС.

В процесния случай се претендира право на приспадане на данъчен кредит не по доставките на електрическа енергия, осъществени от [фирма], а по фактури, издадени от [фирма], което търговско дружество е доставчик на електрическа енергия не на жалбоподателя, а на [фирма] и защото от своя страна жалбоподателят доставя електрическа енергия към клиентите си, доставена му именно от [фирма], но не и от [фирма]. В тази връзка не може да не се посочи, както твърди жалбоподателят, че съобразно системата на приспадане, създадена от Шеста директива, и принципа на данъчен неутралитет, който тази система установява, правото да се приспадне начисленият по получени доставки данък по правило е свързано със събирането на данък по извършени доставки. По-специално, Съдът на Европейския съюз нееднократно е посочвал в този контекст, че уреденото в член 17, параграф 2 от посочената директива право на приспадане, което се отнася до начисления данък по получена доставка на стоки и услуги, използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на неговите облагаеми сделки, цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или заплатения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Общата система на ДДС следователно гарантира пълен неутралитет по отношение на данъчната тежест върху всички икономически дейности, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС. Освен това съгласно постоянната съдебна практика принципът на данъчен неутралитет, и по-специално правото на приспадане, като неразделна част от механизма на ДДС представлява

основен принцип, присъщ на установената със законодателството на Европейския съюз обща система на ДДС. В тази връзка принципът на данъчен неутралитет, произтичащ от разпоредбите на член 17, параграф 2 от Шеста директива, предполага данъчнозадълженото лице да може да приспадне изцяло начисления му ДДС за стоките и услугите, придобити с цел извършване на облагаемата му дейност (в този смисъл Решение от 6 март 2008 г. по дело Nordania Finans и BG Factoring, C-98/07). В това отношение е важно да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика принципът на данъчен неутралитет, и по-специално правото на приспадане, като неразделна част от механизма на ДДС представляват основен принцип, присъщ на установената с общностното законодателство обща система на ДДС (Решение от 10 юли 2008 г. по дело Sosnowska, C-25/07, както и Решение от 23 април 2009 г. по дело PARAT Automotive Cabrio, C-74/08). Следва, обаче и да се посочи, че за да може заплатеният по получена доставка и свързан с такава доставка ДДС да породи правото на приспадане, следва да е налице доставка, направените разходи за доставката в тази връзка трябва да са част от основните елементи на цената на извършените облагаеми сделки, които пораждат правото на приспадане (Решение от 22 февруари 2001 г. по дело Abbey N., Решение от 27 септември 2001 г. по дело Cibo Participations, C-16/00, и Решение от 8 февруари 2007 г. по дело Investstrand, C-435/05), докато фактурите, по които се претендира правото на приспадане на данъчен кредит по никакъв начин не документират облагаема доставка, не е налице доставка, осъществена от [фирма] в полза на [фирма]. Следователно, не е налице нарушение на принципа на данъчен неутралитет на ДДС.

По отношение приложимостта на чл. 26, ал. 3, т. 2 – както правилно се посочва самата жалба, посоченият текст представлява транспониране на чл. 11, А, параграф 1, б. „а“ на Шеста директива 77/388 за хармонизирането на законодателството на държавите членки отнасящо се до данъците върху оборота. Преди разглеждането на въпроса, обаче за приложимостта на посочения текст подлежи на обсъждане и становището на жалбоподателя, че увеличението на данъчната основа при прилагане на чл. 26, ал. 3, т. 2 от ЗДДС изисква фактуриране към лицето, което осигурява това финансиране. Така направеното становище следва да бъде определено като неточно, ако се разглежда в съответствие с приложимото право, а то следва да се разглежда именно в този смисъл. Съгласно чл. 115, ал. 1 от ЗДДС при изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата, като съгласно чл. 115, ал. 3 от ЗДДС при увеличение на данъчната основа се издава дебитно известие. Дебитното известие следва да има строго определение реквизити, а именно да съдържа

номера и датата на фактурата, към която е издадено известието. При условие, че се твърди наличие на увеличение на данъчната основа чрез извършеното доплащане от страна на жалбоподателя, то е следвало да се издадат и съответните дебитни известия, подобни, обаче не се издадени – не са представени като доказателства нито в производството пред ревизиращите органи, нито в производството пред решаващия административен орган, нито пък в производството пред настоящата инстанция. По същество, съгласно посочения текст данъчната основа по ал. 2 се увеличава с всички субсидии и финансираня, пряко свързани с доставката. Съгласно § 1, т. 15 от Допълнителните разпоредби на ЗДДС субсидии и финансираня, пряко свързани с доставка" са субсидиите и финансиранята, чието отпускане е пряко обвързано с цената на предоставяни стоки или услуги. В процесния случай не би могла да се обуслови по никакъв начин приложимостта на посочените текстове, доколкото се претендира правото на приспадане на ДДС по фактури, които не обективират наличието нито на доставка на стока, нито пък доставка на услуга. Посоченият текст би имал приложение при наличието на доставка на електрическа енергия от страна на [фирма] към [фирма]. Понятието за финансиране, пряко свързано с цената по доставка на стока или услуга с оглед приложимостта на чл. 11А, параграф 1, б. „а” от Шеста директива е разглеждано, както и правилно се посочва в представените по делото писмени бележки от жалбоподателя в поредица от решения на Съда на Европейските общности (сега Съда на Европейския съюз). Така например в решение на съда на Европейските общности от 13.06.2002 г. по дело C-353/00, трето отделение Keeping Newcastle Warm L. срещу Commisioners of Customs and Excise, резюме, се посочва, че чл. 11А, параграф 1, буква „а” от Шеста директива 77/388 относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота – обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа трябва да се тълкува в смисъл, че тази сума, изплатена в контекста на субсидийна схема от обществен орган на икономически оператор във връзка с услуга за консултация относно енергията, предоставена от последния на някои категории домакинства, съставлява заплащането на доставката на услуги и образува част от облагаемата сума по отношение на тази доставка за целите на ДДС. Отговорът на съда в посоченото решение е, че чл. 11а, параграф 1, буква а от шеста директива разглежда ситуации, където са включени три страни – органът, който предоставя субсидията, органът, който се ползва от нея и купувачът на стоки или услуги, предоставени от субсидирания орган. В посоченото решение е била предоставена субсидия от Агенцията за енергийни субсидии на икономически оператор (търговското дружество), като същата е била предоставена във връзка с услугата енергийна консултация, предоставена от икономическия

оператор на някои категории домакинства. Съдът е приел, че тази субсидия или сумата, платена от Агенцията за енергийни субсидии на оператора образува част от облагаемата сума по отношение на доставката, извършена от оператора. Предвид изложеното, в процесния случай, жалбоподателят следва да се определи като лицето, което извършва финансирането (макар, че в конкретния случай дори не е налице нито финансиране, нито пък предоставяне на субсидия), [фирма] би следвало да се определи като лицето, което се ползва от нея, а [фирма] би следвало да се определи като купувачът на стоките и услугите, предоставени от [фирма]. Съотнесено с диспозитива на посоченото решение, това би означавало, че сумата, платена от [фирма] на [фирма] се включва в цената на електрическата енергия, продавана от [фирма] на [фирма], т.е. [фирма] би следвало да бъде лицето, което ще издаде съответната фактура в полза на [фирма] и ще се породят правото на приспадане на данъчен кредит в полза на [фирма], но не и право на приспадане на данъчен кредит в полза на [фирма]. Именно неприложимостта чл. 11А от Шеста директива по отношение на процесния случай, а не приложимостта му, както неточно се посочва в писмените бележки на жалбоподателя, е коментирана и в цитираното в писмените бележки на жалбоподателя (стр. 8 от същите) решение на съда на европейските общности от 22.11.2001 г. по дело C-184/00, трети състав, O. des Produits Wallons ASBL срещу Белгийската държава. Съгласно т. 10 от посоченото решение при обстоятелствата, като тези в главното производство не е относимо дали съществува отделна услуга от данъчно задълженото лице към органа, предоставящ субсидията. Чл. 11А от Шеста директива разглежда ситуации, когато съществуват три страни – органът, предоставящ субсидията, лицето, което се ползва от него и купувачът на стоките или услугите, предоставени от субсидираното лице. Така сделките, обхванати от приложното поле на чл. 11А от Шеста директива не са онези, осъществявани в полза на органа, отпускащ субсидията. Следователно, правоотношенията, които разглежда посочения текст за процесния случай са тези, осъществени се между [фирма] (но само в качеството му на лице, осигурило финансирането) и [фирма] в качеството му на субсидирано лице и съответно правоотношението между [фирма] (в качеството му на субсидирано лице) и [фирма] в качеството му на купувач на електрическата енергия от [фирма], но не и правоотношенията, осъществени се между [фирма] и [фирма], т.е. посоченото решение не коментира въпроса и не е приложим по отношение евентуалното наличие или не на осъществена доставка от страна на [фирма] към [фирма]. В съответствие с посоченото решение на Съда на Европейските общности дори да съществуваше сделка по доставка между [фирма] и [фирма], тя не се обхваща от приложното

поле на чл. 11А от Шеста директива, тъй като посоченият текст не е приложим за тези правоотношения.

Касателно възражението на жалбоподателя, че изключването на процесните фактури от приложното поле на ЗДДС имало за ефект недължимост на данъка при доставчика ( [фирма]). Както и правилно е приел решаващият административен орган с процесните фактури е документирано извършено доплащане от друго лице (жалбоподателя) по доставка, която подлежи на ценово регулиране съгласно Закона за енергетиката (доставката осъществена от [фирма] в полза на [фирма] (обществен доставчик съгласно Закона за енергетиката), която електрическа енергия [фирма] може да продава единствено на обществения доставчик [фирма]. Действително, съгласно чл. 85 от ЗДДС, който текст е част от глава осма на ЗДДС и от неговото наименование „лице- платец на данъка при издадени фактури” следва, че същият регламентира отговорността на лицата, посочили данъка в данъчен документ по чл. 112 от ЗДДС. От обстоятелството, че по силата на този текст може и следва да бъде търсена отговорност за дължимост на данъка и от лица, начислили данъка при липса на доставка, не следва извода, че липсата на доставка не може да бъде разглеждана като неправомерно начисляване на данъка по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Въпросът се поставя, обаче с оглед принципа на данъчен неутралитет при ДДС. С посочения чл. 85 от ЗДДС е транспониран чл. 21 от Шеста директива, съгласно който платец на данъка върху добавената стойност е всяко лице, което посочи данъка върху добавената стойност във фактура или друг документ, служещ за фактура. Правилно в представените по делото писмени бележки се посочва, че когато издателят на фактурата (в процесния случай [фирма] е отстранил напълно риска от загуба на данъчни приходи, принципът на неутралност на ДДС изисква неправилно фактурираният ДДС да може да бъде коригиран, без държавите членки да подчинят тази корекция на добросъвестното действие на издателя на фактурата – в случая не следва да се изисква наличието на обстоятелството издателят на фактурите „ТЕЦ С.” да знае или пък да предполага, че издадените от него към жалбоподателя фактури не документират облагаема доставка, предвид липсата на подобна доставка от страна на издателя на фактурите към жалбоподателя. В този смисъл е и решение на Съда на европейските общности от 19.09.2000 г. по дело C-454/98 Schmeink&Cofreth AG&CO KG срещу Finanzamt Borken – посочено и в писмените бележки на жалбоподателя. Изрично в т. 63 от посоченото решение се посочва, че когато издателят на фактурата навреме и напълно е отстранил риска от загуба на данъчни приходи, принципът за неутралност на ДДС изисква неправомерно фактурираният данък да може да бъде коригиран, без тази корекция да зависи от условието



издателят на въпросната фактура да е действал добросъвестно. Едновременно с това, обаче съгласно диспозитива на решението държавите-членки сами трябва да определят процедурата, по която може да се коригира неправомерно фактурираният данък върху добавената стойност при положение, че тази корекция не зависи от правата на преценка по усмотрение на данъчната администрация. Едновременно с това също така в т. 66 от посоченото решение изрично се посочва, че държавите-членки могат да решат по-специално дали тази корекция става по време на процедурата за определяне на данъка или с последваща процедура. Следователно, в посочените случаи, като какъвто от настоящата инстанция се определя и процесния, органите на държавата-членка следва да изработят специална процедура за реда, по който може да се коригира неправомерно фактурираният данък върху добавената стойност. Такава процедура в българското законодателство не е изработена и не се съдържа. Едновременно с това, обаче не може да се приеме, че подобна процедура би се реализирала като се допусне правото на приспадане на ДДС по издадени фактури, по отношение на които не е налице нито доставка на стоки, нито пък доставки на услуги. Във връзка с евентуално нарушение на принципа на данъчния неутралитет, който действително изисква неправомерно начисленият данък да бъде възстановен, когато своевременно и напълно е елиминиран рискът от фискални загуби за бюджета, следва да се посочи най-напред, че общата система на ДДС не предвижда изрично случая, в който подобен данък е фактуриран погрешно. Действително в точка 13 от решение по дело *Genius Holding Съдът на Европейския съюз* е установил, че упражняването на правото на приспадане на ДДС е ограничено единствено до дължимите данъци, т.е. данъците, които отговарят на облагаема с ДДС сделка, или до данъците, които са изплатени, доколкото са били дължими. Съдът се е произнесъл, че това право на приспадане не обхваща ДДС, който съгласно член 21, параграф 1, буква в) от Шеста директива се дължи преди всичко защото е посочен във фактурата (*вж. по-конкретно Решение по дело Genius Holding, посочено по-горе, точка 19*). В това отношение Съдът на Европейския съюз е потвърдил впоследствие тази съдебна практика в Решение от 19 септември 2000 г. по дело *Schmeink & Cofreth et S.* (C-454/98, точка 53, посочено по-горе) и Решение от 6 ноември 2003 г. по дело *Karageorgou и други* (C-78/02—C-80/02, точка 50). В това отношение следва също така да се посочи, че по смисъла на член 21, параграф 1, буква а) от Шеста директива, „лица — платци на данъка върху добавената стойност, са при вътрешната система данъчнозадължените лица, които извършват облагаема доставка на стоки или услуги, с изключение на доставката на услуги, посочени в буква б)“. Цитираният член 21 установява следователно принципното правило, съгласно което единствено

доставчикът е лице — платец на ДДС, и има задължения към данъчните органи. Изключенията от това правило са изчерпателно изброени в същата разпоредба, като други такива могат да бъдат разрешени от Съвета на Европейския съюз на основание на член 27 от Шеста директива. Следователно единствено доставчикът (в процесния случай се твърди, че такъв е [фирма]) трябва да се разглежда като лице — платец на ДДС, пред данъчните органи на държавата-членка по мястото на доставка на услугите. Вторият основен въпрос, който се поставя е дали общата система на ДДС, както и принципите на неутралност, на ефективност и на липса на дискриминация, се противопоставят на национално законодателство като разглежданото в главното производство, което не предоставя на получателя на услуги право на възстановяване на ДДС от данъчния орган, когато този данък не е бил дължим (в процесния случай поради липсата на доставка), но въпреки това е бил платен от получателя на данъчния орган на държавата-членка по мястото на доставката на услугите. Както вече се посочи общностна правна уредба в тази насока не съществува и в областта на исканията за възстановяване на данъци, условията, при които такива искания могат да бъдат упражнявани, следва да се предвидят във вътрешния правов ред на всяка държава-членка, като тези условия трябва да зачитат принципите на равностойност и на ефективност, т.е. не трябва да бъдат по-неблагоприятни от условията, засягащи подобни претенции, основани на разпоредби на вътрешното право, нито организирани по начин, който прави практически невъзможно упражняването на правата, предоставени от общностния правов ред (вж. по-конкретно *Решение от 17 юни 2004 г. по дело Recheio — Cash & Carry, C-30/02, точка 17* и *Решение от 6 октомври 2005 г. по дело MyTravel, C-291/03, точка 17*). При тези обстоятелства държавите-членки по принцип са тези, които определят условията, при които може да се коригира недължимият ДДС (вж. *Решение по дело Schmeink & Cofreth et S., посочено по-горе, точки 48 и 49*). По този въпрос се е произнесъл съдът на Европейския съюз, като в решение по делото Дело C-35/05 *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH* срещу *Ministero delle Finanze* е приел, че по принцип една система, в която, от една страна, доставчикът, платил по погрешка ДДС на данъчните органи, може да иска неговото възстановяване и от друга страна, получателят на услуги може да предяви срещу този доставчик граждански иск за връщане на недължимо платеното, зачита принципите на неутралност и на ефективност. Такава система действително позволява на споменатия получател, поел тежестта на фактурирания по погрешка данък, да постигне възстановяване на недължимо платените суми. Както се посочи и по-горе съгласно постоянната съдебна практика на съда на Европейския съюз, при липсата на общностна правна уредба в тази област процесуалните гаранции за защита на правата,

предоставени на лицата от правото на Общността, се определят от вътрешния правов ред на всяка държава-членка по силата на принципа на процесуалната автономия на държавите-членки (вж. в частност Решение от 16 май 2000 г. по дело Preston и други, C-78/98, точка 31, както и Решение от 19 септември 2006 г. по дело i-21 Germany et Arcor, C-392/04 и C-422/04, точка 57). Действително, в посоченото решение Дело C-35/05 Reemtsma Cigaretten fabriken GmbH срещу Ministero delle Finanze също така съдът на Европейския съюз приема, че в това отношение, ако възстановяването на ДДС стане невъзможно или изключително трудно, по-специално в случай на неплатежоспособност на доставчика (каквото не е процесния случай), посочените принципи могат да изискват получателят на услуги да може да насочи претенцията си за възстановяване пряко срещу данъчните органи. За да спазят принципа на ефективност, в този случай държавите-членки трябва да предвидят необходимите процесуалните средства и условия, за да може посоченият получател да си върне недължимо фактурирания данък.

Следователно принципите на неутралност, на ефективност и на липса на дискриминация допускат национално законодателство, съгласно което единствено доставчикът може да иска възстановяване на недължими суми ДДС, платени на данъчните органи, а получателят на доставката може да предяви срещу този доставчик граждански иск за връщане на недължимо платеното. Същевременно за случаите, когато възстановяването на ДДС би се оказало практически невъзможно или изключително трудно, държавите-членки трябва да предвидят необходимите средства, позволяващи на споменатия получател да си върне недължимо фактурирания данък, за да бъде спазен принципът на ефективност. Посочените изводи са напълно приложими и по отношение на процесния случай. Действително, разпоредби в тази насока не са предвидени в ЗДДС, нито пък в правилника за прилагането му, като такива следва да бъдат предвидени с оглед изпълнението на задълженията на страната ни като държава-членка. В никакъв случай, обаче като разрешение на процесния случай не би могло да се приеме, че разрешението на вътрешното ни законодателство в този случай предпоставя правото на приспадане на данъчен кредит по отношение на жалбоподателя и удовлетворяването на това право, защото подобно разрешение не е предвидено. Действително, не може да се отрече, че като не е предвидена подобна система във вътрешното ни право, не е гарантиран и в пълна степен принципа на данъчен неутралитет, но във всички случаи наличието или липсата на подобни разпоредби в българското законодателство, каквито би следвало да съществуват остава извън настоящото съдебно производство, доколкото същото е образувано по жалбата на жалбоподателя срещу ревизионен акт, с който е отказано правото на възстановяване на ДДС.

По изложените съображения , настоящата инстанция намира жалбата на [фирма] –С., представлявано от М. В. Д. – Изпълнителен директор чрез адв. Б. П. срещу Ревизионен акт (РА ) № 1010394/26.01.2011 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., в обжалваната му част, за неоснователна и като такава следва да бъде отхвърлена.

*Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. 2 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София град, I отделение, VII състав*

## **РЕШИ**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на ЕГЛ Б.” ЕАД –С., представлявано от М. В. Д. – Изпълнителен директор чрез адв. Б. П. срещу Ревизионен акт (РА ) № 1010394/26.01.2011 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., частично потвърден с решение № 703/28.04.2011 г. на директора на дирекция „ОУИ” в ЦУ на НАП, като неоснователна.

**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:**