

РЕШЕНИЕ

№ 3819

гр. София, 06.06.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 10 състав, в публично заседание на 06.03.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Камелия Стоянова

при участието на секретаря Велина Димитрова, като разгледа дело номер **4448** 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]/14.11.2011 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С.. Жалбоподателят обжалва ревизионния акт в частта на отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер от 315 006, 34 лв. по фактури, издадени от [фирма] и [фирма] за данъчните периоди м. 07.2005 г., м. 11.2006 г., м. 12.2006 г., м. 05.2007 г., м. 04.2008 г. и м. 05.2008 г. и лихви за забава в размер на 167 447, 64 лв., както и в частта на установените задължения по ЗКПО (отм.) за 2007 г. в размер на 2202, 37 лв. и лихви в размер на 2821, 99 лв. 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 № 804664/25.08.2008 г., издадена от П. Г. Г. - началник на сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” в ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС на дружеството за данъчни периоди от 01.01.2005 г. до 31.05.2008 г. и по ЗКПО (отм.) за периодите от 01.01.2005 г. до 31.12.2007 г. На търговското дружество, в съответствие с чл. 113, ал. 2 от ДОПК е връчен екземпляр от заповедта за възлагане на ревизия,

видно от отбелязването на разписката за връчването ѝ. Ревизията на дружеството е била спряна на основание чл. 34, ал. 1, т. 4 от ДОПК със заповед за спиране на ревизия № 80281/20.10.2008 г.. Производството е възобновено със заповед за възобновяване на ревизия № 807789/20.12.2008 г. Със заповед № 900031/20.01.2009 г. ревизията отново е била спряна, като е възобновена със заповед № 1101474-В/04.02.2011 г. и заповед № 1101476/04.02.2011 г., изменена със заповед № 1103087/11.03.2011 г. Срокът на извършване на ревизията е удължен със заповед № ЦУ-155/08.04.2011 г. до 10.06.2011 г., като е издадена заповед № 1104454/12.04.2011 г. 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 № 1104454/24.06.2011 г., същият е връчен на ревизираното лице на 17.10.2011 г., съдържа реквизитите по чл. 117, ал. 2 от ДОПК. Констатациите в ревизионния доклад са възприети напълно от ревизиращите органи и е издаден ревизионен акт № [ЕГН]/14.11.2011 г. За ревизираните периоди е установен ДДС за довносяне в размер на 309 713, 90 лв. и лихви към 14.11.2011 г. в размер на 167 447, 64 лв. и корпоративен данък за 2007 г. в размер на 2202, 37 лв. и лихва в размер на 1 821, 99 лв. В хода на ревизионното производство до ревизираното лице е направено искане за представяне на документи и писмени обяснения. В хода на ревизията е установено, че за данъчен период м. 07.2005 г. дружеството е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в размер на 86 800 лв. по фактура № 221/22.07.2005 г., издадена от [фирма], като предмет на доставката е центрираща машина. Била е извършена насрещна проверка на [фирма], резултатите от която са били обективирани в протокол за извършена насрещна проверка № 2200-2-11001476-1/3003.2011 г. При извършена проверка в информационната система на НАП органите по приходите са установили, че процесната фактура е отразена в дневника за продажби и в справката декларация за съответния данъчен период, установено е също така, че дружеството не разполага с кадрова обезпеченост за извършване на доставката. От [фирма] в хода на ревизионното производство не са представени транспортни документи, не е установено къде е от кого е била натоварена машината, не са били представени доказателства за направени разходи по монтажа на същата, по инсталирането, въвеждането в експлоатация, разходи по извършването на основни ремонти. От страна на дружеството жалбоподател се посочва, че процесната центрираща машина е продадена на [фирма] с фактура № 1008/26.07.2005 г., т.е., че е налице последваща реализация на машината. След анализ на събраните в хода на ревизионното производство доказателства органите по приходите са направили извода за наличието на обстоятелствата по чл. 65, ал. 4, т. 4 от ЗДДС (отм.) и че не следва да се признае правото на приспадане на данъчен кредит по процесната фактура на основание чл. 64, ал. 1, т. 2 от ЗДДС (отм.), вр. чл. 6 от ЗДДС. В хода на ревизионното производство органите по приходите са установили, че за данъчни периоди м. 11.2006 г., м. 12.2006 г., м. 05.2007 г., м. 04.2008 г. и м. 05.2008 г. дружеството е ползвало правото на приспадане на данъчен кредит по фактури № № 522/01.11.2006 г. с предмет на доставката авансово плащане, 539/24.11.2006 г. с предмет на доставката авансово плащане, 584/19.12.2006 г. с предмет на доставката грунд и разредител, 144/23.05.2007 г. с предмет на доставката бормашина, 592/18.04.2008 г. с предмет на доставката хладилна камера, 626/17.05.2008 г. с предмет на доставката климатизираща камера, кредитно известие № 542/01.12.2006 г. към фактура № 539/24.11.2006 г., издадени от

[фирма]. В хода на ревизионното производство на това дружество е била извършена насрещна проверка, резултатите от която са обективирани в протокол за извършена насрещна проверка № 2200-2-1101476-2/11.04.2011 г. Поради обстоятелството, че на декларирания адрес за кореспонденция не е открит управителят на дружеството, негов представител или пълномощник, изготвеното ИПДПОЗЛ е било връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. При направена проверка в информационната система на НАП е установено, че процесните фактури са отразени в дневниците за продажби и справките декларации на дружеството за съответните данъчни периоди, дружеството не разполага с кадрова обезпеченост към момента на издаване на фактурите. След анализ на събраните по делото доказателства органите по приходите са направили извода, че са налице обстоятелствата по чл. 65, ал. 4, т. 4 от ЗДДС (отм.) и че не следва да се признае правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури на основание чл. 64, ал. 1, т. 2 от ЗДДС (отм.), вр. чл. 6 от ЗДДС (отм.) и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ЗДДС, вр. чл. 6 от ЗДДС.

Осъществено е обжалването по административен ред, като решаващият административен орган – директорът на дирекция „О.“ в ЦУ на НАП е потвърдил ревизионния акт. По делото са изслушани съдебно-счетоводни експертизи, заключенията, по които не са оспорени от страните.

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

По същество същата е неоснователна.

С обжалвания ревизионен акт на [фирма] е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер от 315 006, 34 лв. по фактури, издадени от [фирма] и [фирма] за данъчните периоди м. 07.2005 г., м. 11.2006 г., м. 12.2006 г., м. 05.2007 г., м. 04.2008 г. и м. 05.2008 г. и лихви за забава в размер на 167 447, 64 лв., както и в частта на установените задължения по ЗКПО (отм.) за 2007 г. в размер на 2202, 37 лв. и лихви в размер на 2821, 99 лв.

От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] е издало на жалбоподателя фактура № 221/22.07.2005 г. с начислен ДДС в размер на 86 800 лв. с предмет на доставката централизираща машина. Не се спори също така между страните, това е и обстоятелство, което се установява от изслушаната по делото съдебно-счетоводна експертиза, че процесната фактура е отразена в дневниците за продажби и справките декларации на дружеството за съответните данъчни периоди. Спорът между страните е по отношение на обстоятелството дали са налице предпоставките за правото на приспадане на данъчен кредит по издадената фактура. По отношение на обстоятелството дали са налице предпоставките за правото на приспадане на данъчен кредит съдът ще даде отговор на този въпрос след анализ на представените по делото доказателства и въз основа на възникналите правоотношения между жалбоподателя и съответния доставчик, издател на процесната фактура, както и при съобразяване на приложимите правни разпоредби. Съгласно чл. 63 от ЗДДС (отм.) данъчен кредит е сумата от начислен данък по този закон на регистрирано лице за получена от него стока или услуга по облагаема доставка или за осъществен от него внос на стоки в рамките на данъчния период, която лицето има право да приспадне освен, когато този закон предвижда друго. Член 64 от ЗДДС (отм.) изисква

изпълнението на определени, кумулативно дадени условия, които следва да са налице, за да възникне правото на приспадане на данъчен кредит за получателя на доставката. За да са налице предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит на получателя по доставката, е необходимо да е доказано, че доставчикът е начислил ДДС по смисъла на чл. 55, ал. 6 от ЗДДС (отм.), получателят на доставката да е регистрирано по този закон лице, доставката, по която е начислен данъкът, е облагаема към датата на възникване на данъчното събитие, получателят притежава данъчна фактура или данъчно дебитно известие, отговарящи на изискванията на закона за счетоводството. Съгласно чл. 55, ал. 6 от ЗДДС (отм.), данъкът се смята начислен, когато доставчикът издаде документ, в който посочи данъка, отрази този документ в отчетните регистри по чл. 104 и отрази данъка в счетоводството си като задължение към бюджета и в подадената справка-декларация. Елементите на фактическия състав на цитираната правна норма са предвидени при условията на кумулативност, като от събраните по делото доказателства, включително и от заключенията на вещите лица се установява наличието на посочените обстоятелства. Не се спори между страните, а и това се установява от констатациите в ревизионния акт, в съставения ревизионен доклад, а и от заключението на вещото лице по назначената съдебно-счетоводна експертиза, че процесната фактура е включена в справките декларации и в дневниците за продажби за съответния период, че получателят е регистрирано по ДДС лице, че данъкът е начислен по реда на чл. 55, ал. 6 от ЗДДС (отм.). Издаването на фактурата, включването ѝ в справките-декларации и в дневниците за продажби за съответния данъчен период, обаче не е достатъчно условие, за да се признае правото на приспадане на данъчен кредит. В тази връзка са и разпоредбите на чл. 65 от ЗДДС (отм.), като съобразно чл. 65, ал. 4, т. 4 от ЗДДС (отм.) правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията по чл. 64 или 68, когато доставчикът не е представил доказателства от значение за определянето на данъчните му задължения в указания му от орган по приходите срок, включително доказателства за извършване на доставката, за счетоводната отчетност във връзка с доставката, за определяне на предходните доставки, по които лицето е получател по отношение на доставката, когато за това е бил уведомен по реда на ДОПК. Анализът на посочените разпоредби, най-вече на тази на чл. 64 от ЗДДС (отм.) предполага лицето да е действителен получател на доставката, т.е. да е безспорна реалността на доставката, по фактурата, по отношение на която се претендира правото на приспадане на данъчен кредит и лицето, посочено като получател на стоката или услугата действително да е получило същата. От събраните по делото доказателства не се установява именно това обстоятелство. Като доказателство за осъщественията доставка е представена само процесната фактура с посочени в същата доставчик и получател. От събраните по делото доказателства не може да се направи обоснован извод за реалността на доставката по процесната фактура, какъвто извод би могъл да направен при представянето на доказателства за това, а именно доказателства за осъществения транспорт на стоката, доказателства за извършени разходи за транспорта, доказателства относно начина на товарене и разтоварване на машината, доказателства за нейното складиране в определено помещение (дори и да се приеме за доказана последващата ѝ продажба на [фирма]). Съобразно заключението на изготвената по делото съдебно-счетоводна експертиза на вещото лице Ш. (стр. 4 от същата) липсват технически данни за машината, поради което не може да се приеме за доказано обстоятелството, че именно това е машината,

която впоследствие е била продадена на [фирма].

В тази връзка съдът определя като правилни и изводите, съдържащи се в посоченото заключение (стр. 4 от същото), които обосновават извода, че не може да се приеме, че процесната машина е била закупена от жалбоподателя с цел препродажба, каквото е неговото твърдение, съдържащо се в жалбата. Съобразно заключението на експертизата през процесния период при осъществяване на счетоводната си дейност дружеството прилага Н., като закупената центрираща машина е заведена като Д., заприходена е в инвентарната книга, но не е включена в амортизационния план на дружеството и не е начислена амортизация, като е бил приложен Н. № 16. В тази връзка е правилно заключението, направено от вещото лице, че ако центриращата машина е била закупена с инвестиционна цел (продажба), както се твърди от жалбоподателя, то в този случай не би следвало да се приложат правилата за отчитане на Д., регламентирани с Н. 16, а машината е следвало да се отчете като краткотраен материален актив по реда на Н. 2. От събраните по делото доказателства, а именно договор и приемо-предавателен протокол не се установяват индивидуализиращи данни за процесната машина. По този начин остава недоказано обстоятелството, че това именно е машината, която е била продадена на [фирма] с фактура № 1008/26.07.2005 г. Настоящата съдебна инстанция съобразява и обстоятелството, че предмет на доставката по процесната фактура е доставката на центрираща машина, следователно с процесната фактура се документира доставката на родово определена вещ. Спазването на разпоредбата на чл. 6 от ЗДДС (доставка по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост върху стока или други вещни права върху стоката, когато се извършват срещу насрещна престация на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи) и с оглед на обстоятелството, че предмет на доставката е родово определена вещ несъмнено предполага, че прехвърлянето на правото на собственост би следвало да се извърши съобразно чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите. 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 определената вещи (центрираща машина) по процесната фактура. В хода на производството пред настоящата инстанция не бяха представени от страна на жалбоподателя (същият би следвало да разполага с такива, ако са били създадени при предаването на стоката) приемо-предавателни протоколи, в които да се посочват индивидуализиращите белези на машината. Не са представени и доказателства за кадровата и техническа обезпеченост на доставчика за извършване на доставката на процесната стока. Видът на доставката несъмнено предполага наличието на работници – на трудов договор или пък наети, които да извършват натоварването и впоследствие разтоварването на центриращата машина. Това е обстоятелство, което е установено и от изслушаната по делото съдебно-счетоводна експертиза, изготвена от вещото лице Ш. (стр. 3 от същата), в която се посочва, че няма представени документи, които да доказват, че са били извършени допълнителни разходи по доставката на машината като например разходи за транспорт, товароразтоварни работи, монтаж, демонтаж и съответно няма осчетоводени такива разходи.

Следователно не е налице реалност на извършената доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС (отм.). Реалността на доставката е недоказана както в ревизионното производство, така и в производството пред настоящата инстанция. Този извод се основава на чл. 31 от ППЗДДС, съгласно който услугата се счита за завършена по смисъла на закона на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти. Съгласно чл. 4, ал. 1, т. 1 от Закона за счетоводството, приходите се начисляват към момента на тяхното възникване независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства или техните еквиваленти. Съгласно т. 7.2 от Н. 18 „Приходи” приходът от сделката се признава, когато разходите, направени по сделката, както и разходите за завършване на сделката могат да бъдат надлежно измерени. В случая реалното извършване на доставката на процесната стока не може да бъде доказано с представените пред административния орган, както и с представените в настоящето съдебно производство доказателства.

В хода на ревизионното производство органите по приходите са установили, че за данъчни периоди м. 11.2006 г., м. 12.2006 г., м. 05.2007 г., м. 04.2008 г. и м. 05.2008 г. дружеството жалбоподател в производството пред настоящата инстанция е ползвало правото на приспадане на данъчен кредит по фактури № № 522/01.11.2006 г. с предмет на доставката авансово плащане, 539/24.11.2006 г. с предмет на доставката авансово плащане, 584/19.12.2006 г. с предмет на доставката грунд и разредител, 144/23.05.2007 г. с предмет на доставката бормашина, 592/18.04.2008 г. с предмет на доставката хладилна камера, 626/17.05.2008 г. с предмет на доставката климатизираща камера, кредитно известие № 542/01.12.2006 г. към фактура № 539/24.11.2006 г., издадени от [фирма]. Не се спори между страните, това е и обстоятелство, което се установява от изслушаната по делото съдебно-счетоводна експертиза, че процесните фактури са отразени в дневниците за продажби и справките декларации на дружеството за съответните данъчни периоди. Спорът между страните е по отношение на обстоятелството дали са налице предпоставките за правото на приспадане на данъчен кредит по издадената фактура. Посочените предпоставки с оглед на обстоятелството, че голяма част от процесните фактури са издадени през 2006 се определят в чл. 63 от ЗДДС, по отношение на фактурите, издадени през 2007 г. и през 2008 г. в чл. 68, ал. 1 от ЗДДС. Наличието на реално осъществена доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС е предвидено като изискване за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит както в чл. 63 от ЗДДС (отм.), така и в чл. 68 от ЗДДС. Съгласно чл. 63 от ЗДДС (отм.) данъчен кредит е сумата от начислен данък по този закон на регистрирано лице за получена от него стока или услуга по облагаема доставка или за осъществен от него внос на стоки в рамките на данъчния период, която лицето има право да приспадне, освен когато този закон предвижда друго.

Съобразно чл. 32 от ЗДДС (отм.) освен в случаите, в които този закон е предвидил друго, облагаеми доставки са всички доставки на стоки или услуги

по смисъла на [чл. 7 - 10](#), когато са извършени от данъчнозадължено лице по този закон и са с място на изпълнение на територията на страната, и износът по смисъла на [чл. 14](#), извършен от данъчнозадължено лице, а данъчното събитие по чл. 24 от ЗДДС (отм.) представлява доставката на стоки или услуги. Следователно, наличието на реално осъществена доставка е предпоставка за възникване на данъчен кредит и изпълнението ѝ следва да бъде проверено, за да бъде направена преценката дали жалбоподателят има право на приспадане на данъчния кредит, който е декларирал в подадената справка-декларация. По отношение на фактурите, документиращи осъществени доставки през 2007 г. и 2008 г. се обуславя приложимостта на чл. 68, ал. 1 от ЗДДС. 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 процесния случай реалното извършване на доставката на услугите и реалното доставяне на стоките по процесните фактури не беше доказано нито в производството пред настоящата инстанция, нито пък в ревизионното производство.

Изводите си настоящата инстанция обосновава с обстоятелството и като взе предвид предмета на доставките по процесните фактури. Предмет на доставките по процесните фактури е доставката на грунд и разредител и авансово плащане. Съобразно изложеното в жалбата, както в хода на ревизионното производство, така и в жалбата пред настоящата инстанция авансовото плащане е връзка с извършена от дружеството жалбоподателя покупка на машини, а закупените материали са били вложени при извършен ремонт на магазина, собственост на дружеството. По отношение на процесните фактури с посочен предмет на доставката авансово плащане както в ревизионното производство, така и в производството пред настоящата инстанция не са събрани доказателства, от които може да се направи извод за получаването на какви стоки или услуги и от кого, е било извършено авансово плащане от жалбоподателя. В тази връзка са и констатациите, направени в изслушаната съдебно-счетоводна експертиза от вещото лице Ш. (стр. 5 от същата), в която се посочва, че относно закупените материали с фактури № 522/01.11.2006 г. 539/24.11.2006 г. не са представени доказателства, от които да може да се определи предмета на доставката, заприходяването и изписването. При условие, че както в посочените фактури, така и от събраните по делото доказателства не може да се направи извод изобщо за предмета на доставката по същите, то това е обстоятелство, което препятства възможността на настоящата инстанция за преценката относно реалността на доставките или услугите по процесните фактури и съответно на преценката на обстоятелството дали е налице правото на приспадане на данъчен кредит по същите. Така направените изводи не се отричат от обстоятелството, че от събраните по делото доказателства, а и от заключението на съдебно-счетоводната експертиза на вещото лице Ш. се установява, че посочените фактури са осчетоводени. 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. 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 установява и реалността на доставката по фактура № 584/29.12.2006 г. с посочен предмет на доставката грунд и разредител. Съобразно изложеното в жалбата, закупените материали са били предназначени и са вложени при извършен ремонт на магазина, собственост на дружеството. Това твърдение, съществуващо в жалбата не е доказано както в ревизионното производство, така и в производството пред настоящата инстанция. Не са представени доказателства, от които може да се направи обоснован извод, че процесните стоки са били използвани именно на посоченото място, в тази връзка не са представени и доказателства за кадрова и техническа обезпеченост. Не са представени доказателства за предходни доставчици, не са представени доказателства, от които може да се установи как и по какъв начин е било извършено транспортирането на процесните стоки, както и доказателства евентуално за съхранението им до използването им. Тези изводи се правят и с оглед на обстоятелството на количеството грунд и разредител, описани в процесната фактура, а именно същата документираща доставката на 35 тона грунд и 36.36 тона разредител. В съответствие с изложеното правилно органите по приходите са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по процесната фактура. С оглед направените по-горе изводи, този извод за недоказана реалност на доставката по процесната фактура не се отрича от обстоятелството на осчетоводяване на фактурата, така, както същото е установено от изслушаната по делото съдебно-счетоводна експертиза, изготвена от вещото лице Ш..

С обжалвания ревизионен акт е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактура № 144/23.05.2007 г. с предмет на доставката бормашина БК 20 с начислен ДДС 25 170 лв., № 592/18.04.2008 г. с предмет на доставката хладилна камера и начислен ДДС 85 210 лв. и фактура № 626/17.05.2008 г. с предмет на доставката климатизираща камера и начислен ДДС в размер на 93 110 лв. Не се спори между страните, това е и обстоятелство, което се установява от изслушаната по делото съдебно-счетоводна експертиза, че процесните фактури са отразени в дневниците за продажби и справките декларации на дружеството за съответните данъчни периоди. От събраните по делото доказателства се установява, че процесните фактури са издадени въз основа на договори от 04.04.2008 г. (за хладилната камера) и 06.05.2008 г. (за климатизиращата камера, сключени между [фирма] в качеството му на продавач и [фирма] в качеството му на купувач. От събраните по делото доказателства (изслушаната съдебно-счетоводна експертиза на вещото лице Ш.) се установява, че процесните фактури са осчетоводени в счетоводството на [фирма].

Към всеки един от двата договора е приложен и приемо-предавателен протокол, в който е посочено, че е осъществено предаването на климатизираща камера по фактура № 626/17.05.2008 г. и на хладилна камера по фактура № 592/18.04.2008 г. По отношение на фактура № 144/23.05.2007 г. не е представен договор и приемо-предавателен протокол. От така събраните доказателства не

се установява реалността на доставките по процесните фактури. 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. 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. 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 процесния случай реалното извършване на доставката на услугите и реалното доставяне на стоките по процесните фактури не беше доказано нито в производството пред настоящата инстанция, нито пък в ревизионното производство. От събраните по делото доказателства не може да се установи по несъмнен начин, че именно лицето, посочено като издател на процесните фактури е реалния доставчик на стоките, посочени в същите. С оглед вида на процесните стоки не се установява наличието на техническа обезпеченост за доставката на същите както у доставчика, така и у получателя – не се установява по какъв начин са били транспортирани стоките от доставчика до получателя, за чия сметка са транспортните разходи. Не са представени доказателства, от които да може да се направи извод за извършването на допълнителни разходи по доставката на машините като например разходи за транспорт, за товаро разтоварни работи, монтаж на машините. Съгласно заключението на изслушаната съдебно-счетоводна експертиза на вещото лице Ш. не са осчетоводени такива разходи.

Процесните машини не се индивидуализирани по никакъв начин, така че да може да се направи извод, че именно това са стоките, чиято доставка е документирана с процесните фактури. Стоките не са индивидуализирани, не са отделени от своя род, дори и в представените като доказателства по спора приемо-предавателни протоколи. Така направените разходи не се отричат от направените от вещото лице Ш. констатации при изготвянето на съдебно-счетоводната експертиза, че доставените хладилна камера и климатизираща камера са налични в дружеството. От поставените задачи на вещото лице следва несъмнения извод, че същото не е посетило на място търговското дружество за установяването на този факт, а е направило заключението си основавайки се само и единствено на обстоятелството, че процесните 2 машини са заведени в инвентарната книга на дружеството. Независимо от това обстоятелство, обаче с оглед именно на факта, че от

събраните по делото доказателства по никакъв начин не може да се установят индивидуализиращи признаци на посочените родови вещи, включително чрез отделянето им от своя род и предаването им не може да се направи извода, че това именно са машините, чиято доставка е била документирана с процесните две фактури. Освен това следва да се съобрази и обстоятелството, че видът на машините несъмнено предполага наличието на съответните специалисти, които да извършат монтирането на машините. Доказателства в тази насока не са били събрани в ревизионното производство, доказателства в тази насока не се събраха и в производството пред настоящата инстанция. В глава 19 от ДОПК „Съдебно обжалване” липсва изрична регламентация за правилата на доказване, поради което в съдебното производство намират приложение общите правила на ГПК. Основополагащо в тази насока е правилото на чл. 154, ал. 1 от ГПК, съгласно което всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. Следователно, правилно от събраните по делото доказателства органите по приходите е установил липсата на реалност на доставката по процесните фактури. Следва да се определи като неоснователно оплакването, съдържащо се в жалбата, че правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя било отказано само и единствено поради неоткриването на адресите за кореспонденция на дружествата доставчици.

Правото на приспадане на данъчен кредит е отказано поради недоказаната реалност на доставките по процесните фактури. Относно представените ревизионни актове на [фирма] и [фирма] и твърдението на жалбоподателя, че със същите не е била извършена корекция на получените доставки от „И. груп плус” (съдържащо се в представените по делото писмени бележки от процесуалния представител на жалбоподателя) съдът определя това обстоятелство като неотнормено по спора като съобразява и решение на Съда на Европейския съюз от 31 януари 2013 г., постановено по дело C-643/2011 г. съгласно т. 42, от което само от акта, че в съставен на издателя на фактурата ревизионен акт данъчната администрация не е извършила корекция на декларираните от него ДДС не може да се направи изводът, че посочената администрация е признала, че фактурата съответства на действително извършена облагаема сделка (т. 42 от решението). В процесния случай правото на приспадане на данъчен кредит е отказано на жалбоподателя поради обстоятелството, че доставчикът не е представил документите, които биха доказали неговата техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставката (това е обстоятелство, по което в мотивите си се е произнесъл и съдът на Европейския съюз в посоченото решение). В тази връзка съгласно мотивите на посоченото решение националната юрисдикция, както данъчната администрация, така и в настоящия случай съдебната инстанция следва да провери обстоятелствата в тази връзка, като в съответствие с правилата за доказване по националното право извърши обща преценка на всички доказателства. Такава обща преценка е била извършена от органите по

приходите, издали обжалвания ревизионен акт. В настоящото съдебно производство, обаче доказателствената тежест относно опровергаване на констатациите, съдържащи се в ревизионния акт принадлежи на жалбоподателя. Още с определението за насрочване на делото съдът е указал доказателствената тежест на страните, като в тежест на жалбоподателя по спора е опровергаването на констатациите, съдържащи се в ревизионния акт, а именно той е лицето, което следва да докаже реалността на осъществените доставки. И след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, то в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

По отношение на установените задължения по ЗКПО за 2007 г. С ревизионния акт на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО е увеличен финансовия резултат на дружеството за 2007 г. с начислената амортизация в размер на 22023, 75 лв. за придобита бормашина по фактура № 144/23.05.2007 г., издадена от [фирма]. Р. акт е законосъобразен и в тази му част. Съобразно чл. 77, ал. 1 от ЗКПО разходите, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане. При неустановена реалност на доставките по процесната фактура, правилно органите по приходите са увеличи финансовия резултат на дружеството жалбоподател на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО. Това увеличение се допуска винаги, когато разходите не са доказани документално. В [чл. 10, ал. 1 ЗКПО](#) се съдържа дефиниция на понятието "документална обоснованост" и тя се доказва чрез първичен счетоводен документ по смисъла на [Закона за счетоводството](#), отразяващ вярно стопанската операция. След като тези разходи не са документално обосновани, то според [чл. 77, ал. 1 ЗКПО](#) не се признават за данъчни цели. Както се посочи и по-горе в мотивите на настоящото решение правилното и законосъобразно отразяване на определен разход в счетоводството на ревизираното лице не доказва по несъмнен начин, че тези вписвания отразяват действително извършени стопански операции. Това върху което следва да се посочи, че основанието за отказ на правото на приспадане на данъчен кредит по процесната фактура и респективно увеличаването на финансовия резултат на дружеството за 2007 г. не е неоткриването на прекия доставчик и непредставянето от негова страна на документи, а липсата на категорични и недвусмислени доказателства, че такива стопански операции действително са извършени и че дружеството действително е извършило разходи по процесната фактура, в процеса случай извършило разходи по амортизацията на процесната машина, доставката на която е била документирана с процесната фактура. Дори и фактурата за извършената доставка на машината да е съставена в съответствие с изискванията на [Закона за счетоводството](#), то това не е достатъчно, за да се приеме, че посочената в нея доставка действително е осъществена.

Доколкото, съгласно § 2 от Допълнителните разпоредби на ДОПК, за неуредените с този кодекс случаи, се прилагат разпоредбите на

Административнопроцесуалния кодекс и Гражданския процесуален кодекс, то съдът на основание чл. 168, ал. 1 от АПК е длъжен да провери законосъобразността на административния акт на всички основания по чл. 146, като по отношение на нищожността, съгласно чл. 168, ал. 2 съдът я обявява, дори да липсва искане за това. Съдът намира, че обжалваният административен акт е издаден от компетентен орган. Със Заповед № К 1104454/01.09.2011 г., издадена от началник на сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” в ТД на НАП е определен компетентният орган по приходите за издаването на ревизионния акт. Началникът на сектор „Ревизии” има правомощието да издава заповеди за определяне на компетентен орган по силата на Заповед № РД-01-6/04.01.2010 г. на директора на ТД на НАП С.. Съгласно т. 2 от заповед № РД-01-131/22.03.2007 г. функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113 и чл. 119, ал. 2 от ДОПК се изпълняват от органи по приходите, заемащи длъжността началник на сектор „Ревизии” в дирекция „Д.” в ТД на НАП С..

С оглед заявената претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение от ответника по спора, в съответствие с чл. 2 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, вр. чл. 7, ал. 1, т. 4 от същата е основателна, като в съответствие с чл. 161, ал. 1, изр. 3 от ДОПК същата следва да бъде уважена в размер на 10 199, 56 лв.

Като взе предвид направените фактически и правни изводи и на основание чл. 160, ал. 1, предложение последно от ДОПК съдът,

РЕШИ

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу ревизионен акт № [ЕГН]/14.11.2011 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., като неоснователна.

ОСЪЖДА [фирма] да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 10 199, 56 лв.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните с връчване на преписи по реда на чл. 138 от АПК.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ