

# РЕШЕНИЕ

№ 7379

гр. София, 27.11.2013 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 2 състав,**  
в публично заседание на 24.10.2013 г. в следния състав:

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Милена Славейкова**

при участието на секретаря Александра Ковачева и при участието на прокурора Тафров, като разгледа дело номер **14399** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на Р. К. Г., действащ като едноличен търговец (ЕТ) с фирма „Р. Г. – Д.“, ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [жилищен адрес] срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ №[ЕИК] от 09.12.2008г., издаден от З. Н. Л. на длъжност „главен инспектор по приходите“ при ТД на НАП [населено място], потвърден с решение № 154 от 02.02.2009 г. на Директора на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено място] (понастоящем Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“), в частта, с която не е признато право на данъчен кредит общо в размер на 27 035.84лв. (главници по ЗДДС) и лихви в размер на 8846.55 лв. за данъчни периоди м.02.-м.05.2004г., м.04.2005г., м.10-м.11.2005г., м.02.2006г., м.08.2006г., м.11.2006г., м.03.2007г., м.11-м.12.2007г., както и установените данъчни задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.12.2002г. до 30.04.2003г. Поддържа допуснато съществено процесуално нарушение на разпоредбата на чл.114, ал.2 ДОПК поради издаване на ревизионния акт (РА) след срока, определен в заповедта за възлагане на ревизия (ЗВР). Жалбоподателят поддържа незаконосъобразност поради неправилно приложение на материалния закон, конкретно чл.65, ал.4, т.4 ЗДДС (отм.) поради ненамиране на доставчиците на декларираните от тях адреси. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в обжалваната част.

Ответникът директор на Дирекция “ОДОП” – [населено място] оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Представителят на Софийска градска прокуратура изразява становище за основателност на жалбата.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със ЗВР №800248/23.06.2008 г. (стр.78 от приложението) на В. С. Д. - началник отдел „Контрол“ в ТД на НАП [населено място] е възложено на органите по приходите З. Н. Л. и В. Л. А. извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за данъчни периоди 01.01.2002г. – 31.12.2007г. в двумесечен срок от връчване на ЗВР по смисъла на чл.114, ал.1 ДОПК на 24.06.2008 г., т.е. в срок до 24.08.2008 г. Със ЗВР № 800308/25.08.08г. и ЗВР №800352/25.09.2008г. е удължен срокът на ревизията до 25.10.2008г. съобразно чл.114, ал.2 ДОПК. За доказване компетентността на органа, възложил данъчната ревизия ответникът е представил заповед № 68 от 08.05.08г. (стр.232 от приложението) на директора на ТД на НАП [населено място], с която на В. С. Д. е са възложени функциите на орган по възлагане на ревизии и издаване на ЗВР. Ето защо съдът приема, че ревизията е възложена от компетентен орган по приходите.

В срока по чл.117, ал.1 ДОПК е издаден ревизионен доклад № 800352 от 10.11.2008г. (08.11.2008г. е събота, неработен ден) от органите по приходите, определени в ЗВР, който съдържа реквизитите по чл.117, ал.2 ДОПК. В РД са установени следните факти: Доставчикът [фирма], издал фактура №133/31.05.2004г. с предмет „стока“, не е намерен на декларирания адрес и не е представил исканите в хода на насрещната проверка документи. При проверка в информационните масиви на НАП е установено, че фактурата е включена в дневника за продажби и СД за периода. Доставчикът [фирма], издал фактури №12/24.11.2006г. и №11/23.11.2006г. с предмет „продажба“, не е намерен на декларирания адрес и не е представил исканите в хода на насрещната проверка документи. При проверка в информационните масиви на НАП е установено, че фактурите са включени в дневника за продажби и СД за периода, но не е налице реална доставка по смисъла на чл.6 ЗДДС (отм.) поради липса на данни за начисляване на данъка по смисъла на чл.55, ал.6 ЗДДС (отм.), липса на данни за разплащане, за предходни доставчици, за материална, техническа и кадрова обезпеченост на прекия доставчик. Доставчикът [фирма], издал фактура №872/26.03.2004г. с предмет „продажба на стока“, не е намерен на декларирания адрес и не е представил исканите в хода на насрещната проверка документи. При проверка в информационните масиви на НАП е установено, че фактурата е включена в дневника за продажби и СД за периода, но липсват данни за „наличие на потенциал за изпълнение дейността на дружеството“. Доставчикът [фирма], издал фактури №290/08.04.2005г. и № 293/12.04.2005г. с предмет „продажба на стоки“, не е намерен на декларирания адрес и не е представил исканите в хода на насрещната проверка документи. Направен е извод, че поради непредставяне на документи не може да се даде информация относно осчетоводяването на фактурите, наличието на плащане и други данни, доказващи реалността на

доставките. Доставчикът [фирма], издал фактури №153/20.02.2004г. и № 155/24.02.2004г. с предмет „продажба на стоки“, не е намерен на декларирания адрес и не е представил исканите в хода на насрещната проверка документи. Направен е извод, че поради непредставяне на документи не може да се даде информация относно осчетоводяването на фактурите, наличието на плащане и други данни, доказващи реалността на доставките. Доставчикът [фирма], издал фактура № 17/30.04.2004г., не е намерен на декларирания адрес и не е представил исканите в хода на насрещната проверка документи. Направен е извод, че поради непредставяне на документи не може да се даде информация относно осчетоводяването на фактурата, наличието на плащане и други данни, доказващи реалността на доставката. Доставчикът [фирма], издал фактури № 1017/26.08.06г. и №1021 от 28.08.2006г. не е намерен на декларирания адрес и не е представил исканите в хода на насрещната проверка документи. При проверка в информационните масиви на НАП е установено, че фактурите не са включени в дневника за продажби и СД за периода. Доставчикът [фирма], не е намерен на декларирания адрес и не е представил исканите в хода на насрещната проверка документи. Доставчикът [фирма], издал фактури №807 от 26.11.2007г., №807 от 28.11.2007г. и №818 от 12.12.2007г. с предмет „ламарина, черни тръби и винкел“, не е намерен на декларирания адрес и не е представил исканите в хода на насрещната проверка документи. При проверка в информационните масиви на НАП е установено, че фактурите са включени в дневника за продажби и СД за периода, но не е налице реална доставка по смисъла на чл.6 ЗДДС (отм.) поради разминаване между началника и крайните салда на оборотните ведомости за м.11.2007г. и м.12.2007г., непредставяне на писмен договор, невключване на фактурите от предходния доставчик [фирма] в дневника за продажбите за периода. Доставчиците [фирма] и [фирма] са намерени на декларираните адреси и са представили документи в хода на насрещните проверки. Доставчикът СД [фирма] не е намерен на декларирания адрес и не е представил исканите в хода на насрещната проверка документи. Поради непредставяне на документи е направен извод за липса на реална доставка по смисъла на чл.6 ЗДДС (отм.) поради липса на данни за начисляване на данъка по смисъла на чл.55, ал.6 ЗДДС (отм.). Направено е предложение по посочените доставки да се откаже право на данъчен кредит (ДК) на основание чл.65, ал.4, т.4, вр. чл.64, ал.1, т.2 ЗДДС (отм.) и невъзможност за приложение на разпоредбата на чл.65, ал.8 ЗДДС (отм.), както и на основание чл.70, ал.5, вр. чл.6 и чл.25 ЗДДС (в сила от 01.01.2007г.).

Р. доклад е връчен на представител на жалбоподателя на 13.11.2008 г. Жалбоподателят е депозирал възражение вх.№70-10-7067 от 25.11.2008г. в срока по чл.117, ал.5 ДОПК.

Със заповед № К-800352/10.11.2008 г. на В. С. Д., като орган, възложил ревизията, по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК, З. Н. Л. е определена за компетентен орган по приходите за издаване на ревизионен акт, която заемайки длъжността “главен инспектор по приходите” има качеството на орган, който може да издаде ревизионен акт по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК вр. чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП.

В срока по чл.119, ал.3 ДОПК (14 дни от подаване на възражението по реда на чл.117, ал.5 ДОПК) е издаден оспореният ревизионен акт №[ЕИК] от 09.12.2008г. от определения по реда на чл.119, ал.2 ДОПК орган и във

формата по чл.120, ал.1 ДОПК. В ревизионния акт са възприети изцяло констатациите на ревизиращите органи от ревизионния доклад относно наличието на основание да се откаже правото на ДК по чл.65, ал.4, т.4, вр. чл.64, ал.1, т.2, вр. чл.6 ЗДДС (отм.), респ. чл.70, ал.5, чл.72, ал.1, вр. чл.6 и чл.25 ЗДДС (в сила от 01.01.2007г.). Установени са задължения за ДДС за внасяне в размер на 27035.84 лв. и лихви за забава в размер на 8846.55 лв.

Видно от разписката към ревизионния акт същият е връчен на представител на жалбоподателя на 12.12.08 г., като постъпилата срещу РА жалба вх. 70-00-7852/22.12.2008 г. е подадена в 14 дневния срок по чл.152, ал.1 ДОПК. Срокът за произнасяне от горестоящия орган съобразно чл.155, ал.1 ДОПК е до 05.02.2009 г. включително. В този срок е издадено решението на горестоящия орган № 154/02.02.2009 г., с което ревизионният акт е потвърден в оспорената пред съда част.

Видно от разписката за връчване решението е съобщено на представител на жалбоподателя на 09.02.2009 г. Жалбата от 12.02.2009г., по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ съобразно чл.156, ал.1 ДОПК на обжалване индивидуален административен акт, поради което е процесуално ДОПУСТИМА.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

В настоящето производство и съгласно чл.160, ал.2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. По изложените вече във фактическата част на решението съображения съдът намира, че обжалваният ревизионен акт е издаден от компетентен по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК орган по приходите. Р. акт е издаден в установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК и при спазване на процесуалните правила. Спорът между страните е изцяло правен относно наличието на основание за непризнаване на право на ДК.

С оспорения ревизионен акт е отказано право на ДК поради липса на реална доставка по смисъла на чл.6 ЗДДС (отм.) във връзка с обстоятелства, установени при извършване на насрещните проверки на доставчиците на жалбоподателя. Съгласно на чл.6 ЗДДС (отм.) - доставка по смисъла на този закон е 1. прехвърлянето на собственост върху стока или други вещни права върху стока, извършването на услуга, когато 2.се извършват срещу насрещна престация и 3. на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи. Наличието на реално осъществена доставка по смисъла на чл. 6 ЗДДС (отм.) е предвидено като изискване за възникване право на данъчен кредит в разпоредбата на чл. 63 ЗДДС (отм.), съдържаща легалното определение, според което данъчен кредит е сумата от начислен данък по този закон на регистрирано лице за получена от него стока или услуга по облагаема доставка, която лицето има право да приспадне. Следователно, наличието на реално осъществена доставка е предпоставка за възникване право на данъчен кредит и изпълнението ѝ следва да бъде проверено, за да бъде направена преценка дали ревизирият субект има право на приспадане на данъчния кредит. При липсата на реално осъществени

доставки по процесните фактури, без значение\_ за правото на данъчен кредит е дали данъкът е начислен от доставчика в счетоводството му като задължение към бюджета, както и налице ли е плащане на данъка по “ДДС-сметка” по смисъла на чл.64, ал.2 респ. чл.65, ал.8 ЗДДС (отм.).

За установяване на спорните по делото обстоятелства е допусната основна съдебно счетоводна експертиза от 27.09.2011г., изготвена от вещото лице Г. А.. Вещото лице А. не е открило преките доставчици на жалбоподателя на декларираните пред НАП адреси, поради което не е осъществило проверка в техните счетоводства. Констатирало е включване на спорните фактури в дневниците за продажбите и другите регистри по ЗДДС (О..) за съответните периоди по отношение на доставчиците [фирма], [фирма] (с правоприемник [фирма]), [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма]. Доставчикът [фирма] не е включил в регистрите по ЗДДС спорните фактури. Вещото лице А. е потвърдил констатациите от РД и РА, че представените от доставчика [фирма] регистри по ЗДДС не удостоверяват редовно водено счетоводство - липса на съответствие между началните и крайни салда в оборотните ведомости за м.11. и м.12.2007г., липса на съответствие между оборотите по сметка 501 с тези в оборотната ведомост за отчетните периоди.

В съдебно заседание на 24.10.2013г. процесуалният представител а жалбоподателя представя: договор от 01.01.2004г. за наем на складово помещение с площ от 36.00 кв.м., находящо се в [населено място],[жк]. Представен е договор от 01.03.2004г., с който е възложил на [фирма] „доставка на метали – кръг“. В договора няма индивидуализация на вещта чрез описанието ѝ, включително уговорки относно количество и единична цена. Съдът приема, че този договор не доказва изпълнение на изискванията по чл.6 ЗДДС (отм.) за прехвърляне на собственост върху реално индивидуализирани вещи срещу насрещна престация в изпълнение на реално сключен договор. Представените от жалбоподателя доказателства за последваща реализация на стоките (стр.60-61, стр.63-64, стр.66-68 от делото) не доказват, че същите стоки са закупени от конкретен доставчик. По представения от жалбоподателя договор от 01.02.2004г. с доставчика [фирма] (стр.69 и сл. от делото) не е представена спецификация по т.1 от договора (представената спецификация на стр.71 от делото е без дата, наименование на лицата и подписи на представители), съгласно която се извършва допълнителна индивидуализация на стоките по вид, количество и единична цена, поради което доказателствата не доказват изпълнение на изискванията по чл.6 ЗДДС (отм.). В представените от жалбоподателя договори от 01.11.2005г. (стр.93 и сл. от делото) и от 01.02.2006г. (стр.108 от делото) с доставчика [фирма] липсва индивидуализация по вид, количество и единична цена на стоките „метални профили“, „безшевни тръби“, както и на услугите „омасляване“, „разкрояване по размер“. Представените от жалбоподателя доказателства за последваща реализация на стоките (стр.97-99, стр.101 от делото) не доказват, че същите стоки са закупени от конкретен доставчик. Идентични са съображенията относно доставчика [фирма] (договор от 01.04.04г. на стр.112 от делото). По изложените съображения съдът приема, че представените от

жалбоподателя в съдебно заседание на 24.10.2012г. писмени доказателства не доказват наличие на реални доставки по спорните фактури. Наличието на издадена фактура и извършено въз основа на нея плащане не може да доведе до извод за реалност на извършената услуга. Тези изводи не могат да се променят от наличието на издадени на доставчиците и влезли в сила ревизионни актове по ЗДДС, включващи процесните периоди, защото по отношение на доставчиците не е проверявана реалност на доставката, а липсата на корекции на деклариран от лицето резултат не създава презумпция за реално осъществена доставка. Още повече, че част от ревизиите на доставчиците са протекли без ревизираните лица да бъдат намерени на декларираните от тях адреси, при връчване на искания за обяснения и представяне на документи по реда на чл.32 ДОПК, поради което е обективно невъзможно в хода на ревизиите на тези доставчици да са събирани доказателства за реалност на доставките по смисъла на чл.6 ЗДДС. По реда на чл.32 ДОПК са връчвани съобщения в хода на извършените ревизии на следните доставчици: [фирма] (РА 1400893 от 13.10.2006г.), [фирма] (стр.3 от ДРА №323 от 12.07.2004г. и стр.7 от ДРА №235/01.08.2005г.), [фирма] (стр.2 от ДРА №1466 от 14.10.2005г. и стр.2 от ДРА №3201 от 28.11.2005г.). Ревизията по отношение на доставчика [фирма] е извършена по реда на чл.122 ДОПК поради липса и непредставяне на счетоводна отчетност от ревизираното лице (РА № 800007 от 03.07.2008г.). В хода на ревизията на доставчика [фирма] (стр.4 от РД №801467 от 08.07.2008г.) същият не е представил изисканите му първични и вторични счетоводни документи. В хода на ревизията на доставчика [фирма] (стр.2 от ДРА №22 от 24.02.2005г.) същият не е представил изисканите му първични и вторични счетоводни документи. Ревизията по отношение на доставчика [фирма] е извършена по реда на чл.122 ДОПК поради липса и непредставяне на счетоводна отчетност от ревизираното лице (РА № 20001129 от 30.07.2007г.) и при връчване на съобщения на ревизираното лице по реда на чл.32 ДОПК.

Както вече се посочи, липсата на реална доставка препятства приложението на разпоредбата на чл.65, ал.8 ЗДДС (отм.), поради което доводите на жалбоподателя в тази насока са неоснователни. При действието на ЗДДС (в сила от 01.01.2007г.) нормите на чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС превръщат наличието на реална доставка в част от елементите на фактическия състав за възникване и упражняване правото на ДК. Съгласно чл.68, ал.1, т.1 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*. Т.е. самото понятие за данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС предполага извършване на *облагаема доставка*. Респ. липсата на реална доставка препятства възникването и упражняването на правото на ДК за жалбоподателя. По изложените съображения и на основание чл.160, ал.1 ДОПК жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1, изр.2 ДОПК на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение съобразно по чл.7, ал.2, т.4 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размера на адвокатските възнаграждения в размер на 1168.00 лв. предвид размера на установените с РА задължения от 27035.84лв. главниза и 8846.55 лв. лихви за забава.

**Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во Административно отделение, 2 състав**

**Р Е Ш И :**

**ОТХВЪРЛЯ ИЗЦЯЛО** жалбата на Р. К. Г., действащ като едноличен търговец (ЕТ) с фирма „Р. Г. – Д.“, ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [жилищен адрес] срещу **РЕВИЗИОНЕН АКТ №[ЕИК] от 09.12.2008г.**, издаден от З. Н. Л. на длъжност „главен инспектор по приходите“ при ТД на НАП [населено място], потвърден с решение № 154 от 02.02.2009 г. на Директора на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено място].

**ОСЪЖДА** ЕТ „Р. Г. – Д.“, ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [жилищен адрес] да заплати на директора на Д. [населено място] **на основание чл.161, ал.1 ДОПК** юрисконсултско възнаграждение в размер на 1168.00 (хиляда сто шестдесет и осем) лв.

**Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.**

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:**