

# РЕШЕНИЕ

№ 8098

гр. София, 18.12.2013 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 44  
състав**, в публично заседание на 26.11.2013 г. в следния състав:

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Юлия Тодорова**

при участието на секретаря Емилия Митова и при участието на прокурора Никова, като разгледа дело номер **9584** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл.156 и сл. от ДОПК

Жалбоподателят [фирма], с ЕИК:[ЕИК] със седалище и адрес на управление: [населено място], пощ. код: 6600, [улица], ет.1, ап.2 представлявано от изпълнителния директор П. Н. П. обжалва Ревизионен акт № [ЕГН], издаден на 03.01.2012 година от Ц. Г. Р. на длъжност: главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С..

Жалбоподателят поддържа, че на 20.01.2012 година на дружеството е връчен Ревизионен Акт №[ЕГН], издаден на 03.01.2012 година от Ц. Г. Р. на длъжност, главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С..

Съгласно Таблица 1 от РА, за ревизираните периоди са определени задължения за данък върху добавената стойност в размер на 6 736 448,06лв. и лихви в размер на 2 221 132,64лв.

Твърди, че обжалваният ревизионен акт е издаден на 03.01.2012г. на „К. БГ4 ЕАД, като правоприемник на „Демо-Яв\$ Е., а към тази дата дружеството не е имало такова качество. Към дата 03.01.2012г. търговско дружество [фирма] е осъществявало дейността си като самостоятелно и независимо такова и въпреки, че е била стартирана процедура по вливане на дружеството в [фирма], към датата на издаване на акта, това обстоятелство не е било вписано в търговския регистър.

Съгласно разпоредбата на чл.263ж, ал.1 от Търговския закон, преобразуването има действие от момента на вписването в търговския регистър. Видно от партидата на дружеството жалбоподател, преобразуването чрез вливане на дружеството-праводател

е вписано на 04.01.2012г., т.е. след издаване на ревизионния акт, поради което с акта е санкционирано дружество, което не е страна по ревизията и няма как да носи неблагоприятни последици, касаещи друго дружество.

Чисто теоретично, към дата 03.01.2012г. е било възможно да бъде постановен отказ за вписване на заявеното преобразуване в търговския регистър и т.н. и дори това да не се случи въобще във времето, ако не се входира ново заявление от страна на преобразуващите се дружества.

Жалбоподателят оспорил преди това констатациите в РА по административен ред пред Директора на Дирекция „О.” - С. при ЦУ на НАП. В отговор на жалбата му на 17.04.2012г. на дружеството е връчено Решение № 816/11.04.2012г., издадено от директора на Дирекция „О.”, НАП С., съгласно което оставя без разглеждане жалба с вх.№ 53-06316/06.02.2012г. по регистъра на ТД на НАП, вх.№ 23-22-520/17.02.2012г. по регистъра на О. С., подадена срещу обжалвания РА и прекратява производството по жалбата.

В защита от неправомерните действия на НАП, на 23.04.2012г. подал друга жалба срещу Решение №816/11.04.2012г. чрез Д. - С., до Административен съд София-град. Във връзка подадената жалба в АС-София-град било образувано адм.д.№ 4830/2012г. на 15 състав. Делото е приключило с определение №2755/14.06.2012г., с което се отменя Решение №816/11.04.2012г. на Д. - С., НАП и се връща преписката на решаващия орган за произнасяне по жалбата на дружеството.

До настоящия момент няма произнасяне от страна на решаващия орган.

Поддържа, че обжалваният ревизионен акт е нищожен, тъй като е издаден от некомпетентен орган. С посочените в ревизионния акт заповеди е възложено извършването на ревизия на [фирма], а в ревизионния акт е посочено, че е извършена ревизия на [фирма], т.е. на друг правен субект. Не е издадена заповед за възлагане на ревизия на дружеството-жалбоподател, нито издадената заповед е изменена по реда на чл. 113, ал. 3 ДОПК, поради което и главният инспектор по приходите Ц. Г. Р. не е разполагала с правомощието да издаде оспореният ревизионен акт. В случая без значение е обстоятелството, че [фирма] е правоприменик на [фирма], тъй като преобразуването на второто дружество е извършено чрез вливането му в първото, т.е. няма тъждество между правната сфера на вливащото се дружество и това на поемащото такова, доколкото последното остава носител и на собствените си права и задължения, различни от тези на [фирма]. Липсата на разграничение между данъчните задължения на двете дружества също обуславя нищожността на акта, издаден от некомпетентен орган, дори да се приеме, че ревизията е могла да продължи и без издаването на заповед за изменение, относно страната в производството. Отделно от горното, в текста на ревизионният акт съществува неяснота относно предметът на същия — от една страна е отбелязано, че е извършена ревизия на [фирма], а в разпоредителната част са установени задължения на [фирма] към 03.01.2012г. Тази неразбираемост на акта и обстоятелството, че са установени данъчни задължения на юридическо лице, което към датата на издаване на ревизионният акт не е съществувало също води до нищожност на акта.

В случай, че съдът приеме, че оспореният РА не е нищожен, то същият е незаконосъобразен и постановен при съществени нарушения на административнопроизводствените правила. При съставяне на ревизионният акт, органът по приходите е приел, че са налице някои от предпоставките по чл. 122, ал. 1 ДОПК и е извършил ревизията по реда на чл. 124 от цитирания кодекс. Този извод на

органа по приходите е изцяло незаконосъобразен. На първо място, от мотивите към ревизионният акт не може да се направи извод, коя точно от хипотезите на чл. 122, ал. 1 от цитираният кодекс е приета за приложима. На стр. 6 от акта са посочени и чл. 122, ал.1, т.4 и т. 5 и чл. 122, ал.1 т.4 и 8 и чл. 122, ал.4, т. 5 /каквато разпоредба не съществува/, като словесно е отбелязано, че не е представена счетоводна отчетност и документи, необходими за установяване на основата за облагане с данъци. В същото време, от текста на ревизионния акт е видно, че тези обстоятелства не са налице. Органът по приходите е направил проверка на дружеството, което обслужва счетоводно [фирма], при което са му били представени счетоводни документи на дружеството - стр. 5 от ревизионния акт. Следователно изводът, че не е водено счетоводство е неправилен. Тези документи съществуват, но органът по приходите не ги е събрал, тъй като не е изчерпал всички възможности за това, в нарушение на чл. 37, ал. 1 ДОПК.

Така изложените съображения налагат извода, че фактическите констатации съдържащи се в ревизионният акт нямат презумптивна доказателствена сила, защото не са налице предпоставките на чл. 124, ал. 2 от ДОПК, тъй като събраните доказателства не установяват съществуването на обстоятелства по чл. 122, ал. 1 от същия кодекс.

Изложените в акта мотиви по същество също са бланкетни, като органът по приходите не е извършил цялостен анализ на събраните доказателства. Прието е, че през данъчните периоди, предмет на ревизията, дружеството е издавало фактури, без да е извършвало доставки, тъй като не е доказало, че е разполагало с нужен ресурс за извършването им. Този извод е произволен и се опровергава от събраните доказателства в хода на ревизията. Самият орган по приходите е установил, че [фирма] е имало персонал, работещ по трудово правоотношение, т.е. дружеството е имало кадрова обезпеченост да извърши доставките. Отделно от това, на „Демо Яв4 Е. е издаден лиценз за търговска дейност с отпадъци от черни и цветни метали. Още при издаване на този лиценз, компетентните държавни органи са извършили проверка, дали търговецът разполага с площадка, отговаряща на изискванията на Закона за управление на отпадъците и подзаконовите актове по прилагането му, съгласно чл. 54, ал. 4 и чл. 55 от ЗУО, в действалата към момента на издаването на лиценза - 28.03.2008г. редакция. За да бъде издаден лицензът, директорът на РИООСВ е извършил проверка на площадката на място и е установил съответствието и с посочените по-горе нормативни актове, а към самото заявление за издаване на лиценза са приложени доказателства за правото на [фирма] да ползва тази площадка. Органът по приходите не е компетентен да пререшава въпросите, вече решени при издаването на лиценза, защото това е правомощие на Министъра на икономиката, който също така следи и за спазването на изискванията на закона при извършване на дейността от лицензираният търговец. Щом като горепосоченият лиценз е издаден и не е отнет до м.март, 2011г., то и органът, извършил ревизията е бил длъжен да приеме, че доставчикът е разполагал с необходимата площадка, за да извършва дейност по покупко-продажба на отпадъци от черни и цветни метали. След като [фирма] е разполагало с кадрова и техническа обезпеченост да извършва доставките, за които е издало фактури и са налице преки доказателства за тяхното извършване, то направеният в ревизионния акт извод, че тези доставки не са реални и се явява неверен.

Що се отнася до доставките, по които [фирма] е получател, то и за тях неправилно е

прието, че не са извършени, тъй като не били представени доказателства за това. В тази връзка сочи, че при някои от насрещните проверки са допуснати съществени процесуални нарушения - напр. по отношение на дружество [фирма] е прието, че не е представило в срок изисканите документи, след като е било уведомено за това. Всъщност обаче това дружество не е надлежно уведомено по реда на чл. 32 ДОПК, тъй като на адреса му за кореспонденция е извършено само едно посещение. Вторият протокол № 1142228/03,09.2011г. Удостоверява посещение на адреса на друго лице - [фирма]. По отношение на част от доставчиците също неправилно е прието, че непредставянето на исканите документи от тях сочи на липса на реално извършени доставки. Органът по приходите пропуска да отчете, че тези дружества - [фирма], [фирма] и [фирма] са били в процес на вливане, което ти е затруднило да представят в срок исканите документи. Такива обаче поначало съществуват и могат да бъдат събрани като доказателства. Други доставчици, като [фирма] са представили всички изискуеми документи, но те не са обсъдени от органа по приходите в мотивите към оспорения РА. Тези доказателства са преки и установяват факта на прехвърлянето на правото на собственост върху стоките, предмет на процесите доставки. Ако ги беше анализирал в тяхната съвкупност, съобразно изискването на чл. 37, ал. 1 от ДОПК, ревизиращият орган несъмнено би достигнал до извода, че тези доставки са осъществени. Вместо това, той е започнал анализ на кадровата, техническата и материалната обезпеченост на този и на всички останали доставчици и на произхода на продадените стоки - въпроси, имащи косвено отношение за установяване на реалността на доставките, а също така и начисляването и плащането на дължимите осигуровки — въпрос, изцяло ирелевантен за правото на приспадане на данъчен кредит. В самият ревизионен акт според жалбоподателят не е конкретизирано какви и колко кадри трябва да има всеки доставчик, респ. с какво оборудване следва да разполага, за да се приеме, че може да извърши такъв обем доставки, поради което ревизионният акт в тази му част се явява немотивиран. Що се отнася до въпроса за предходните доставчици, то следва да се има предвид, че той поначало няма значение за признаване на правото на данъчен кредит. Щом съответният доставчик е бил регистриран по ЗДДС и щом е прехвърлил правото на собственост върху въпросните стоки на [фирма] и са изпълнени изискванията на чл. 71 от ЗДДС, последното дружество има право на приспадане на данъчен кредит, независимо по какъв начин доставчикът е придобил доставените стоки.

При горните фактически твърдения моли съдът да прогласи нищожността на оспорения Ревизионен акт № [ЕГН], издаден на 03.01.2012 година от Ц. Г. Р. на длъжност: главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С., евентуално да бъде отменен като незаконосъобразен.

Ответникът Директор на Дирекция „ОДОП”-„Обжалване и данъчно-осигурителна практика” оспорва подадената по делото жалба. Представя писмени бележки от дата 13.12.2013г., претендира сторените по делото разноски.

Съдът след като обсъди доводите на страните и прецени предоставените по делото доказателства и на осн.чл. 235, ал.1 от ГПК във вр. с чл.144 от АПК, приема за установено от фактическа и правна страна, следното:

Установява се от Решение на Директор на Дирекция „ОДОП“ понастоящем, че лицето П. Н. П., към момента на подаване на жалбата и към настоящия момент/датата на

издаване на Решението на Директора и Дирекция „ОДОП“ е законен представител на дружеството от вписването му в ТР на 04.01.2012 г.

Ревизионното производство за определяне задължения на [фирма] по реда на ЗДДС за периодите 01.05.2009 - 31.03.2011 г. е образувано със ЗВР № 1104768/18.04.2011 г., връчена на 09.05.2011 г. на Т. А. Г., упълномощено лице. С Уведомление № 04-53-06-1349/01.08.2011 г., връчено на 08.08.2011 г., ревизираното дружество е известно, че данъчната основа на задълженията му ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК.

По отношение на [фирма], от страна на управителя на дружеството и едноличен собственик на капитала Д. Д. Д. са предприети следните действия, съобразно публикуваните в Търговския регистър документи:

На 15.09.2010 г. с протокол от решение на едноличния собственик на капитала на [фирма] е взето решение за продажба на дружествените дялове от капитала на [фирма], ЕИК[ЕИК];

На 17.09.2011 г. е сключен договор за покупко-продажба, с който Д. Д. Д. продава на [фирма], представлявано от едноличния собственик на капитала Х. Т. Б., собствените си 50 дяла по 100 лв. всеки, за общата сума от 5 000 лв. Прехвърлянето е вписано в ТР на 21.09.2011 г.

На 28.09.2011 г. Д. Д. Д. подава уведомление до НАП за предстоящо откриване на процедура по преобразуване на [фирма] по реда на глава шестнадесета от ТЗ - вливане.

На 12.10.2011 г. е издадено Постановление за налагане на предварителни обезпечителни мерки на основание чл. 121, ал. 1 от ДОПК на [фирма] -запор върху налични и постъпващи суми в размер на 15 000 000,00 лв. по всички банкови сметки на дружеството, находящи се в посочени в постановлението банки.

Новият собственик на капитала на [фирма] - [фирма], от своя страна, извършва следните действия:

На 17.09.2010 г. с протокол от решение на едноличния собственик на капитала на [фирма], едноличен собственик на капитала на [фирма], се извършват промени в Учредителния акт на последното;

На 05.12.2011 г. на упълномощено от Д. Д. лице е връчен РД № 1109367/21.09.2011 г., с който е предложено определяне на задължение по реда на ЗДДС на [фирма] в размер на 8 568 820,52 лв.

На 08.12.2011 г. с протокол от решение на едноличния собственик на капитала на [фирма], едноличен собственик на капитала на [фирма], преобразува [фирма] на основание чл. 262 и чл. 263, ал. 2 от Търговския закон, чрез вливане на цялото му имущество в [фирма], което става негов универсален правопреемник. Вливането е вписано в ТР на 04.01.2012 г.

На 20.01.2012 г. на упълномощено от изпълнителния директор на [фирма] лице е връчен оспорвания в настоящото производство ревизионен акт, с определени задължения за внасяне - главница и лихви, в размер общо на 8 957 580,70 лв.

Жалбата е заведена в ТД на НАП С. на 06.02.2012 г. Същата е подадена от името на П. Н. П., в качеството му на изпълнителен директор на [фирма], подписана от него.

Относно компетентността на органа издал оспорения ревизионен акт, съдът приема следното:

Със Заповед № РД.01-6 от 04.01.2010 г. на Директора на ТД на НАП са посочени съответните длъжностни лица, компетентни да издават ЗВР по чл.12 от ДОПК.

Видно е от Заповед 0 1241 от 18.05.2009г., че лицето Ц. Н. е назначен на длъжност началник сектор „Ревизии”.

Със Заповед за възлагане на ревизия № 1109367 от 09.08.2011г. е определено извършване на ревизия на [фирма] за периода от 01.05.2009г. до 31.03.2011г.

Със Заповед за определяне на компетентен орган № К 1109367 от 07.11.2011г. е определена Ц. Г. Р. на длъжност Главен инспектор по приходите в ТД на НАП, да издаде ревизионен акт на [фирма].

Проверката е приключила с издаване на ревизионен доклад № 1109367 от 21.09.2011г. издаден от компетентните длъжностни лица и подписан от Ц. Г. Р. и Ц. И. Д..

Ревизионен акт № 210110 93 01.2012г. е издаден на името на [фирма] като правоприменик на [фирма].

Предмет на оспорване по делото са данъчни задължения по ЗДДС за периода от 01.05.2009г. до 31.03.2011 година.

Установи се от заключението на вещото лице С., което се кредитира от съда като вярно и безпротиворечиво дадено на база на събраните в хода на делото писмени доказателства, че с решение № 1 На СГС ФО с ФД 8107/2002 г. на 13.09.2002 г.

е регистрирано [фирма] с адрес на управление [населено място],[жк],[жилищен адрес]. Предмет на дейност на дружеството е вътрешна и външна търговия, комисионна, консигнационна, оказионна и антикварна търговия, посредничество, представителство и агенство на местни и чуждестранни физически и юридически лица, таксиметрови превози, товаро- разтоварна дейност и други дейности не забранени от закона.

С Лицензия за търговска дейност с отпадъци от черни и цветни метали № 812/28.03.2008 г. подписана от Министъра на Икономиката и Енергетиката на [фирма] [населено място] е разрешено извършване на търговска дейност с отпадъци от черни и цветни метали на вписаните в лицензията площадки, съгласно изискванията на българското законодателство. В лицензията е посочено, че местонахождението на площадката е [населено място], обл. С..

На експертизата от [фирма] се предостави договор за наем от 01.02.2008 г. , по силата, на който [фирма] в качеството на наемодател, отдава под наем на [фирма] за временно и възмездно ползване на площадка, намираща се в „Нова автобаза” .Срокът за предоставяне на площадката е 60 месеца.

Страните са договорили месечен наем в размер на 480 лв.

В приложение по договора е посочено, че [фирма] , в качеството на наемодател, предоставя за безвъзмездно ползване на фирма [фирма] мотокар, камион с щипка -Г.; самосвали;шелфер;фадрома; кантар; бензиностанция. На същата дата е подписан приемо предавателен протокол към договор за наем на недвижим имот и оборудване между [фирма] и [фирма]

На 01.06.2008 г. между [фирма], в качеството на наемодател и [фирма] в качеството на наемател е пописан договор за наем, по силата на, който наемателят се задължава да предостави на наемателя срещу възмездно ползване за срок от две години следните превозни средства:1/ товарен автомобил -марка „М.”, модел „19403” двигател № 37867910303181, рег. номер РВ 0013 ТК/РВ 1305 ЕН.2/Товарен автомобил марка „Д.” модел 93380, двигател Р.. номер РВ 1015АР/РВ21 75 ЕН.3/Товарен автомобил

-марка „М.“ модел „ 193324, двигател, 37853990576181, рег. номер РВ 2354ХМ/РВ 52 48 ЕН; 4/Товарен автомобил -марка „М.“ модел „25372“, двигател, 3786499093В191, рег. номер РВ 02 55 ХК/РВ 21 64 ЕН, 5/ Товарен автомобил -марка „М.“ модел „19464“, двигател, 39890260078281, рег. номер РВ 43 37 ВК/РВ 10 41 ЕН; 6/Товарен автомобил -марка „М.“ модел „19464“, двигател, 3768483112В281... рег. номер РВ 12 82 ВР/РВ 44 00 ЕН; 7/Товарен автомобил -марка „М.“ модел „26403“, двигател, 3768483112В281, рег. номер РВ 03 97 ВА/РВ 10 44 ЕН; 8/ товарен автомобил -марка „Ш.“, модел РВ 74 69 СС/ РВ 12 97 ЕН. В предоставените ми документи е включен и договор за отдаване под наем недвижим имот от 15.09.2002 г. , подписан между [фирма] в качеството на наемател и [фирма] в качеството на наемател. Страните са договорили месечен наем в размер на 8000 лв. месечно платими след изтичане на периода.

Вещото лице е установило и, че в дружеството правопреемник не се съхраняват аналитични и хронологични регистри на [фирма]. За процесния период дружеството е сменяло счетоводните фирми и се твърди , че при прекратяване на договора от счетоводните фирми не са предоставени хронологични регистри за ревизирания период.

На експертизата от дружеството жалбоподател, се предоставиха оборотни ведомости за 2009, 2010 и 2011 г.

При анализ на данните по оборотните ведомости, и инвентарни книги, се установява, че има дълготрайни активи в размер на 1400 лв., представляващи стойността на компютър закупен 04.02.2009 г.

Съгласно описаните по горе договори, [фирма] е сключило договор за наем на площадка и товарни автомобили и машини, подробно описани по горе.

При анализ на оборотните ведомости, вещото лице е установило, че по сметка 601 Разходи за външни услуги не са начислявани суми отговарящи на стойността на договорените наеми на активи описани по-горе. На експертизата се предостави главна книга за 2009 г., при преглед на осчетоводените стопански операции, не се установява начисляване на разходи за описаните по горе наеми.

За 2010 и 2011 г. на експертизата не се предоставиха главни книги са сметките отчитащи Разходите по икономически елементи и експертизата не е в състояние да анализира включени ли са в разход на дружеството суми по описаните по горе договори за наем на имущество и площадки.

Вещото лице е установило, че съгласно предоставените копия на ведомости за процесния период са съставени ведомости за 6 служителя, от които 1 бр. ръководител група, транспорт; 1 бр. стоковед; 1 бр. технически сътрудник; 2 бр. шофьори и 1 бр. товарач.

Съгласно предоставените оборотни ведомости за периода са начислявани трудови възнаграждения и социални осигуровки.

В заключението вещото лице изтъква, че на база на частично представените аналитична информация не може да се извърши пълен анализ по извършените стопански операции и да се даде категорично становище, относно заведеното счетоводство и предоставената информация, както и наличността на разходно оправдателни документи за осчетоводените

стопански операции.

С оглед на горното и писмените доказателства, които е прегледало вещото лице, както и от предоставените извадки от аналитичните регистри и оборотни ведомости на [фирма] предоставяни по насрещни проверки на фирми клиенти на дружеството, не може да се установи с категоричност, дали счетоводство на дружеството е водено редовно за ревизирания период.

Съгласно предоставените данни оборотни ведомости за 2009, 2010 и 2011 г., се установява, че за периода дружеството не е имало собствени дълготрайни активи, необходими за изпълнение на дейността си.

В аналитичната информация по сметка разходи за външни услуги не са осчетоводени сумите по предоставените копия на договори за наем на имущество. За 2010 и 2011 г. аналитична информация по сметката не се предостави.

За изпълнение на възложената задача на експертизата е следвало да се предоставят първичните счетоводни документи и хронология на осчетоводяване, аналитични регистри, оборотни ведомости Годишни счетоводни отчети, Ведомости за заплати, на базата, на които може да се извърши анализ и предостави становище по възложените задачи.

От служители на [фирма], се твърди, че документите на дружеството са задържани, от счетоводните фирми обслужващи дружеството.

Съдът е допуснал единична допълнителна ССЕ, като е указал на вещото лице да изготви заключение според иззетите писмени доказателства на жалбоподателя. Последният не е внесъл определение от съда депозит, поради което съдът е отменил определението си, с което е допуснал ССЕ.

В хода на ревизията са предприети следните процесуални действия: На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения с изх. №04-53-06-712/03.05.2011 г.

Към момента на издаване на настоящия ревизионен доклад изисканите документи не са представени.

В резултат на гореизложеното при ревизията не е предоставена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството и съответните документи, и данни необходими за установяване на основата за облагане с данъци. Констатираното представлява обстоятелство по чл. 122, ал.1, т. 4 и т.5 от ДОПК

В хода на ревизионното производство по отношение на влялото се дружество и на [фирма] и на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК, на задълженото лице е връчено уведомление с изх. № 04-53-06-1349101.08.2011 г., с което лицето е уведомено, че основата за облагане с ДДС за период 01.05.2009 г. - 31.03.2011 г. ще бъде определена по предвидения в чл. 122 от ДОПК. Определен е срок до 22.08.2011 г. за представяне на доказателства.

На 22.08.2011 г. в деловодството на ТД на НАП [населено място], офис „О.“ по повод горецитираното уведомление са представени документи с вх. №04-53-06-1349/22.08.2011 г., подробно описани в РД.

Установено е, че дружеството не е представило изисканите му оборотни ведомости, месечни отчети, справки и декларации за наличие на материална, кадрова и техническа обезпеченост, документи, свързани с финансирането на



дейността. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ат. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения с изх. №04-53-06- 1348/01.05.2031 г.

Съдът приема за установено въз основа на констатациите в РД и РА, че [фирма] няма организирано счетоводно отчитане, съобразно изискванията на Закона за счетоводството и Националните стандарти. Липсват счетоводни регистри на сметки 401, 411, 702, 304, 502, 508, 459, 498. Представените оборотни ведомости за 2009 г., 2010 г. и 2011 г. са с неранени начални и крайни салда. Оборотите по сметки 501, 502 за 2009 г. и 2010 г. не съответстват на банковите извлечения и на направените разходи и реализирани приходи на каса. Липсват банкови извлечения за 2010 г. За направените констатации е издаден протокол №1141922/01.09.2011 г.

Ревизиращите на основание чл.45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица - доставчици на [фирма], както следва:

По доставките на [фирма], Булстат[ЕИК]:

С цел установяване доказателства за извършени доставки на хода на данъчната ревизия е извършена насрещна проверка на [фирма], относно фактури, издадени във връзка с чл.163а от ЗДДС, за доставки на метални отпадъци от [фирма] и фактури, както следва: 727/19.10.2010г., №738/29.10.2010г., №731/25.10.2010г., №733/26.10.2010г., №735/27.10.2010г., №747/ 08.11.2010г., №763/ 24.11.2010г., №751/ 11.11.2010г., №7591/8.11.2010г., №73901.11.2010г., №74202.11.2010г., №76629.11.2010г., №743/03.11.2010г., №753/12.11.2010г., №760/19.11.2010г., №76730.11.2010г., №756/15.11.2010г., №749/09.11.2010г., №762/22.11.2010г., №773/07.12.2010г., №770/02.12.2010г., №777/10.12.2010г., №775/08.12.2010г., №783/28.12.2010г., №784/29.12.2010г., №772/06.12.2010г.

За констатациите от извършената насрещна проверка е съставен Протокол 2200- 3-1109367-06/07.09.2011 г.

При проверката е установено, че [фирма] е регистрирано по реда на ДОПК в ТД на НАП С.. По ЗДДС дружеството е регистрирано на 24.01.2005 г.. Връчено е ИПДПО с изх. №04-53-06-1470/19.08.2011 г. на 29.08.2011 г. Ревизиращите са установили, че за това дружество за периодите от 01.11.2010г. - 31.12.2010г., както и за периода 01.10.-31.10.2010г. фактури не са представени.

Като писмено доказателство е прието декларация от управителя на [фирма] Г. М. П., според която транспортът по доставките на алуминиев скрап е за сметка на [фирма], с изключение на транспорт от 07.10.2010 г.. който е за сметка на „К.“.

За установяване основателността на твърденията в тази декларация, са изискани от [фирма], търговски и счетоводни документи за наличие на собствени или наети транспортни средства, но същите не са представени и не са налични в счетоводството на това дружество.

В дневниците на покупки на „Демо Яв „ Е., фактури с предмет на доставка - „Транспорт“ не са включвани, както и от доставчик [фирма], което е превозвач, съгласно представени товарителници, подробно посочени в т.4.8 от РД.

Съгласно тези товарителници, се установява, че товарът се изпраща от

[населено място] и се разтоварва в [населено място]. В хода на ревизията не е установено наличие на собствен или нает склад(помещение, база или др.) за съхранение на количествата скрап от [фирма]. Не е установено счетоводно отчитане на такива стоки, както и продажбата им.

Приложени са фактури за продажба на отпадъчен метал- алуминий твърд, издадени от [фирма] с Булстат[ЕИК], [фирма] с Булстат[ЕИК], [фирма] с Булстат[ЕИК].

Представена е друга декларация от управителя на [фирма] Г. М. П., според която доставките на алуминиев скрап от фирми [фирма], [фирма] и [фирма] са извършени със собствен транспорт на съответните фирми за тяхна сметка. Не са представени доказателства за извършен транспорт.

По отношение на плащането - представени са нечетливи копия от месечни обобщени отчети от ЕКАФП, не става ясно кой за коя дата се отнася, какъв оборот е реализиран на съответната дата и този оборот от [фирма] ли е.

От извършена проверка по време на ревизията в базата данни на НАП, ревизиращите са установили и, че през периода, през който са издадени фактури към [фирма], в [фирма] има назначени лица по трудов договор, които не са длъжност, необходима за извършване на фактурираните доставки. Не е деклариран търговски обект. При проверката се установи, че и едноличният собственик на [фирма] не е декларирал и плащал осигуровки, като действащ управител на дружеството.

След анализ на всички събрани в хода на производството доказателства: от

насрещната проверки на [фирма], от данни от информационния масив на НАП и от представените в хода на ревизията документи от страна ревизираното дружество, съдът стига до извод, че липсват доказателства за реално получаване от [фирма] на доставка на скрап с доставчик [фирма]. Доставките на отпадъци са съгласно режима на чл.163а от ЗДДС, т.е. облагат се при получателят. В конкретния случай относно [фирма] не са установени данни за реално извършени доставки към [фирма].

По доставките на [фирма], Булстат[ЕИК]:

С цел установяване наличието на обстоятелства по чл.68 от ЗДДС в хода на данъчната ревизия е извършена насрещна проверка на [фирма], относно издадени протоколи по чл. 117 от ЗДДС от [фирма] по фактури на [фирма]:№45/05.06.2009г., №46/05.06.2009г., №51/01.12.2009г.

За констатациите от извършената насрещна проверка е съставен Протокол 2200-3-1109367-01/07.09.2011 г. Съгласно Протокол №2200-3-1109367-01/07,09.2011 г. [фирма] е регистрирано по реда на ДОПК в ТД на НАП, а по ЗДДС на 19.03.2007 г. Връчено е ИПДПО с изх. №04-53-06-9.08.2011 г. на 02.09.2010г. Ревизиращите в РД са обсъдили и кредитните известия към цитираните фактури, подробно посочени в т.4.8.2 от РД.

По отношение на този доставчик са приети договори за покупко-продажба от 06.02.2009 г.,разпечатка на хронологичните и аналитични счетоводни записвания при покупката и продажбата на стоките, предмет на издадените фактури; оборотни ведомости за периодите, включващи

проверяваните фактури, извлечение от група 20; банкови извлечения за плащане по цитираните фактури и разходни ордери за възстановените суми в брой, ведомости за заплати за проверяваните периоди.

За протокол №51/01.12.2009 г. не са установени данни за получена доставка и причините за издаването му, на основание чл.82, ал.5, във връзка с чл.163а от ЗДДС.

По доставките на [фирма], Булстат[ЕИК]:

С цел установяване наличието на обстоятелства по чл.68 от ЗДДС в хода на данъчната ревизия е извършена насрещна проверка на [фирма], относно протоколи по чл. 117 от ЗДДС №44 от 01.06.2009г., № 43 от 01.06.2009г., №42 от 01.06.2009г., №41 от 01.06.2009г. издадени от [фирма].

За констатациите от извършената насрещна проверка е съставен Протокол 2200-3-1109367-10/07.09.2011 г.

Съгласно Протокол №2200-3-1109367-10/07.09.2011 г. [фирма] е регистрирано по реда на ДОПК в ТД на НАП С.. По ЗДДС дружеството е регистрирано на 07.05.1998 г. Връчено е ИПДПО с изх. №04-53-03-820/19.08.2011 г. на 29.08.2011 г. На 03.09.2011 г. са представени декларация от управителя, копия на кредитни известия и фактури за данъчен период юни 2009г. и за м. март 2009г. Прието е още копие на РКО №102/02.06.2009 и квитанция към ПКО №11 за върната сума по кредитното известие.

Видно е от договор за покупко-продажба от 30.01.2009, покана и анекс от 01.06.2009, че същият е с предмет доставка на отпадъци от цветни и черни метали по отношение на [фирма]. Ревизиращите са проверили дневник на сметка 411 и оборотна ведомост за 06.2009г.

При проверка на представените документа е установено, че по издадените от [фирма] фактури и кредитно известие от месец 03.2009 г. са издадени от [фирма] горецитираните протоколи по чл.117 от ЗДДС, във връзка с чл.82, ал.5 през месец 06.2009 г. Доставки между страните не са извършвани.

По доставките на [фирма], Булстат[ЕИК]:

С цел установяване наличието на обстоятелства по чл.68 от ЗДДС в хода на данъчната ревизия е извършена насрещна проверка на [фирма], относно фактури и протоколи по чл. 117 от ЗДДС. Същите са подробно посочени в т.8.4.4. от РД. Същите се отнасят за данъчен период м.07.2010г., м.01.2010г., издадени на и от [фирма].

Издаден е протокол за извършена насрещна проверка №2200-3-1109367-9/31.08.2011 г. От него се установява, че във връзка с Р. № 1101932/19.08.2011г. е изготвено ИПДПОЗЛ с изх. № 20-28-1685#1/19.08.2011год., което е връчено на М. И. Г. - упълномощено лице. Дружеството е регистрирано по реда на ДОПК на 21.05.2003 г. и по ЗДДС на 16.06.2003 г. с основна дейност - търговия. Документите са представени в законоустановения срок.

Представена е фактура №458/18.12.2009 г. с предмет на доставка „Аванс по договор за доставка на отпадъци от цветни метали - скрап" на стойност 10 310 220,00 лв. и срок на договора - 30.06.2010 г. До крайният срок на договора не е извършена никаква доставка на меден скрап и с неговото

изтичане договорът се счита за прекратен от 01.07.2010 г. За прекратяване на договора е издадено КИ №500/01.07.2010г. За периода 12.2009 г. - 31.12.2010 г. не е издаван документ с №54/01.01.2010 г.

По представения договор и фактура №458/18.12.2009 г. няма извършено плащане. Към датата на договора [фирма] дължи на [фирма] сума в размер на 10 310 220,00 лв. по фактури за минали доставки и не е извършвано плащане, а прихващане на задължения.

След анализ на всички събрани в хода на производството доказателства: от насрещната проверки на [фирма], от данни от информационния масив на НАП и от представените в хода на ревизията документи от страна ревизираното дружество, се налагат следните изводи:

Издадена е фактура №458/18.12.2009г. с предмет –аванс по договор за доставка на отпадъци от цветни метали , която не е осчетоводена от [фирма]. Издаден е протокол по чл.117 от ЗДДС.

По фактура №54/01.01.2010 г., няма плащане. Издадено е кредитно известие №500/01.07.2010 г., към цитираната фактура, което е отразено като кредитно известие и сторнирано и няма издаден протокол по чл.117 от ЗДДС.

Липсват доказателства за реално получаване от [фирма] на авансово плащане и доставка на скрап с доставчик [фирма]; Доставките на отпадъци са съгласно режима на чл.163а от ЗДДС, т.е. облагат се при получателят. В конкретния случай относно [фирма] не са установени данни за реално извършени доставки към [фирма].

По доставките на [фирма]. Булстат[ЕИК]:

С цел установяване наличието на обстоятелства по чл.68 от ЗДДС в хода на данъчната ревизия е извършена насрещна проверка на [фирма], относно фактури и протоколи по чл. 117 от ЗДДС, посочени в т.4.8.5 от РД. Същите се отнасят за данъчен период 01.2010г. Издаден е протокол за извършена насрещна проверка №2200-3-1109367-8/33.08.2011 г. Въз основа на него се приема за установено то съда, че зъв връзка с Р. № 1101933/19.08.2011г. е изготвено ИПДПОЗЛ с изх. № 20-28-1683#1/19.08.2011год., което е връчено на М. И. Г. - упълномощено лице. Дружеството е регистрирано по реда на ДОПК на 07Л 1.2003 г. и по ЗДДС на 29.12.2003 г. с основна дейност - други видове дейност в непроизводствената сфера. Документите са представени в законоустановения срок.

Представена е фактура № 2594/18.12.2009 г. с предмет на доставка „Аванс по договор за доставка на отпадъци от цветни метали - скрап" на стойност 27 363 528,00 лв. и срок на договора - 30.06.2010 г. До крайният срок на договора не е извършена никаква доставка на меден скрап и с неговото изтичане договорът се счита за прекратен от 01.07.2010 "г. За прекратяване на договора е издадено КИ № 2815/01.07.201 Ог. При проверка в НАП фактурата и кредитното известие са включени в дневниците за съответните периоди - 12.2009г. и 07.2010г.

По представения договор и фактура № 2594/18.12.2009 г. няма извършено плащане. Към датата на договора [фирма] дължи на [фирма] сума в размер на 27 363 528,00 лв. по фактури за минали доставки и не е извършвано плащане, а прихващане на задължения.

След анализ на всички събрани в хода на производството доказателства: от насрещната проверки на [фирма], от данни от информационния масив на НАП и от представените в хода на ревизията документи от страна ревизираното дружество, съдът стига до следните изводи:

Издадена е фактура №2594/18.12.2009 г. с предмет на доставка „Аванс по договор за доставка на отпадъци от цветни метали – скрап” на стойност 27 363 528,00 лв., която не е осчетоводена от [фирма]. Издаден е протокол по чл.117 от ЗДДС №53/01.01.2010 г. с данъчна основа 27 363 528,00 лв.и ДДС 5 472 705,60 лв. По фактурата няма плащане. Издадено е кредитно известие №2815/01.07.2010 г., към цитираната фактура, което не е отразено като кредитно известие и няма издаден протокол по чл.117 от ЗДДС към него.

За протокол №52/01.01,2010 г. не са установени данни за получена доставка и причините за издаването му.

Липсват доказателства за реално получаване от [фирма] на авансово плащане и доставка на скрап с доставчик [фирма].

Доставките на отпадъци са съгласно режима на чл.163а от ЗДДС, т.е. облагат се при получателят. В конкретния случай относно [фирма] не са установени данни за такова облагане.

По доставките на [фирма]. Булстат[ЕИК]:

С цел установяване наличието на обстоятелства по чл.68 от ЗДДС в хода на данъчната ревизия е извършена насрещна проверка на [фирма], относно фактури, издадени през данъчни периоди м.12.2009г., с предмет посредничество при сключване на сделки в страната, за данъчен период м.01.2010г., м.03. 2010г. и м.03.2010г. с предмет услуга по договор. За данъчен период м.03.2010г. фактурите са издаване и с предмет на доставката-доставка на алуминий, авансово плащане.

За констатациите от извършената насрещна проверка е съставен Протокол 2200-3-1109367/15.09.2011 г., според който [фирма] е регистрирано по реда на ДОПК в ТД на НАП П.. По ЗДДС дружеството е регистрирано на 16.10.2003 г. и дерегистрирано по инициатива на данъчен орган на 29.03.2011 г.

Връчено е ИПДПО с изх. № 4093/22.07.2011 г. на 30.08.2011 г. е представено писмено обяснение и вх.№Рев. 4093-1/30.08.2011 г. и копие от фактурите издадени от този доставчик, подробно описани и в РД.

Ревизиращите се констатирани, че н са представени договори, приемно-предавателни протоколи, анекси и др., Разрешение/лиценз за транспорт и/или складиране на стоките /ако се изисква такъв/, Регистрационен № на транспортното средство, с което е извършен превоза на стоките /вид, марка, модел, цвят, товароносимост, собственост на транспортното средство - идентификационни данни, шофьор - имена и ЕГН/, платежни документи, удостоверяващи начина на плащане по фактурите за покупка и продажба, при наличие на плащане по доставките в брой - лице, внесло сумата в касата на дружеството, свидетелство за регистрация на ЕКАФП, ведомост за работни заплати за периода на издадените фактури.

От извършена проверка по време на ревизията в базата данни на НАП, се установи, че през периода, през който са издадени фактури към [фирма], в

[фирма] няма назначени лица на трудов договор. Не е деклариран търговски обект. При проверката се установи, че и едноличният собственик на [фирма] не е деклариран и плащал осигуровки, като действащ управител на дружеството.

По представените фактури няма извършено плащане.

За период 12.2009 г. от [фирма] за издадени фактури на големи стойности и кредитни известия към тях, посочени в т.4.8.6 от РД. При ревизията не са установени основанията за издаване на фактурите и кредитните известия към тях.

За период 01.2010 г. от [фирма] също са издадени фактури на големи стойности и кредитни известия към тях, отново посочени в т.4.8.6 от РД.

Ревизиращите констатира, че по отношение и на тези фактури не са установени основанията за издаване на фактурите и кредитните известия към тях.

За период 02.2010 г. от [фирма] за издадени фактури на големи стойности и кредитни известия към тях, посочени в т.4.8.6 от РД. При ревизията не са установени основанията за издаване на фактурите и кредитните известия към тях и за този данъчен период. За период 03.2010 г. и 03.2011 г. от [фирма] също са издадени фактури на големи стойности и кредитни известия към тях, по т.4.8.6.

След анализ на всички събрани в хода на производството доказателства от насрещната проверка на [фирма], от данни от информационния масив на НАП и от представените в хода на ревизията документи от страна ревизираното дружество, се налагат следните изводи:

На първо място липсват доказателства за реално получаване от [фирма] на авансово плащане и доставка на алуминий с доставчик [фирма]. Това е така, защото независимо, че са изискани по реда на ДОПК от доставчика [фирма] не е представил документи, във връзка с извършени авансови плащания по цитираните фактури и доказателства за извършените доставки, вкл. предходен доставчик, транспорт, товаро- разтоварни дейности.

Следователно относно цитираните фактури за авансово плащане няма изискуемост на данъка и не е доказано изпълнение на доставка на услуга от страна на [фирма], независимо че е издал данъчни фактури за това. Тези фактури сами по себе си не доказват наличие на доставка, ако не са представени доказателства за фактическото им извършване.

По своята същност правото на приспадане на данъчен кредит е сложен фактически състав, правните последици, по който могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Първият и основен елемент на този състав е наличието на доставка. Законът не свързва правото на данъчен кредит единствено с издаването на фактури, а поставя изискването да са налице реално осъществени доставки.

В тази връзка следва да се посочи, че Тълкувателно Решение № 5/14.07.2004г. на ВАС указва, че достоверността на първичния счетоводен документ /фактурата/, следва да бъде преценявана с оглед на всички останали документи, които са представени и които касаят предмета на доставката по нея. В този смисъл е и константната практика на Върхови административен съд и на Съда на ЕС.

Допълнително следва да се посочи и, че съгласно чл.25 от ЗДДС доставка, извършена от задължено лице, се окачествява като „данъчно събитие“. На датата на възникването му се поражда задължение за регистрираното лице да начисли данък и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. При условие, че е издадена фактура и е начислен данък, без да е налице фактически извършена стопанска операция, няма основание за ползване на данъчен кредит, предвид разпоредбата на чл.68 ал.1 т.1, във връзка с чл.6 от ЗДДС.

Наличието на доставка по смисъла на чл.6 и мл.9 от ЗДДС е основно условие за начисляване на данък от изпълнителя на доставката и основно условие за ползване на данъчен кредит от получателя на доставката. На основание чл.68 ал.2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Данъкът е изискуем само при наличие на доставка. В конкретния случай липсата на такава прави неприложим режима на чл.68 ал.1 т.1 от ЗДДС за ревизираното предприятие [фирма] по фактурите, издадени от [фирма].

По доставките на [фирма], Булстат[ЕИК]:

С цел установяване наличието на обстоятелства по чл.68 от ЗДДС в хода на данъчната ревизия е извършена насрещна проверка на [фирма], относно фактури, издадени за данъчен период м.07.2010г., м.12.2009г, посочени в т.4.8.7 от РД. Фактурите са издадени на [фирма].

Към датата на издаване на настоящия ревизионен доклад проверката не е приключила. Констатациите от протокол за извършената насрещна са намерили отражение в РД.

За ревизираният период от [фирма] за издадени фактури на големи стойности и кредитни известия към тях посочени в т.4.8.7 от РД. При ревизията не са установени основанията за издаване на фактурите и кредитните известия към тях.

По доставките на [фирма], Булстат[ЕИК]:

С цел установяване наличието на обстоятелства по чл.68 от ЗДДС в хода на данъчната ревизия е извършена насрещна проверка на [фирма], относно фактури, издадени за данъчен период м.12.2009г., м.01.2010г., м.02.2010г. и м.03.2010г., издадени на [фирма]. Към датата на доставчик не е приключила. Резултатите са намерили отражение в РА. Към получените фактури са издадени и кредитни известия. Сумата на всички данъчни документи е нула.

При ревизията не са установени основанията за издаване на фактурите и кредитните известия към тях.

По доставките на [фирма], Булстат[ЕИК]:

С цел установяване наличието на обстоятелства по чл.68 от ЗДДС в хода на данъчната ревизия е извършена насрещна проверка на [фирма], относно фактури издадени за данъчен период м.03.2010г., посочени в т.4.8.9. Предметът на доставките по процесните фактури е продажба

Към датата на издаване на настоящия ревизионен доклад проверката не е приключила. Констатациите от протокола за извършената насрещна проверка са намерили отражение в Р. акт.

Ревизиращите са приели за установено, че към получените фактури са

издадени и кредитни известия. Сумата на всички данъчни документи е нула.

Съдът като възприема констатациите в РД, приема, че не са установени основанията за издаване на фактурите и кредитните известия към тях.

По доставките на [фирма], Булстат 13460503:

С цел установяване наличието на обстоятелства по чл.68 от ЗДДС в хода на данъчната ревизия е извършена насрещна проверка на [фирма], относно фактури, за данъчен период м.12.2010г., м.02.2011г., м.01.2010г., м.03.2010г. и м.04.2010г. издадени на [фирма].

Към датата на издаване на настоящия ревизионен доклад проверката не е приключила. Констатациите от протокола за извършената насрещна проверка са намери ли отражение в Р. акт.

Съдът намира за установено и въз основа на РА и РД, че за период 01. и 02.2010 г. от [фирма] за издадени фактури на големи стойности и кредитни известия към тях, подробно описани в т.4.8.10 от РД.

От извършена проверка по време на ревизията в базата данни на НАП, се установява че [фирма] не е декларирано код на икономическа дейност. През периода, през който са издадени фактури към [фирма], в дружеството няма назначени лица на трудов договор. Не е деклариран търговски обект. При проверката се установи, че и едноличният собственик на [фирма] не е деклариран и плащал осигуровки, като действащ управител на дружеството.

През периода, през който са извършени доставките към [фирма] няма подавани декларации обр.1, но и не са плащани осигурителни вноски.

От извършена проверка по време на ревизията в базата данни на НАП, се установи, че в периода на издаването на фактурата огромни обороти, въпреки че при ревизията не са установени данни за кадрова, техническа и материална обезпеченост.

След анализ на всички събрани в хода на производството доказателства, с, че и по отношение на този доставчик липсват доказателства за реално получаване от [фирма] на доставка на стоки с доставчик „В. Т. Г.". Не е доказано изпълнение на доставка на услуга от страна на [фирма], независимо че е издал данъчни фактури за това. Тези фактури сами по себе си не доказват наличие на доставка, ако не са представени доказателства за фактическото им извършване, по съображенията, които съдът изложени по –горе.

Наличието на доставка по смисъла на чл.6 и мл.9 от ЗДДС е основно условие за начисляване на данък от изпълнителя на доставката и основно условие за ползване на данъчен кредит от получателя на доставката. На основание чл.68 ал.2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Данъкът е изискуем само при наличие на доставка. В конкретния случай липсата на такава прави неприложим режима на чл.68 ал.1 т.1 от ЗДДС за ревизираното предприятие [фирма] по фактурите, издадени от [фирма].

По доставките на [фирма], Булстат[EИК]:

С цел установяване наличието на обстоятелства по чл.68 от ЗДДС в хода на данъчната ревизия е извършена насрещна проверка на [фирма], относно фактури, издадени на [фирма] за данъчен период м.10.2010г.

Към датата на издаване на РД проверката не е приключила.



Констатациите от протокол за извършената насрещна проверка са намерили отражение в Р. акт.

От извършена проверка в счетоводството на [фирма] не са представени никакви доказателства за извършената услуга с доставчик [фирма].

Ревизиращите стигат до извод, който се споделя от съда направен въз основа на доказателствата по делото, че липсват доказателства за реално получаване от [фирма] на услуга с доставчик [фирма].

Следователно не е доказано изпълнение на доставка от страна на [фирма], независимо че е издал данъчни фактури за това. Тези фактури сами по себе си не доказват наличие на доставка, ако не са представени доказателства за доставката, за наличие на предходен доставчик, за наличие на обекти за съхранение по смисъла на пар.1, т.10 от ДР на ЗДДС, като съдът изложи съображения за този правен извод по отношение на горните доставчици.

По делото не са събрани категорични доказателства, поради не представяне на изисканите първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри, хронологични и аналитични записвания по счетоводните сметки, главна книга, оборотни ведомости, търговски и банкови документи, дали счетоводството на [фирма] е водено редовно.

Ревизията се извършва по реда на чл.122 от ДОПК, поради наличие на обстоятелството по чл.122, ал. 1, т.4 и т.5 от ДОПК, изразяващо се в не представяне на счетоводна отчетност, съгласно Закона за счетоводството и непредставянето на документи, необходими за установяване на основата за облагане с данъци. Обстоятелството се констатира при извършената настояща ревизия.

В хода на ревизията е връчено на 09.05.2011 г. искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице с изх. № 04-53-06-712/ 03.05.2011г.

След изтичане на законоустановения срок не са представени исканите документи. Въз основа на събраните при ревизията доказателства и установеното обстоятелство по чл.122, ал.1, т.4 и т.8 от ДОПК на основание чл.124, ал.1 от ДОПК на лицето е връчено уведомление с изх. № 04-53-06-1349/ 01.08.20 г., с което е известно, че данъчната основа на задълженията му ще бъде определена по реда на чл.122 от ДОПК, като едновременно с това му е предоставена възможност в 14- дневен срок да представи доказателства и да вземе становище. Уведомлението е връчено на 08.08.2011г.

Поради това, че при настоящата ревизия са констатирани обстоятелства по чл.122, ал.4, т.5 от ДОПК, ревизиращият екип определя основата за облагане с ДДС, след анализ на всички относими по чл.122, ал.2 от ДОПК обстоятелства, а именно: вида и характера на фактически осъществяваната дейност, която съгласно наличната информация е свързана с продажби на скрап - в ревизионното производство не са събрани данни на вида и характера на упражняваната дейност; платените данъци, мита, такси, вноски и други публични вземания - в ревизионното производство са използвани данни от информационната система на НАП.

При проверката се констатира, че задълженото лице е включило в СД за ДДС и дневниците за покупки данъчни фактури, с което е упражнило

правото си на данъчен кредит за периодите 01.05.2009 г. - 31.03.2011 г. Съгласно чл.68 от ЗДДС данъчен кредит е сумата от данъка, която регистрирано лице има право на приспадне от данъчните си задължения за: получени от него стоки и услуги по облагаеми доставки; извършено от него плащане, преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставки; осъществен от него внос; изискуемият от него данък като платец по глава осма. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

При извършените насрещни проверки на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] е констатирано, че ДЗЛ не се открити на декларираните адреси за кореспонденция и/или не са представени документи относно извършените доставки и свързаните с това данъчни събития и изискуемост на данъка, за които са издадени фактури и по същите е упражнено право на данъчен кредит от [фирма]. В ревизионното производство се констатира, че не са налице условията на чл.68, ал. 1 във връзка с чл.25, ал.1 от ЗДДС за упражняване на данъчен кредит по фактурите издадени от цитираните доставчици.

Ревизиращият екип е приел, че фактурираните доставки, които [фирма] е извършил през периода 05.2009 - 31.03.2011 г. не са реално извършени, тъй като това обстоятелство не се доказва от страна на ревизираното дружество и неговите предходни доставчици. Ревизията прави корекция на данъчната основа, с размера на тези доставки.

При ревизията се установи, че дружеството е включило в дневника за продажби протоколи по чл.117 от ДЦС, във връзка с чл.163а от ЗДДС, за доставки на метални отпадъци, от посочените РД фирми по т.2.1. от доклада.

От извършена проверка по време на ревизията в базата данни на НАП, ревизиращите са установили, че [фирма] е декларирало код на икономическа дейност - 5157 -търговия на едро с отпадъци и скрап. През периода, през който са издадени данъчните документите, в дружеството средносписъчния брой на персонала е 6 бр. лица - 1 бр. шофьор товарен автомобил, 1 бр. счетовод, 1 бр. ръководител група транспорт, 1 бр. шофьор лек автомобил до 9 места, 1 бр. технически сътрудник офис и 1 бр. товарач. За лицата са начислявани са осигуровки, но не са внасяни. При проверката се установи, че и едноличният собственик на [фирма] не е декларирал и плащал осигуровки, като действащ управител на дружеството.

Издадените протоколи са във връзка извършени продажба на скрап. Видно от събраните в хода на ревизията доказателства и след анализ на всички събрани в хода на производството доказателства от представени документи от лицето и от данни от информационния масив на НАП, същите са издадени без да са извършени доставки между тях, по смисъла на чл.6 и чл. 9 от ЗДДС.

Ревизиращият екип счита, че тези доставки, за които са издавани протоколи през периода не са реално извършени, тъй като това обстоятелство не се доказва от страна на ревизираното дружество и неговите предходни доставчици.

По отношение на В. със страна [фирма], по време на извършената проверка по време на ревизията в базата данни на НАП1, се установи, че

посочената фирма е deregистрирана по ЗДДС преди деклариране на В..

В хода на ревизията не са представени никакви доказателства да извършен В. -договори, фактури, плащания, транспорт и др.

Предвид гореизложеното, ревизиращия екип счита, че декларираните от [фирма] В. не са реално извършени, тъй като това обстоятелство не се доказва от страна на ревизираното дружество. Във връзка с това, начисления ДДС по фактурите, издадени от [фирма] през периода се определя като начислен неправомерно.

Ревизията прави корекция в данъчната основа и начисления данък, с размера на издадените протоколи.

През ревизирания период дружеството е издавало фактури и кредитни известия с отразен предмет на доставките - „аванс по договор“, „услуги“, „продажби“ и др., без да може да докаже, че разполага с нужните ресурси за извършването им, на следните фирми [фирма], [фирма], [фирма], „Г. чейн Е., [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], „М.“, О., [фирма], [фирма] [фирма], [фирма].

От извършена проверка по време на ревизията в базата данни на НАП, ревизиращите са установили, че [фирма] е декларирало код на икономическа дейност - 5157 -търговия на едро с отпадъци и скрап. През периода, през който са издадени данъчните документи, в дружеството средносписъчния брой на персонала е 6 бр. лица - 1 бр. шофьор товарен автомобил, 1 бр. счетовод, 1 бр. ръководител група транспорт, 1 бр. шофьор лек автомобил до 9 места, 1 бр. технически сътрудник офис и 1 бр. товарач. За лицата са начислявани са осигуровки, но не са внасяни. При проверката се установи, че и едноличният собственик на [фирма] не е декларирал и плащал осигуровки, като действащ управител на дружеството.

Издадените данъчни документи (фактури и известия) са във връзка извършени услуги по договор, комисионни за продажба и други. Видно от събраните в хода на ревизията доказателства и след анализ на всички събрани в хода на производството доказателства от представени документи от лицето и от данни от информационния масив на НАП, същите са издадени без да са извършени доставки между тях, по смисъла на чл.6 и чл.9 от ЗДДС.

Предвид гореизложеното, ревизиращия екип счита, което се възприема и от съда с оглед на събраните и анализирани по делото доказателства, че фактурираните от [фирма] доставки не са реално извършени, тъй като това обстоятелство не се доказва от страна на ревизираното дружество. Във връзка с това, начисления ДДС по фактурите, издадени от [фирма] през периода се определя като начислен неправомерно. Съгласно изискванията на чл.85 от ЗЗДС и разпоредбата на чл.37, ал.4 от ДОПК данъкът е изискуем и от всяко лице, което посочи данъка във фактурата/ известието по чл.112 от ЗДДС и е посочило данъка в дневниците се за продажби, съответно ДДС е изискуем и остава дължим.

Във връзка с гореизложеното начисленият данък по всички издадени от [фирма] фактури за доставки към горецитираните клиенти през ревизирания период се определя като начислен неправомерно и за него не възниква право на приспадане на данъчен кредит за получателите, посочени във фактурите. Съгласно изискванията на чл. 85 от ЗДДС и разпоредбата на чл.37, ал. 4 от

ДОПК данъкът е изискуем и от всяко лице, което посочи данъка във фактура и/или известие по чл. 112 от ЗДДС, съответно ДДС е изискуем и остава дължим от [фирма].

Относно получените доставки и правото на данъчен кредит, съдът намира следното:

През ревизирия период [фирма] е упражнило право на данъчен кредит, съгласно условието на чл.71, т.1 от ЗДДС, в предвид на това, че разполага с фактури за доставка на услуги и стоки от следните доставчици: [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и др.

Въз основа на извършената ревизия и направените проверки по реда на ДОПК, не са събрани доказателства за извършени доставки, относно издадените фактури от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], на основание чл.68, ал.1, т.1 не възниква право на данъчен кредит за получателя [фирма]. При ревизията се установи, че дружеството е приспаднало данъчен кредит по протоколи по чл.117 от ЗДДС за В. .

По време на извършената проверка по време на ревизията в базата данни на НАП, се установи, че посочената фирма е deregистрирана по ЗДДС преди деклариране на В..

В хода на ревизията не са представени никакви доказателства да извършен В. -договори, фактури, плащания, транспорт и др.

Поради това, че не е установено В., протоколът по чл. 117 от ЗДДС е неправомерно издаден, на основание чл.86, ал.1 от ЗДДС.

Съгласно чл.70, ал.5 от ЗДДС, не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно.

Въз основа на извършената ревизия и направените проверки по реда на ДОПК, не са събрани доказателства за извършена В. от [фирма], на основание чл.68, ал.2 и чл.70, ал.5 от ЗДДС не възниква право на данъчен кредит.

При ревизията се установи, че дружеството е издало и включило в дневника за покупки протоколи по чл.117, във връзка с чл.163а от ЗДДС, за доставки на метални отпадъци, от фирми, посочени в т. 2.2.3. от РД. Ревизиращият екип счита, че доставки, за които са издавани протоколи през периода не са реално извършени, тъй като това обстоятелство не се доказва от страна на ревизираното дружество и неговите предходни доставчици.

В резултат на извършените процесуални действия и констатациите в протоколите за извършените в хода на ревизията насрещни проверки, подробно описани в раздел I, т.4 от ревизионния доклад и събрания в хода на ревизията доказателствен материал, ревизиращият екип констатира, че липсват доказателства за наличие на реални доставки на метални отпадъци. Следователно протоколите са издадени неправомерно и за същите, на основание чл. 68, ал.2 и чл.70, ал.5 от ЗДДС не възниква право на данъчен кредит.

От правна страна, съдът приема следното:

Общият принцип за териториалната компетентност относно актовете, издавани по реда на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, а именно актовете, издавани от орган по приходите, съответно публичен

изпълнител, е въведен с разпоредбата на чл. 7, ал. 1 от ДОПК, която гласи, че актовете по този кодекс се издават от орган по приходите от компетентната териториална дирекция. С нормата на чл. 8 от ДОПК е дадена подробна уредба на компетентните териториални дирекции относно производствата по кодекса в зависимост от субектите, от чието име или срещу които е образувано административното производство.

Според чл. 112, ал. 2 от ДОПК ревизия може да се възлага от органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция. Следователно първата преценка досежно компетентността следва да бъде направена относно това кой териториален директор е компетентен да определи съответно кой орган по приходите следва да възложи ревизия.

В конкретния случай компетентната териториална дирекция се определя по правилата на чл. 8, ал. 1, т. 3 от ДОПК - това е тази дирекция, в чийто териториален обхват се намира седалището на дружеството.

Установява се от обсъдените в настоящото изложение заповеди, че същият е издаден от местно компетентен за това орган, в кръга на служебните му по ДОПК и заповедта за възлагане, задължения.

По делото няма спор, а това се установи от представената от ответника административна преписка по издадения РА, че жалбоподателят е регистриран по ЗДДС, вкл. и за периода на ревизията, който има право след извършена облагаема доставка, да му бъде приспаднал данъчен кредит, тъй като извършва независима икономическа дейност на територията на Б., без значение от целите и резултатите от тази дейност.

При проверка относно законосъобразността на акта, моля да приемете, че ревизията на [фирма], с правоприемник [фирма] е възложена от оправомощено за това лице, приключила е в определения от закона и ЗВР срок, ревизионният доклад и ревизионният акт са издадени от компетентни органи по приходите, в изискуемата от закона форма и съдържат реквизитите по чл. 117, ал. 2 и чл. 120, ал. 1 от ДОПК, т.е. спазени са процесуалноправните разпоредби за възлагане и провеждане на ревизионното производство.

Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, да приспадне последното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати. За да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия, така и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО. За целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) от Директивата, 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. Според българското материално право, за да се уважи субективното право на данъчнозадълженото лице, чл. 71 от ЗДДС изисква наличие на определен фактически състав, при осъществяването на който дружеството ще може успешно да реализира това свое право. Материалните предпоставки за признаване правото на данъчен кредит следва да се преценят в зависимост от наличието на доставка на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС. Според чл. 6. (1) от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право

върху стоката.

Затова сама по себе си фактурата, в случая процесните три такива не доказват реалност на сделката, т.с. че е прехвърлена собствеността върху количеството гориво посочено в тях.

Следва да се има предвид, че фактурата представлява частен писмен документ, описващ определени факти, поради което при претендиране на право на приспадане на данъчен кредит по издадена фактура следва да се преценяват всички факти и обстоятелства от значение за настъпило данъчно събитие. 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 за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. От анализа на посочената законова разпоредба се налага извода, че за да възникне право на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставката, е необходимо да е налице реално осъществена такава.

В конкретния случай доказателствената тежест за реалността на доставките е на ревизираното дружество. Изхождайки от основополагащият принцип па ЗДДС, че данък се дължи за всяка доставка на стока или услуга с място на изпълнение на територията на страната За да се твърди, че няма доставка, следва да не е изпълнено някое от двете условия - липса на насрещна престация или на извършване на услуга, респективно прехвърляне на собственост върху стоки. Доказването, съответно недоказването на дадени факти и обстоятелства, предопределя и констатациите на издадения ревизионен акт.

Материалните предпоставки за признаване правото на данъчен кредит следва да се преценят в зависимост от наличието на доставка на стоки по смисъла на чл.6 от ЗДДС. Според чл. 6. (1) от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката.

Съгласно цитираната норма, доставка на стоки е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. По силата на чл. 25, ал.2 от ЗДДС данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена. Същото може да се види и от разпоредбите на Директива 2006/112/ЕС, в която съгласно чл.14 §1 доставка на стоки означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик.

От значение в случая за правилното прилагане на закона е да се отговори на въпроса към кой момент възниква правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури, за които се упражнява това право. Съгласно чл. 68, ал. 2 ЗДДС това право възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Данъкът/ДДС/ става изискуем, когато настъпва данъчното събитие, което по смисъла на чл. 25, ал. 1 и чл. 6, ал. 1 ЗДДС в случая е доставка на стока.

Жалбоподателят е правоприемник на ревизираното по-рано дружество [фирма], тъй като послдното се е преобразувало, като се е вляло по чл.263 от ТЗ в [фирма].Тези обстоятелства не са спорни и се признават от жалбоподателя в жалбата до съда.Според чл.263, ал.1 от ТЗ, управителният орган на новоучреденото или приемащото дружество заявява за вписване в

търговския регистър вливането или сливането. Към заявлението за вписване се прилагат договорът за преобразуване и решенията на всички участващи в преобразуването дружества.

На основание чл. 77, ал. 1 от ДОПК, [фирма] е уведомило НАП за предстоящото преобразуване по реда на глава 16 от Търговския закон и към преписката е налично издадено от данъчната администрация Удостоверение от 28.11.2011 г. в потвърждение на това обстоятелство. С Протокол от решение на едноличния собственик на капитала на [фирма] /едноличен собственик на капитала на [фирма] /от 08.12.2011 г. е взето решение за преобразуване на дружествата [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], на основание чл. 263 т. 2 от ТЗ. Обстоятелството е вписано в Търговския регистър на 04.01.2012 г. Обжалваният РА е от 03.01.2012 г., като в същия е посочено, че се издава на [фирма] - правопреемник на [фирма]. В правната доктрина няма единодушие относно момента на настъпване на вливането.

Според чл. 263ж. (Нов - ДВ, бр. 58 от 2003 г., в сила от 01.01.2004 г.) (1) (И. - ДВ, бр. 38 от 2006 г., в сила от 01.07.2007 г. - изм. относно влизането в сила, бр. 80 от 2006 г.) от ТЗ, преобразуването има действие от момента на вписването в търговския регистър. В договора или в плана за преобразуване може да се предвиди по-ранна дата, от която действията на преобразуващите се дружества се смятат за извършени за сметка на новоучредените или приемащите дружества за целите на счетоводството. Тази дата не може да предхожда с повече от 6 месеца датата на договора или плана за преобразуване.

Съдът обаче намира, че по правило последиците на решенията на търговските дружества-140, ал.3 и чл. 231, ал.2 от ТЗ настъпват след тяхното вписване по смисъла на чл.7 от Закона за търговския регистър. Това не важи за решението за вливане. В случая по отношение на приходната администрация, моментът на преобразуването по отношение на [фирма] ще настъпи от дата 28.09.2011г., когато Д. Д. е подал уведомление до ТД на НАП за преобразуване на това дружество чрез вливане. Данъчните органи затова и не се явяват трети лица по смисъла на чл.7 от Закона за търговския регистър, който урежда статута и действието на вписаните обстоятелства в Търговския регистър по отношение на третите лица.

Съгласно общото правило, създадено с новелата на чл. 4а ТЗ /обн. ДВ, бр. 84/13.10.2000 г./ до отмяната ѝ с ДВ, бр. 38/2006 г. /в сила от 1.10.2006 г./, което е възпроизведено и в чл. 7, ал. 2 ЗТР, на вписването в търговския регистър поначало е придадено декларативно действие и изключенията от това правило са изрично предвидени в закона. Едно от тези строго определени изключения, при които по разпореждане на закона вписването има конститутивно действие, е възпроизведено в нормата на чл. 140, ал. 3 ТЗ, която е нова /изм. ДВ - бр. 58/27.06.2003 г., в сила от 1.07.2003 г./ и няма обратно действие. За всички останали случаи, включая визираните в чл. 235, ал. 5 ТЗ и чл. 140, ал. 4 ТЗ /също нова разпоредба, която няма обратно действие/, между които е налице аналогия, правновалидният момент на настъпване на промените, подлежащи на вписване, е моментът на формиране волята на дружеството /вземане решение от ОС или от съответния управителен орган - СД или УС/. Дори и при разпореденото от законодателя конститутивно действие на вписването в посочената по-горе законова хипотеза /чл. 140, ал. 3 ТЗ/, правновалидният за търговеца момент на настъпване на подлежащите на вписване и произтичащи от

взетото от колективния орган на дружеството решение промени е моментът на постигане необходимото съгласие, формиращо волята на този колективен орган. Това не означава, че на вписването в този случай се придава оповестително действие, а че конститутивният ефект касае крайния окончателен правен резултат, а не всички последици на така взетото решение. В разглежданата законова хипотеза относно вливането на дружеството [фирма], ограниченото действие на решението до момента на неговото вписване само по отношение на търговското дружество след регистрацията се консолидира и поражда своя краен ефект. Допълнителен аргумент в подкрепа на изложените по-горе изводи е и създадената от законодателя езикова разлика в употребения от него израз в чл. 235, ал. 5 ТЗ – „имат действие от момента на вписването им в търговския регистър“<sup>4</sup>, противостоящ на възприетия такъв в чл. 140, ал. 3 ТЗ /ДВ - бр. 58/2003 г./ - „влизат в сила след вписването им в търговския регистър“.

От една страна, НАП е била уведомена с предстоящото вливане, а от друга страна това обстоятелство се е осъществило, макар и с ден след издаване на процесния акт. В случаите на универсално правоприемство отчуждителят и правоприемникът отговарят солидарно за паричните задължения, каквито са процесните данъчни задължения. При извършена проверка в търговския регистър към агенцията по вписванията е установено, че на 04.01.2012 г. е вписано преобразуване на [фирма] на основание чл. 262 и чл. 263, т. 2 от Търговския закон /ТЗ/, чрез вливане на цялото му имущество в [фирма], което става негов универсален правоприемник. [фирма] е заличено, считано от 04.01.2012 г. и РА е издаден на [фирма] с правоприемник [фирма]. ТЗ допуска преобразуване на един вид търговско дружество в друг вид търговско дружество и това е уредено в чл. 261 и сл. от ТЗ. Жалбоподателят е станал правоприемник на [фирма] с всички активи и пасиви, неоснователно е да се твърди че новият правен субект е вече ново дружество като юридическо лице, а едноличното дружеството с ограничена отговорност е прекратено. Налице са данни за универсално правоприемство при извършеното преобразуване и едноличното акционерното дружество [фирма] е правоприемник на всички права и задължения на едноличното дружеството с ограничена отговорност [фирма].

Допълнително следва да се посочи, че ревизията обхваща ЗДДС за данъчни периоди от м. 05.2009 г. до 03.2011 г. В хода на производството, на основание чл. 37, ал. 3 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизирувания субект е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице изх. № 04-53-06-712/03.05.2011 г., като са изискани всички документи, касаещи дейността на дружеството, счетоводни регистри, справки, договори, оборотни ведомости; на основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица - доставчици на жалбоподателя, резултатите от които са обективирани в протоколи. Установените при проверките резултати, както и представените от ревизирувания субект документи и писмени обяснения, са подробно описани в ревизионния доклад, раздел 4 „Процесуални действия“ /стр. 4 - 24 от РД/, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от РА. Поради непредставяне на счетоводна отчетност, органът по приходите е приел, че са налице предпоставките на чл. 122, ал. 1, т. 4 и 5 от ДОПК - липсва счетоводна отчетност и липсват документи,



необходими за установяване на основата за облагане с данъци. Не споделям твърдението в жалбата, че от мотивите на РА не може да се направи извод коя точно от хипотезите на чл. 122, ал. 1 от ДОПК е приета за приложима. Според жалбоподателят, документите съществуват, но органът по приходите не бил изчерпал всички възможности за тяхното събиране. В хода на съдебното производство, такива доказателства също не са ангажирани. Беше назначено и изслушана ССЕ. В заключението на експерта е посочено, че в дружеството правопреемник не се съхранява аналитични и хронологични регистри на [фирма], както и че не са представени първични счетоводни документи, хронология на осчетоводяване, аналитични регистри, оборотни ведомости, годишни счетоводни отчети, ведомости за заплати. Във връзка с това, вещото лице е дало заключение, съгласно което не може да се твърди, че е водено счетоводство, още по-малко, че счетоводството е редовно водено. Установено е също, че дружеството не разполага със собствени дълготрайни активи, необходими за изпълнение на дейността, представя договори за наем на активи, но по сметка разходи за външни услуги не са осчетоводени суми.

Делото бе спряно и бе предоставена възможност да се изготви нова експертизата, след запознаване на вещото лице с документите, които са иззети от [фирма] по ДП Б-57/12 по описа на ГДБОП, пр.пр. 664/12 по описа на Специализираната прокуратура. Поради неизпълнение на задължението да се внесе депозит, определението за допусната нова единична ССЕ бе отменено. Съобразно установената фактическа обстановка, както и липсата на процесуална активност от страна на жалбоподателя е необходимо да се подчертае, че несъбирането на доказателства, които да обосновават претенцията му се дължи изцяло на неговото поведение.

Изложеното по-горе следва да покаже, че преминаването на ревизията по специалния ред е правилно и правно обосновано. Разпоредбите на чл. 122 от ДОПК регламентират издаването на РА при особени случаи, като осигуряват на органите по приходите правна възможност при наличието на определени обстоятелства и спазвайки определени законови изисквания да определят данъчната основа за облагане с преки или косвени данъци, а от там и да установят данъчните задължения по реда на съответния материален закон. В конкретния случай, облагането по реда на чл. 122 от ДОПК е осъществено поради липса и непредставяне на счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството, както и поради липса на документи, които са необходими за установяване на основата за облагане с данъци.

В ревизионното производство са извършени насрещни проверки на [фирма], [фирма], „Д. Д. Е., [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], като е констатирано, че ДЗЛ не се открити на декларираните адреси за кореспонденция и/или не са представени документи относно извършените доставки и свързаните с това данъчни събития и изискуемост на данъка, за които са издадени фактури и по същите е упражнено право на данъчен кредит от [фирма]. В ревизионното производство е констатирано, че не са налице условията на чл. 68, ал.1 във връзка с чл. 25, ал. 1 от ЗДДС за упражняване на данъчен кредит по

фактурите издадени от цитираните доставчици. Предмет на процесите доставки са стоки и услуги, най-често посочени като стоки/услуги по договор, посредничество, доставки на метални отпадъци, скрап, алуминий на блок.

Въз основа на констатациите в протоколите за извършени насрещни проверки и на база събраните доказателства е установено, че не може да се установи дали по издадените от посочените доставчици фактури има реално извършване на доставка по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС, възникнало ли е и кога данъчно събитие, разполагат ли доставчиците с необходимия технически и кадрови потенциал за извършване на доставките, извършено ли е разплащане по сделката, начислен ли е данъкът като задължение към бюджета, както и относно предходни доставчици. При извършените насрещни проверки не са представени исканите документи, свързани с предмета на доставките, ресурсите за тяхното извършване, плащането, поради което не е установено наличие на данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал.1 от ЗДДС.

Според чл. 12, ал. 1 от ЗДДС облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната. 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. Самото понятие за данъчен кредит по см. на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС предполага извършване на облагаема доставка. Ето защо наличието на реално осъществена облагаема доставка по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС е предвидено като изискване за възникване право на данъчен кредит в цитираната разпоредбата.

Съгласно чл. 68, ал. 2 от закона правото на приспадане възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. За целта не е достатъчно само наличието на издаден данъчен документ /фактура/ и съответните ѝ отразявания в счетоводството на доставчика и на получателя, а следва да е установено, че стопанската операция по издадената фактура е действително осъществена, съобразно принципите на чл. 4, ал. 1, т. 5 от Закона за счетоводството /ЗСч./. Указаният принцип изисква сделките и събитията да се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма. По аргумент от противното, не може да се издаде първичен счетоводен документ за сделка, чийто предмет реално не е осъществен.

В този смисъл е и практиката на Съда на европейските общности /С./. Съгласно Решение от 29.04.2004 г. по дело C-152/02, П. отделение „правото на приспадане трябва да бъде упражнено по отношение на данъчен период, през който са изпълнени двете условия, изисквани от тази разпоредба /чл. 18, ал. 2 от Шестата директива/, а именно: стоките да са били доставени или услугите -извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или документ, който съгласно критериите, определени от въпросната държава-членка, може да се счита за служещ за фактура”.

Двете предпоставки за признаване правото на данъчен кредит са кумулативно изискуми и липсата на която ѝ да е от тях възпрепятства възникването и упражняването на това право.

По спорните доставки между преките доставчици и жалбоподателя не са представени необходимите доказателства за обосноваване наличието на обективна възможност да се доставят фактурираните стоки и услуги. В конкретния случай не може да бъде установено дали доставчиците [фирма], [фирма], [фирма] [фирма], [фирма], [фирма] [фирма], ЛОТОС АИ ЕНД АИ" Е., [фирма] [фирма] с предмет на доставките метални отпадъци /скрап, „алуминий на блок"/ са разполагали с необходимото количество стоки. Липсват доказателства дали доставчиците разполагат с ресурсна и кадрова обезпеченост за извършване на процесиите услуги. В тази връзка до лицата са направени ИПДПОЗЛ, в отговор на които не са представени изискваните с тях документи, доказващи предаването, транспортирането, складирането и последваща реализация на стоките, няма документи за ресурсна и кадрова обезпеченост или за подизпълнители и др. за извършване на фактурираните доставки на услуги.

Според дефиницията, съдържаща се в чл. 8 от ЗДДС, услуга по смисъла на този закон е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обръщение и от чуждестранна валута, използвани като платежно средство. Доставка на услуга е всяко извършване на услуга по смисъла на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Доставката на услуга представлява фактическо извършване на определени дейности, които имат стойност и реалното им осъществяване би могло да бъде доказано с всякакви счетоводни и/или търговски документи, съдържащи конкретни данни относно извършената дейност. Безспорно е, че за да е налице доставка на услуга е необходимо да има доказателства за нейното извършване конкретно от изпълнителя по договора, респективно от подизпълнителя и съответното ѝ прехвърляне на получателя по доставката. Характерът на отделните доставки предполага изпълнителите им да имат на разположение необходимата материална, кадрова и техническа обезпеченост. В хода на ревизията са предприети действия по събиране на доказателства и установяване на относимите факти и обстоятелства. След анализ на представените документи, обсъдени както поотделно, така и в тяхната съвкупност, ревизиращият орган е формирал логичен и обоснован извод за липса на основания за признаване на право на приспадане на данъчен кредит по процесиите фактури. Предприетите действия са надлежно документирани, а събраните доказателства са описани подробно в констативната част на РД и РА.

Освен визираните в РА фактически и правни основания, на които на жалбоподателя е отказано право на приспадане на данъчен кредит, досежно спорните фактури не са налице и изискванията на чл. 71, т. 1 във връзка с чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС. Съгласно посочените разпоредби лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит при условие, че притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 от ЗДДС. Съгласно чл. 114, ал. 1, т. 9 от закона, фактурата задължително съдържа данни за количеството и вида на стоката, вида на услугата.

Липсата на изискуемия съгласно чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС реквизит в спорните фактури не е преодоляна чрез информация от други съпътстващи документи. Фактурите не могат да бъдат отнесени към конкретни договори и в тази връзка не може да се установи какви задължения са поети от

дружествата.

Следователно, наличието на реално осъществена облагаема доставка е предпоставка за възникване право на данъчен кредит и изпълнението ѝ следва да бъде проверено, за да бъде направена преценка, дали ревизираното лице има право на приспадане на данъчния кредит. Доколкото наличието на такива доставки, документирани с издаване на процесите фактури не е установено в хода на ревизионното производство, органът по приходите правилно е отказал право на приспадане на данъчен кредит.

[фирма] е издало и включило в дневника за покупки протоколи по чл. 117, във връзка с чл.163 „а“ от ЗДДС, за доставки на метални отпадъци, от [фирма], [фирма], [фирма] [фирма], [фирма]. Най-характерното за този специален ред на облагане е, че данъкът се начислява не от доставчика, а от получателя. Ревизиращият орган е приел, че доставките, за които са издавани протоколи през периода не са реално извършени, доколкото не са ангажирани доказателства, че доставчиците са притежавали собствеността върху стоките, разполагали са с материална и кадрова обезпеченост /собствени или наети складове, транспортни средства, товарителници и пътни листа, заети по трудови или граждански договори лица и т.н., поради което реалността на доставките е останала недоказана от ревизираното дружество и неговите предходни доставчици. На основание чл. 68, ал. 2 и чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, във връзка с недоказване на факта на доставка на металните отпадъци, за дружеството не възниква право на данъчен кредит.

По отношение на приспадат данъчен кредит по протоколи по чл. 117 от ЗДДС за В. от фирма „G.-bul SRL” в ПА е отбелязано, че не са представени никакви доказателства за извършено вътреобщностно придобиване - договори, фактури, плащания, транспорт и др. Извършена е проверка в базата данни на НАП при която е установено, че тази фирма е deregистрирана по ЗДДС преди деклариране на В.. В. е налице, когато се придобива правото на собственост върху стока. както и при фактическото получаване на стока в случаите по чл. 6. ал. 2 от закона, която се изпраща или транспортира до територията на страната от територията на друга държава членка, когато доставчикът е данъчнозадължено лице, което е регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка. За да е приложим режимът, установен за В., за дадена доставка на стоки, следва да са налице кумулативно следните условия, първото, от които е доставчикът да е данъчнозадължено лице, което е регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка. За да е налице В., доставчикът следва да е регистрирано за целите на ДДС лице в държава-членка към датата на данъчното събитие на ВОД по аргумент от чл. 25, ал. 5 от ЗДДС.

Съобразявайки законовите изисквания и предвид фактическата обстановка в случая, правилно е преценено, че протоколът по чл. 117 от ЗДДС е неправомерно издаден и съгласно чл.70, ал. 5 от ЗДДС, не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно, поради което на основание чл. 68, ал. 2 и чл. 70, ал. 5 от ЗДДС не възниква право на данъчен кредит.

По отношение на доставките на стоки /скрап/ към [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] [фирма], [фирма], [фирма], „Н. Е., [фирма] е

прието, че не е доказана реалност на доставките, поради което е коригирана данъчната основа с техния размер. Ревизираното дружество не е доказало, че разполага с нужните ресурси за осъществяване на тези доставки, поради което посоченият във фактурите данък се явява неправомерно начислен и за него не възниква право на приспадане на данъчен кредит за получателите, но на основание чл. 85 от ЗДДС, данъкът е дължим от ревизираното лице.

Освен фактури, в дневниците за продажби [фирма] е включило протоколи по чл. 117, във връзка с чл.163 „а“ от ЗДДС, за доставки на метални отпадъци от [фирма], [фирма], [фирма] [фирма], „А. Д4 О.. Поради липса на доказателства за реално извършване на тези доставки, органът по приходите е направил корекции в данъчните основи и начисления данък. Такава корекция е извършена и по отношение на начисления с Протокол по чл. 117 от ЗДДС данък за В. от „ G.-bul SRL”, съобразно аргументи, изложени по-горе в становището.

Доколкото в хода на съдебното обжалване не бяха ангажирани доказателства, които по пътя на насрещното доказване да опровергават изводите и констатациите на РА, считам, че същият следва да бъде потвърден като правилен и законосъобразен.

В заключение, следва да се съобрази свързаността по смисъла на § 1, т. 3 от ДОПК между [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], както и обстоятелството, че при извършени ревизии на тези лица е отказано право на данъчен кредит за доставки от едни и същи доставчици при аналогични фактически констатации, в резултат на което на посочените дружества са определени данъчни задължения в големи размери.

Съгласно чл. 160, ал.2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му. Съдът намира, че обжалваният ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите по смисъла на чл. 118, ал.2 и чл. 119, ал.3 от ДОПК. Спазена е формата по чл. 120, ал.1 ДОПК. Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения – такива, които съществено са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице. Обжалваният административен акт е съобразен с целта на закона. Правилно е приложен и материалния закон, като органите по приходите са отказали законосъобразно да признаят данъчен кредит на жалбоподателя за процесния данъчен период.

По разноските с оглед изхода на спора и на осн.чл.161, ал.1, изр.2 от ДОПК на ответника се следват сторените и доказани по делото разноси, в случая за юрисконсултско възнаграждение, тъй като ответникът е бил представляван от юрисконсулт С..

Съгласно чл.8, във вр. с чл. 7, ал.2, т.4 от Наредба №1 от 9 юли 2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, юрисконсултското възнаграждение възлиза на 180 051,61 лева.

Воден от горното, съдът

#### **Р Е Ш И :**

**ОТХВЪРЛЯ** подадената на 17.09.2012г. с вх.№ 11-01-78 по описа на НАП, Дирекция „О.” /понастоящем Дирекция „ОДОП” / жалба от [фирма], с

ЕИК:[ЕИК] със седалище и адрес на управление: [населено място], пощ. код: 6600, [улица], ет.1, ап.2 представлявано от изпълнителния директор П. Н. П. против Ревизионен акт № [ЕГН] издаден на 03.01.2012 година от Ц. Г. Р. на длъжност: главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С., мълчаливо потвърден от Директора на Дирекция „ОДОП”, с който на дружеството в качеството на правоприемник на [фирма], са определени данъчни задължения за довносяне общо в размер на 6 736 448,06лв. и лихви към тях общо в размер на 2 221 132,64лв.

**ОСЪЖДА** К. БГ“ ЕАД, с ЕИК:[ЕИК] със седалище и адрес на управление: [населено място], пощ. код: 6600, [улица], ет.1, ап.2 представлявано от изпълнителния директор П. Н. П., на осн.чл.161, ал.1 от ДОПК, да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика”, съдебно-деловодни разноски в размер на 180 051,61 лева.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република Б. в 14 дневен срок от съобщението до страните и СГП, че е изготвено.

**СЪДИЯ:**