

РЕШЕНИЕ

№ 480

гр. София, 22.01.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 10 състав, в
открито заседание на 17.10.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Камелия Стоянова

при участието на секретаря Силвиана Шишкова, като разгледа дело номер **10043** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

16

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба от [фирма], като предмет на съдебен контрол за законосъобразност е ревизионен акт № 20001103525/05.07.2011 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С.. Жалбоподателят обжалва ревизионния акт в частта, с която на търговското дружество са определени задължения по ЗДДС в размер на 145 168, 31 лв. и лихви за забава в размер на 19 513, 34 лв., както и задължение за корпоративен данък в размер на 74 329, 74 лв. и лихви за забава в размер на 9 565, 66 лв.. Претендират се разноси.

Ответникът – директорът на дирекция „ОУИ” в ЦУ на НАП изразява становище за неоснователност на жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като обсъди доводите на страните в производството и събраните по делото доказателства намира за установено от фактическа страна следното:

Със заповед за възлагане на ревизия № 111063/17.12.2010 г., изменена със заповед № 1100219/06.01.2011 г, изменена със заповед № 1102237/21.02.2011 г., изменена със заповед № 1103525/22.03.2011 г., издадени от П. Г. Г. – началник на сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” в ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС на дружеството за периода от

01.01.2008 г. – 30.11.2010 г. и за корпоративен данък за отделните периоди от 01.01.2008 г. до 31.12.2009 г. На търговското дружество, в съответствие с чл. 113, ал. 2 от ДОПК, е връчен екземпляр от заповедите за възлагане на ревизия, видно от отбелязването на разписките за връчването им. Със заповедта за възлагане на ревизия, в съответствие с чл. 113, ал. 1 от ДОПК, са определени данните за ревизираното лице по чл. 81, ал. 1, т. 2-5 от ДОПК, ревизиращите органи по приходите, срокът за извършване на ревизията. Изготвен е ревизионен доклад № 1103525/05.05.2011 г., същият е връчен на ревизираното лице на 10.06.2011 г., съдържа реквизитите по чл. 117, ал. 2 от ДОПК. Констатациите в ревизионния доклад са възприети напълно от ревизиращите органи и е издаден обжалвания в производството пред настоящата инстанция ревизионен акт. С ревизионния акт след извършено прихващане съобразно таблица II са определени задължения за донасяне на ДДС в размер на 45 168, 55 лв. и съответните лихви в размер на 17 403, 45 лв., както и корпоративен данък в размер на 74 348, 48 лв. и лихви в размер на 9 565, 66 лв. В хода на ревизионното производство са били извършени насрещни проверки на дружествата, посочени като доставчици на жалбоподателя в производството пред настоящата инстанция, резултатите, от които са описани подробно в ревизионния доклад.

В хода на ревизионното производство е била направена насрещна проверка на доставчика [фирма] (с предишно наименование [фирма]), резултатите, от която са били обективирани в протокол за извършена насрещна проверка № 22-11-3525-2/21.02.2011 г. Било е изпратено искане за представяне на документи и писмени обяснения от трети лица, като от дружеството са били представени копия на фактури № 865/28.12.2009 г. с начислен ДДС 5 333, 33 лв. с предмет на доставката „по договор за реклама” и № 866/29.12.2009 г. с начислен ДДС 33 099, 98 лв. с предмет на доставката „по договор за комисионна”, издадени на [фирма]. Било е установено, че фактурите са отразени в дневника за продажби и в СД за съответния период. Ревизиращите органи са направили извода, че предмет на доставката по фактурите са услуги по договор – изработка на рекламно каре и рекламни публикации на клиента [фирма] в списание „У. Г.” и консултантски услуги. Направили са изводите, че цената на услугите е била формирана от цена за печат на списанието, заплати и осигуровки на лицата, ангажирани за осъществяването на доставката, амортизации на използваните ДМА. Приели са, че отпечатването на списанието за отделните данъчни периоди от 01.01.2009 г. до 31.12.2009 г. се извършва от [фирма], [фирма] и [фирма]. Установено е, че разплащането по фактурите е било извършено в брой. Ревизиращите органи са констатирали също така наличието на сключен рамков договор за извършване на рекламна дейност от 22.01.2009 г. с предмет на дейността рекламна дейност на търговската марка, лого, изделия, продукти и услуги, предлагани от възложителя с цел популяризиране. Направили са извода, че нито от проверяваното, нито от ревизираното лице са били представени списания „У.” за 2009 г. с публикувани реклами. Относно консултантските услуги е установено наличието на сключен договор за консултантска дейност от 16.01.2007 г. с предмет консултантска дейност, която включва намиране на купувачи за продажба на апартаменти, терени и сгради. Ревизиращите органи са направили извода, че не са представени доказателства кои са лицата (24 на брой), които е осигурил доставчикът за купувачи, как е осъществен контакт с тях, къде и кога са били организирани рекламните кампании. Направен е извода, че липсват доказателства за изпълнена реална доставка на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС и данъчно събитие по смисъла

на 25 от ЗДДС и на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС за м. 12.2009 г. е отказал правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 38 433, 31 лв. по фактурите, издадени от [фирма].

В хода на ревизионното производство е била направена насрещна проверка на доставчика „П.“, резултатите, от която са били обективирани в протокол за извършена насрещна проверка № 22-1103532-4/24.02.2011 г. Било е изпратено искане за представяне на документи и писмени обяснения от трети лица, като от дружеството са били представени копия на фактури № 1834/09.12.2009 г. с начислен ДДС 2 833, 33 лв. с предмет на доставката „по договор“, № 1819/29.12.2009 г. с начислен ДДС 41 666, 67 лв. с предмет на доставката „по договор за телевизионна реклама“, фактура № 1953/29.03.2010 г. с начислен ДДС 23 000 лв. с предмет на доставката „по договор“ и фактура № 1926/29.04.2010 г. с начислен ДДС 7 666, 67 лв. и с предмет на доставката „по договор“ издадени на [фирма]. Било е установено, че фактурите са отразени в дневника за продажби и в СД за съответния период.

Ревизиращите органи са констатирали също така наличието на сключен рамков договор за извършване на рекламна дейност от 21.01.2009 г. с предмет на дейността рекламна дейност на търговската марка, лого, изделия, продукти и услуги, предлагани от възложителя с цел популяризиране на фирмата и предлаганите продукти и услуги. Установено е било наличието на изработен медия план за излъчването на клипове, като е установено, че сред клиповете няма такъв за [фирма]. Направен е извода, че липсват доказателства за изпълнена реална доставка на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС и данъчно събитие по смисъла на 25 от ЗДДС и на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС за м. 12.2009 г. е отказал правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 38 433, 31 лв. по фактурите, издадени от [фирма].

В хода на ревизионното производство е била направена насрещна проверка на доставчика [фирма], резултатите от която са били обективирани в протокол за извършена насрещна проверка № 22-1103532-5/27.04.2011 г. Било е изпратено искане за представяне на документи и писмени обяснения от трети лица, като от дружеството са били изискани фактури № 83/24.06.2009 г. с начислен ДДС 5058, 30 лв. с предмет на доставката теракол 850 бр., цимент 25 кг. 420 бр., минерална мазилка 25 кг. 75 броя, гипс 300 бр., грунд 70 броя, сатен гипс 280 броя. И фактура № 85/29.06.2009 г. с начислен ДДС 5018 лв. и с предмет на доставката битумен грунд 50 бр., воалит 180 бр. и воалит 400 бр. Предвид обстоятелството, че дружеството не е било открито на декларирания адрес за кореспонденция е било изготвено съобщение по чл. 32 от ДОПК, поставено на таблото за съобщения в офис „Изток“ на 11.04.2011 г., като на същата дата съобщението е било публикувано в интернет и изпратено с писмо с обратна разписка, като писмото се е върнало с гриф „няма такова лице“. В хода на ревизионното производство не е била представена информация относно издадените фактури, начисления ДДС, извършените разплащания, предходни доставчици, сключени договори, назначени работници на трудови и граждански договори. Направен е извода, че липсват доказателства за изпълнена реална доставка на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС и данъчно събитие по смисъла на 25 от ЗДДС и на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС за м. 12.2009 г. е отказал правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 38 433, 31 лв. по фактурите, издадени от [фирма].

В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка на доставчика [фирма], като в отговор на изготвеното ИПДПОЗЛ са били представени 5 броя фактури – 819/28.01.2008 г. с начислен ДДС 3399, 42 лв. с предмет на доставката

„задържани гаранционни за обект жилищна сграда кв. Д.”, № 917/25.03.2008 г. с начислен ДДС 3208, 32 лв. с предмет на доставката „задържани гаранции по договор СМР кв. Д.”, № 967 с начислен ДДС 23 013, 38 лв. с предмет на доставката „СМР обект жилищна сграда в кв. Д.”, № 971/10.03.2008 г. с начислен ДДС 3180, 67 лв. с предмет на доставката „задържани гаранции за обект жилищна сграда Д.” и № 1334/29.08.2008 г. с начислен ДДС 4957, 62 лв. с предмет на доставката „задържани гаранции по договор обект кв. Д.”. От търговското дружество е било представено и кредитно известие № 3938/09.07.2010 г. с данъчна основа 53 730, 18 лв. и ДДС в размер на 10 746, 04 лв. с предмет „съгласно писмо за извършени СМР в гаранционен период”. Било е установено, че дружеството-жалбоподател в производството пред настоящата инстанция не е отразило издаденото от [фирма] кредитно известие в дневника си за покупки за м. 07.2010 г. съобразно чл. 124, ал. 5 от ЗДДС. Същото е отразило документа в дневника си за покупки за м. 09.2010 г., но със знак плюс, поради което и направен извода, че неправомерно е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 10 746, 04 лв. Със стойността по кредитното известие и била коригирана данъчната основа за поучените доставки и данъчния кредит за данъчен период м. 07.2010 г. и м. 10.2010 г.

В хода на ревизията е било установено, че дружеството неправилно е декларирано данъчна загуба за приспадане в размер на 328 630, 88 лв. При извършена служебна проверка в информационния масив на НАП е било установено, че декларираните резултати съгласно подаваните ГДД са за 2004 г. – загуба в размер на 4865 лв., за 2005 г. – загуба в размер на 6 675, 94 лв., за 2006 г. – печалба в размер на 14 446, 42 лв. Приспадната е загуба за 11 540 73 лв., с което е изчерпана загубата за пренасяне. За 2007 г. е била отчетена печалба 17 285, 99 лв. и за 2008 г. – печалба в размер на 9 201, 38 лв., т.е. е направен извода, че няма загуба за пренасяне и извършеното от дружеството преобразуване на счетоводния финансов резултат в посока намаление със сумата от 328 630, 88 лв. е неправомерно. Предвид установената липса на реално извършени доставки на услуги по фактури № 865/28.12.2009 г., № 866/29.12.2009 г., № 1834/09.12.2009 г. и № 1819/29.12.2009 г., издадени от [фирма] и [фирма] отчетените от тях разходи не са признати за данъчни цели. Предвид това органите по приходите са увеличили финансовия резултат с 414 666, 56 лв., което е данъчната основа на посочените фактури. След извършените преобразувания е установен данъчен финансов резултат – печалба в размер на 743 297, 44 лв. с полагащ се корпоративен данък в размер на 74 329, 74 лв.

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

По делото е назначена и изслушана съдебно-счетоводна експертиза и съдебно-медиан експертиза по заключенията, на което не са изразени възражения от страните по спора.

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

По същество същата е частично основателна.

По отношение на обстоятелството дали са налице предпоставките на правото на

приспадане на данъчен кредит съдът ще даде отговор на този въпрос след анализ на представените по делото доказателства и въз основа на възникналите правоотношения между жалбоподателя и съответния доставчик, издател на процесните фактури.

Не се спори между страните, а и това е обстоятелство, което се установява от представените по делото доказателства, че [фирма] (с предишно наименование [фирма]) е издал на [фирма] фактури № 865/28.12.2009 г. с начислен ДДС 5 333, 33 лв. с предмет на доставката „по договор за реклама” и фактура № 866/29.12.2009 г. с начислен ДДС 33 099, 98 лв. с предмет на доставката „по договор за комисионна”, издадени на [фирма]. Не се спори също така между страните, установяване в тази насока се съдържа и в решението на решаващия административен орган, че фактурите са отразени в дневника за продажби и в СД за съответния период. Ревизиращите органи са направили извода, че нито от проверяваното, нито от ревизираното лице са били представени списания „У.” за 2009 г. с публикувани реклами. Относно консултантските услуги е установено наличието на сключен договор за консултантска дейност от 16.01.2007 г. с предмет консултантска дейност, която включва намиране на купувачи за продажба на апартаменти, терени и сгради. Ревизиращите органи са направили извода, че не са представени доказателства кои са лицата (24 на брой), които е осигурил доставчикът за купувачи, как е осъществен контакт с тях, къде и кога са били организирани рекламните кампании. Направен е извода, че липсват доказателства за изпълнена реална доставка на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС и данъчно събитие по смисъла на 25 от ЗДДС и на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС за м. 12.2009 г. е отказал правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 38 433, 31 лв. по фактурите, издадени от [фирма]. Изводите на ревизиращите органи са неправилни и същите неправилно са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по процесните две фактури.

От събраните по делото доказателства се установява, че на 22.01.2009 г. е бил сключен рамков договор между [фирма] и [фирма], по силата, на който възложителят [фирма] възлага, а изпълнителят [фирма] се задължава да осъществява рекламна дейност на търговската марка, лого, изделия, продукти и услуги, възлагани от възложителя с цел популяризиране на фирмата на възложителя и предлаганите от него продукти и услуги. Член 2, ал. 1 определя в какво ще се изразява рекламната дейност, а съгласно чл. 17 цената, която възложителят се задължава за плати на изпълнителя по настоящия договор е уточнена в анекс, неразделна част от договора. От представените по делото доказателства се установява, че на 25.01.2009 г. е бил сключен анекс към договора от 22.01.2009 г., с който страните се споразумяват, че изпълнителят по договора следва да извърши рекламни публикации в списание „У.” за периода м. януари – м. декември 2009 г. със срок на плащане до 30.12.2009 г. и за сумата от 32 000 лв. с ДДС. В изпълнение на сключения рамков договор и анекса към него е била издадена и фактура № 865/28.12.2009 г. с данъчна основа 26 666, 67 лв. и начислен ДДС в размер на 5 333, 33 лв. с предмет на доставката „по договор за реклама”. Правото на приспадане на данъчен кредит е определено в чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Следователно, правото на приспадане на данъчен кредит във всеки случай предполага наличието на осъществена доставка на стоки или услуги. Доставката на услуга съобразно чл. 9, ал. 1 от ЗДДС е всяко извършване на услуга. Освен това чл. 68, ал. 1 от ЗДДС предполага

правото на приспадане на данъчен кредит за получени от лицето стоки или услуги по облагаема доставка. Облагаема доставка съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на [чл. 6](#) и [9](#), когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Доставка на стока съгласно чл. 6, ал. 1 от ЗДДС е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Следователно, във всеки един случай правото на приспадане на данъчен кредит предполага наличието на реално извършена доставка на стока или услуга. В процесния случай реалното извършване на услугата не беше доказано нито в производството пред настоящата инстанция, нито пък в ревизионното производство. Изводите си настоящата инстанция обосновава с обстоятелството и като взе предвид предмета на доставката по процесните фактури. Реалността на доставката предполага наличието на техническа и кадрова обезпеченост при доставчика за извършването на доставката. От събраните по делото доказателства се установява реалност на извършената доставка по процесната фактура. От представените по делото доказателства се установява, че [фирма] (с предишно наименование [фирма]) е издал на [фирма] фактура № 865/28.12.2009 г. с начислен ДДС 5 333, 33 лв. с предмет на доставката „по договор за реклама”, фактурата е отразена в дневника за продажби и в СД за съответния период. В хода на извършената насрещна проверка е било установено, това обстоятелство е отразено и в протокола за извършената насрещна проверка начина на формиране на цената за извършената услуга, ангажираните лица за извършването на услугата – Ф. К. (графичен дизайнер), използваните ДМА – компютри. Установено е също така, че отпечатването на списание „У. Г.” за периода м. 01.2009 г. – м. 12.2009 г. се извършва от [фирма], [фирма] и [фирма]. От събраните по делото доказателства се установява също така, че единственото обстоятелство, което е формирало изводите на ревизиращите органи, а и на решаващия административен орган да непризнаване на правото на приспадане на данъчен кредит по процесната фактура е това, че не са били представени съответните броеве на списанието за съответните периоди. Доказателства в тази насока са представени в производството пред настоящата инстанция заедно с жалбата. Представени са извлечения от списание „У. Г.” за месеците от 01.2009 г. до м. 12.2009 г., съдържащи реклама на напълно завършени апартаменти в [населено място], кв. Д. (съгласно представените по делото доказателства същите са били изградени от [фирма] – представени са разрешение за ползване № ДК-07-402/04.09.2008 г., констативен протокол, разрешение за строеж № 44/25.01.2007 г., издадени на [фирма]). Реалността на доставката по процесната фактура се установява и от заключението по изслушаната по делото съдебно-медийна експертиза и приложените към същата доказателства. Съгласно изготвеното заключение, неоспорено от страните

дружеството-доставчик е разполагало с необходимата техническа и кадрова обезпеченост за извършване на процесната доставка. Услугата, документирана с процесната фактура е била осъществена от С. И. П. (по делото е представен трудов договор № 8/31.08.2007 г.) и от Ф. К. – художник-оформител, назначен на длъжност графичен дизайнер. В съответствие с изложеното органите по приходите неправилно са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по процесната фактура.

От събраните по делото доказателства се установява, че на 16.01.2007 г. между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител е сключен договор за консултантски услуги, по силата на който възложителят възлага, а изпълнителят се задължава да изготви и предаде консултация при условия, по ред и в срокове, предвидени в договора. Съгласно чл. 2, ал. 1 от договора консултантската дейност по ал. 1 ще се изразява в продажба на апартаменти, терени и сгради, намиране на купувач, организиране и почистване на обекта с цел придобиване на добър търговски вид, организиране на рекламна кампания за намиране на потенциални купувачи, организиране на срещи с потенциални купувачи. Съгласно чл. 2, ал. 2 от договора конкретните изисквания на възложителя и определянето на вида и количествата консултации се определят в анекси към договора. На 29.12.2009 г. се е сключил анекс към договора от 16.01.2007 г., с който страните са се споразумели, че са намерени купувачи на 24 обекта на обща стойност 2 837 140, 80 лв. с ДДС, дължимата комисионна от 7% е 198 599, 87 лв. с ДДС, срока на плащане е до 30.12.2009 г., общата сума за плащане е 198 599, 87 лв. Издадена е била фактура № 866/29.12.2009 г. с данъчна основа с начислен ДДС 33 099, 98 лв. с предмет на доставката „по договор за комисионна”. Ревизиращите органи (единствено в ревизионния доклад, т. 4 „Процесуални действия”, подобно установяване не се съдържа в ревизионния акт) са направили извода, че не са представени доказателства кои са лицата (24 на брой), които е осигурил доставчикът за купувачи, как е осъществен контакт с тях, къде и кога са били организирани рекламните кампании. Други основания за непризнаването на правото на приспадане на данъчен кредит по процесната фактура не са посочени от органите по приходите. Правото на приспадане на данъчен кредит е определено в чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Следователно, правото на приспадане на данъчен кредит във всеки случай предполага наличието на осъществена доставка на стоки или услуги. Доставката на услуга съобразно чл. 9, ал. 1 от ЗДДС е всяко извършване на услуга. Освен това чл. 68, ал. 1 от ЗДДС предполага правото на приспадане на данъчен кредит за получени от лицето стоки или услуги по облагаема доставка. Облагаема доставка съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на [чл. 6](#) и [9](#), когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на

територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Изводите на ревизиращите органи са неправилни. Както се посочи и по-горе единственото основание, за да откажа правото на приспадане на данъчен кредит от органа по приходите е, че не са представени доказателства кои са лицата (24 на брой), които е осигурил доставчикът за купувачи, как е осъществен контакт с тях, къде и кога са били организирани рекламните кампании. Като доказателства по спора са представени 17 броя нотариални актове с посочен продавач дружеството жалбоподател и посочени купувачи физически лица. Към всеки един от нотариалните актове е представен протокол за оглед на недвижим имот с посочен купувач на имота (съответното физическо лице), продавач на имота ([фирма]) и брокер [фирма] (предишното наименование на [фирма]). Като доказателство по спора е представена справка за приети и отхвърлени уведомления по чл. 62, ал. 4 от Кодекса на труда, видно от която в дружеството е имало назначени на трудов договор 2 лица на длъжност продавач-консултант и управител на магазин. С оглед на вида на оказваната услуга, която е документирана с процесната фактура, а именно продажба на апартаменти, терени и сгради, намиране на купувач, организиране и почистване на обекта с цел придобиване на добър търговски вид, организиране на рекламна кампания за намиране на потенциални купувачи, организиране на срещи с потенциални купувачи, за осъществяването на същата не са били необходими специфични знания и умения, поради което същата е могла да бъде осъществена от посочените лица. С оглед на съдържанието на представените по делото нотариални актове и приложените към тях протоколи за оглед на недвижим имот може да се направи извод, че са налице доказателства, от които е видно кои са лицата, които са били осигурени за купувачи, кога и къде са били извършени консултантските услуги, а именно на датата на извършването на огледите на недвижимите имоти (тези изводи се налагат с оглед на единственото констатирано обстоятелство за липсата на реалност на доставката по процесната фактура, изразяващо се в това, че не са представени доказателства кои са лицата (24 на брой), които е осигурил доставчикът за купувачи, как е осъществен контакт с тях, къде и кога са били организирани рекламните кампании). В съответствие с изложеното следва извода за неправилност на изводите на ревизиращите органи за отказ на правото на приспадане на данъчен кредит по процесната фактура. Следователно, неправилно органите по приходите са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] в размер на 38 433, 31 лв.

От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] е издало на [фирма] фактура № 1834/09.12.2009 г. с начислен ДДС 2 833, 33 лв. с предмет на доставката „по договор”, фактура № 1819/29.12.2009 г. с начислен ДДС 41 666, 67 лв. с предмет на доставката „по договор за телевизионна реклама”, фактура № 1953/29.03.2010 г. с начислен ДДС 23 000 лв. с предмет на

доставката „по договор” и фактура № 1926/29.04.2010 г. с начислен ДДС 7 666, 67 лв. и с предмет на доставката „по договор” издадени на [фирма]. От събраните по делото доказателства се установява също така, че фактурите са отразени в дневника за продажби и в СД за съответния период. От събраните по делото доказателства се установява също така, че на 21.01.2009 г. между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител е сключен рамков договор за извършване на рекламна дейност с предмет на дейността рекламна дейност на търговската марка, лого, изделия, продукти и услуги, предлагани от възложителя с цел популяризиране на фирмата и предлаганите продукти и услуги. Предметът на договор и по-специално в какво ще се изразява рекламната дейност страните са уговорили в чл. 2, ал. 1 от договора, като съгласно ал. 2 конкретните изисквания на възложителя и определянето на вида и количествата на рекламните материали се определят в анекси към договора. От събраните по делото доказателства се установява, че към договора от 21.01.2009 г. са били сключени 4 анекса. Първият анекс е сключен на 29.04.2010 г., с който страните се споразумяват за излъчване на 92 броя рекламни клипове за дейността на възложителя по национална кабелна телевизия Е. и Е., период на кампанията – май 2010 г. – юни 2010 г., изработването на медия план за излъчването на телевизионни рекламни, издаване на сертификат за излъчените рекламни клипове, срок на плащане до 30.04.2010 г. за сумата от 46 000 лв. С втория анекс от 19.06.2009 г. страните се споразумяват за излъчване на 500 броя рекламни клипове за дейността на възложителя по национална кабелна телевизия Е. и Е. за периода юни – декември 2009 г., изработване на медия план за излъчването на телевизионни реклами по посочените телевизии, издаване на сертификат за излъчените рекламни клипове, срок на плащане до 30.12.2009 г. за сумата от 250 000 лв. с ДДС. С третия анекс от 07.12.2009 г. страните се споразумяват за излъчване на 34 броя рекламни клипове за дейността на възложителя по национална кабелна телевизия Е. и Е. с единична цена за излъчване 500 лв. с ДДС, изработване на медия план за излъчването на телевизионни реклами, издаване на сертификат за излъчените рекламни клипове, срок на плащане до 31.12.2009 г. за сумата от 17 000 лв. с ДДС. С четвъртия анекс от 29.03.2010 г. страните се споразумяват за излъчване на 276 броя рекламни клипове за дейността на възложителя по национална кабелна телевизия Е. и Е., период на кампанията април 2010 г. – май 2010 г., изработването на медия план за излъчването на телевизионни реклами по Е. и Е., издаване на сертификат за излъчените рекламни клипове, срок на плащане до 31.03.2010 г. за сумата от 138 000 лв. с ДДС. За да откажат правото на приспадане на данъчен кредит по процесните 4 броя фактури органите по приходите и приел, че е приложен издаден от Е. медия план за излъчването на телевизионни реклами и сертификат за излъчените рекламни клипове на „М.”, а не на [фирма], като не е посочен идентификационния номер на получателя, а регистрираните в информационния масив търговци са 304 на брой. Посочил е, че за всеки период

в медия плана е посочено кои рекламни клипове ще се излъчват и в кое часово време, като на клиповете на отделни клиенти са присвоени отделни букви, а след клиповете няма такъв за [фирма]. Изводите на ревизиращите органи са неправилни. По делото е изслушана съдебно-медийна експертиза, заключението, по която не е било оспорено от страните. От събраните по делото доказателства и от заключението по експертизата се установява, че изготвеният от [фирма] рекламен клип е излъчен с посредничеството на [фирма], като от същия е било закупено рекламно време от [фирма] по силата на договор от 15.04.2009 г., сключен между [фирма] и [фирма] (същият е представен като доказателство по спора). От заключението на вещото лице се установява, че рекламният видеоклип е бил излъчван по националната кабелна телевизия Е. за периода от 29.06.2009 г. до 31.05.2010 г. 558 броя по 25 секунди, общо 5760 секунди или 1 час и 36 минути рекламно време, като за м. юни 2009 г. е имало 15 броя излъчвания по 25 секунди, за м. юли 2009 г. – 52 броя излъчвания по 25 секунди, за м. август 2009 г. – 90 броя излъчвания по 25 секунди, за м. септември 2009 г. – 72 броя излъчвания по 25 секунди, м. октомври 2009 г. – 55 броя излъчвания по 25 секунди, м. ноември 2009 г. – 26 броя излъчвания по 25 секунди, м. декември 2009 г. – 26 броя излъчвания по 25 секунди, м. април 2010 г. – 17 броя излъчвания по 25 секунди и м. май 2010 г. – 177 броя излъчвания по 25 секунди. Установява се също така, че телевизия Е. е излъчвала рекламния видеоклип от 26.04.2010 г. до 16.05.2010 г. 46 броя по 25 секунди, като за м. април 2010 г. е имало 13 броя излъчвания по 25 секунди, а м. май. 2010 г. – 33 броя излъчвания по 25 секунди. Това обстоятелство се установява от представените по делото сертификати за излъчванията от Е.. Действително, в посочените сертификати като фирма е посочена М., недвижими имоти, а не „М. Т.“, но с оглед на съдържанието на рекламата, а именно такава за недвижими имоти и напълното съвпадане по време на излъчването на клиповете съобразно уговореното между страните следва да се приеме, че излъчванията на рекламния клип са именно резултат от сключения договор за рекламни услуги и подписаните към него 4 броя анекси между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител. Следователно, от събраните по делото доказателства се установява, че по силата на договора, сключен с [фирма] доставчикът „П.“ е притежавал необходимото рекламно време, като в изпълнение на договора си за предоставяне на рекламни услуги и сключените към него 4 броя анекси излъчването на клипа за популяризирането на дейността на [фирма] е било осъществено.

В съответствие с изложеното като неправилни се определят изводите на органа по приходите, че не са налице предпоставките за признаване на правото на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] в размер на 75 166, 67 лв. Ревизиращите органи са отказали и правото на приспадане на данъчен кредит по издадени от [фирма] фактура № 83/24.06.2009 г. с начислен ДДС 5058, 30 лв. с предмет на доставката теракол 850 бр., цимент 25 кг. 420 бр., минерална

мазилка 25 кг. 75 броя, гипс 300 бр., грунд 70 броя, сатен гипс 280 броя. и фактура № 85/29.06.2009 г. с начислен ДДС 5018 лв. и с предмет на доставката битумен грунд 50 бр., воалит 180 бр. и воалит 400 бр. В хода на ревизионното производство не е била представена информацията относно издадените фактури, начисления ДДС, извършените разплащания, предходни доставчици, сключени договори, назначени работници на трудови и граждански договори. Направен е извода, че липсват доказателства за изпълнена реална доставка на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС и данъчно събитие по смисъла на 25 от ЗДДС и на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС за м. 12.2009 г. е отказал правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма]. Изводите на ревизиращите органи са правилни и същите са направени в съответствие с приложимите правни разпоредби и събраните по делото доказателства. В хода на производството пред настоящата инстанция доказателства, различни от събраните в ревизионното производство не са представени. Като доказателства по спора в тази насока са представени единствено издадени фактури от доставчика в полза на жалбоподателя в производството пред настоящата инстанция. Не са представени както в ревизионното производство, така и в производството пред настоящата инстанция договори между жалбоподателя и неговите доставчици, от които да се установяват правата и задълженията на страните по тях, сроковете за изпълнение на същите. Както беше посочено и по-горе единственото доказателство за възникнали правоотношения между жалбоподателя и неговите доставчици са издадените фактури. Законодателят, обаче в никакъв случай не предпоставя признаването на разходите само с формалното им документално оформяне, ако то не е свързано с реални стопански операции, както е в процесния случай. Следователно при една реално осъществена стопанска операция, данъчно задължените лица трябва да я оформят и документално в счетоводствата си и тогава ще е налице както реално осъществена доставка, така и нейното документално оформяне. Другата хипотеза не намира опора в закона - недоказана реална доставка, но доказване на нейното документално оформяне в счетоводството. В тази хипотеза първият въпрос, който се поставя - документалното оформяне предпоставя ли реална доставка или без значение дали такава е осъществена. В този случай правилният отговор ще бъде винаги отрицателен, тъй като законът при всички случаи, независимо дали се касае за определяне на косвени или на преки данъци изисква преди всичко доказателства за реалност на доставката, а след това и правилното ѝ счетоводно оформяне. В тази връзка следва да се посочи и решение на съда на Европейския съюз от 22 декември 2010 г., по дело C-438/2009 г., т. 25 и т. 26 от същото. Следва да се посочи, че при изводите, направени от органа по приходите и от решаващия административен орган не се констатира и противоречие с Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност. Действително съгласно чл. 178 от директивата, за да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да

отговаря на следните условия за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240. От своя страна съгласно чл. 168, б. а” доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава-членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице. Следователно, и съгласно чл. 178, вр. чл. 168 от директивата съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или услугата, а другото данъчнозадължено лице да е реалния доставчик на доставката на стока или услуга. В тази връзка правилно и ревизиращите органи са приели в ревизионния акт, че не е изяснено кой е реалният доставчик на същата. В тази връзка и така направените изводи са в съответствие със закона и с представените по делото доказателства. В производството пред настоящата инстанция не бяха представени доказателства, различни от обсъдените в рамките на ревизионното производство. Правото на приспадане на данъчен кредит е определено в чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Следователно, правото на приспадане на данъчен кредит във всеки случай предполага наличието на осъществена доставка на стоки или услуги. Доставката на услуга съобразно чл. 9, ал. 1 от ЗДДС е всяко извършване на услуга. Освен това чл. 68, ал. 1 от ЗДДС предполага правото на приспадане на данъчен кредит за получени от лицето стоки или услуги по облагаема доставка. Облагаема доставка съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на [чл. 6](#) и [9](#), когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Доставка на стока съгласно чл. 6, ал. 1 от ЗДДС е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Следователно, във всеки един случай правото на приспадане на данъчен кредит предполага наличието на реално извършена доставка на стока или услуга. В процесния случай реалното извършване на доставката на стоките, посочени в процесните две фактури не беше доказано нито в производството пред настоящата инстанция, нито пък в ревизионното производство. Изводите си настоящата инстанция обосновава с обстоятелството и като взе предвид предмета на доставката по процесните фактури. Не са представени доказателства, от които да е видно, по силата на какво е възникнало задължението на доставчика, къде са съхранявани процесните стоки, по какъв

начин е осъществен транспорта на същите до мястото на обекта, при изграждането на който същите са били вложени. Следва да се отбележи също така, че по същността си това са доказателства, които следва да се притежават и от жалбоподателя, като лице – получател на доставката, а не само от доставчика на стоката. Направеният извод е във връзка с оплакването, съдържащо се в жалбата, че не може определено поведение на доставчика, дори и ненамирането на същия на адреса му за кореспонденция да се отрази неблагоприятно на лицето, претендиращо правото на приспадане на данъчен кредит. В процесния случай, дори да се приеме възражението на жалбоподателя, съдържащо се в жалбата, че е недопустимо правото на приспадане на данъчен кредит да се обвързва с определено поведение на доставчика, включително и с обстоятелството на неговото ненамиране на адреса, то от самия жалбоподател в случая не са представени доказателства, от които може да се направи извод къде са били направени доставките на стоките, с какъв транспорт, по какъв начин е осъществено натоварването на същите, къде същите са били складирани до момента на влагането им в съответния обект, който се е изграждал, с оглед на обстоятелството, че не се съдържат доказателства за мястото на осъществяване на доставката. В съответствие с изложеното, правилни и законосъобразни и на основание на събраните по делото доказателства са изводите на ревизиращите органи, а и на решаващия административен орган, че не е налице доказването на реалността на осъществените доставки по процесните 2 фактури.

В хода на ревизионното производство органите по приходите са констатирали основания за корекция на данъчната основа на получените доставки и на данъчния кредит за данъчен период 01.07.2010 г. – 31.07.2010 г. поради обстоятелството, че [фирма] не е отразило в дневника за покупки за м. юли 2010 г. кредитно известие № 3938/09.07.2010 г., издадено от [фирма] и по този начин е начислен ДДС в размер на 10 746, 04 лв. настоящата съдебна инстанция споделя изводите, съдържащи се в представените по делото писмени бележки от жалбоподателя относно значението по принцип на кредитните известия. Съгласно чл. 124, ал. 5 от ЗДДС регистрираното лице е длъжно да отрази получените от него кредитни известия в дневника за покупки за данъчния период, в който са издадени. Действително също така отразяването на кредитните известия в дневника за покупки се записва със знак минус и съгласно чл. 25 от ЗДДС получателят на кредитното известие следва да внесе начисления ДДС. Действително, също така, както и правилно се посочва в представените по делото писмени бележки от жалбоподателя чрез това задължение се цели да бъде внесен в държавния бюджет данъчния кредит, който задълженото лице е ползвало във връзка с издадената, а по-късно анулирана чрез кредитното известие фактура. Правилен е също така направения извод, че задълженото лице следва да е ползвало данъчен кредит във връзка с издадените от доставчика (в процесния случай това е [фирма]) фактури, за да възникне задължението за внасяне на ДДС. Неправилен е не в

съответствие със събраните по делото доказателства е напарения от жалбоподателя извод, че [фирма] не било упражнило правото си на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Съгласно чл. 72, ал. 2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит се упражнява, когато лицето включи размера на данъчния кредит при определяне на резултата за данъчния период по ал. 1 в справка-декларацията по [чл. 125](#) за същия данъчен период и посочи документа по [чл. 71](#) в дневника за покупките по [чл. 124](#) за данъчния период по т. 1. видно от протоколите за извършени насрещни проверки, дневника за покупките на [фирма] се установява, че лицето е упражнило правото си на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма]. В тази връзка изводите на органите по приходите са законосъобразни и направени в съответствие с установените по делото факти и по този начин е начислен ДДС в размер на 10 746, 04 лв.

В хода на ревизията е било установено, че дружеството неправилно е декларирано данъчна загуба за приспадане в размер на 328 630, 88 лв. При извършена служебна проверка в информационния масив на НАП е било установено, че декларираните резултати съгласно подаваните ГДД са за 2004 г. – загуба в размер на 4865 лв., за 2005 г. – загуба в размер на 6 675, 94 лв., за 2006 г. – печалба в размер на 14 446, 42 лв. Приспаданата е загуба за 11 540 73 лв., с което е изчерпана загубата за пренасяне. За 2007 г. е била отчетена печалба 17 285, 99 лв. и за 2008 г. – печалба в размер на 9 201, 38 лв., т.е. е направен извода, че няма загуба за пренасяне и извършеното от дружеството преобразуване на счетоводния финансов резултат в посока намаление със сумата от 328 630, 88 лв. е неправомерно. Предвид установената липса на реално извършени доставки на услуги по фактури № 865/28.12.2009 г., № 866/29.12.2009 г., № 1834/09.12.2009 г. и № 1819/29.12.2009 г., издадени от [фирма] и [фирма] отчетените от тях разходи не са признати за данъчни цели. Предвид това органите по приходите са увеличили финансовия резултат с 414 666, 56 лв., което е данъчната основа на посочените фактури. След извършените преобразувания е установен данъчен финансов резултат – печалба в размер на 743 297, 44 лв. с полагащ се корпоративен данък в размер на 74 329, 74 лв. Изводите на органите по приходите са правилни с изключение на обстоятелството на увеличение на финансовия резултат с размера на разходите за реклами и комисионна по фактури № № 865/28.12.2009 г. на стойност 26666, 67 лв., 866/29.12.2009 г. на стойност 165499, 89 лв., 1834/09.12.2009 г. на стойност 14166, 67 лв. и 1819/29.12.2009 г. на стойност 208 333, 33 лв. общо в размер на 414666, 56 лв. Финансовия резултат неправилно е увеличен с посочената сума предвид обстоятелството на направените от настоящата инстанция изводи за доказана реалност на доставките по процесните фактури. В резултат на така направените изводи се формира облагаема печалба за 2009 г. не в размер на 743297, 44 лв., а се формира облагаема печалба за 2009 г. в размер на 328 630, 88 лв. с полагащ се корпоративен данък в размер на 32863, 08 лв., намален с надвнесения за 2008 г. в размер на 981, 26 лв. корпоративен

данък, приспаднал по реда на чл. 94, ал. 1 от ЗКПО, като остава разлика за довносяне в размер на 31 881, 82 лв.

Доколкото, съгласно § 2 от Допълнителните разпоредби на ДОПК, за неуредените с този кодекс случаи, се прилагат разпоредбите на Административнопроцесуалния кодекс и Гражданския процесуален кодекс, то съдът на основание чл. 168, ал. 1 от АПК е длъжен да провери законосъобразността на административния акт на всички основания по чл. 146, като по отношение на нищожността, съгласно чл. 168, ал. 2 съдът я обявява, дори да липсва искане за това.

Неоснователно и напълно несъобразено с представените по делото доказателства е оплакването, съдържащо се в жалбата за издаването на ревизионния акт от некомпетентен орган. Съдът намира, че обжалваният административен акт е издаден от компетентен орган.

Със Заповед № К 1103525/11.05.2011 г. на петя Г. Г. началник на сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” в ТД на НАП С. е определен компетентният орган по приходите за издаването на ревизионния акт. Началникът на сектор „Ревизии” има правомощието да издава заповеди за определяне на компетентен орган по силата на Заповед № РД-01-6/04.01.2010 г. на директора на ТД на НАП С.. Съгласно т. 2 от заповед № РД-01-131/22.03.2007 г. функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113 и чл. 119, ал. 2 от ДОПК се изпълняват от органи по приходите, заемащи длъжността началник на сектор „Ревизии” в дирекция „ДОК” в ТД на НАП С.. От компетентен орган са издадени и заповедите за възлагане на ревизии – същите са издадени от П. Г. Г., която съгласно заповед № РД-01-6/05.01.2010 г. има правомощието да издава заповеди за възлагане на ревизии.

В контекста на изложеното, в случая следва да се има предвид и разпоредбата на [чл. 160 от ДОПК](#), съгласно която съдът при съдебното обжалване на ревизионните актове е задължен да разреши материално-правния спор по същество. Поради това, дори и да констатира процесуални нарушения в хода на ревизионното производство, съдът няма правомощието да отмени ревизионния акт само на това основание, а следва да приложи материалния закон по отношение на установените по делото факти и да определи конкретния размер на данъчните задължения.

С оглед заявената от страна на жалбоподателя претенция за разноси, представляващи внесена държавна такса в размер на 50 лв., възнаграждение за адвокат в размер на 3500 лв., внесени депозити за вещи лица общо в размер на 550 лв., същата следва да бъде уважена съразмерно на уважената част от жалбата, а именно в размер на 3020 лв. С оглед заявената претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение от ответника по спора, съдът намира, че в съответствие с чл. 2 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, вр. чл. 7, ал. 1, т. 4 от същата е основателна, като в съответствие с чл. 161, ал. 1, изр. 3 от ДОПК същата следва да бъде уважена в съразмерно на отхвърлената част от жалбата,

а именно в размер на 1124, 25 лв. или при условията на направено прихващане между двете суми Националната агенция за приходите следва да бъде осъдена да заплати на [фирма] направените по делото разноси в размер на 1895, 75 лв.

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

РЕШИ

ИЗМЕНЯ ревизионен акт № 20001103525/05.07.2011 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., като вместо определения корпоративен данък за 2009 г. общо в размер на 73348, 48 лв. определя дължим корпоративен данък за 2009 г. в размер на 31 881, 82 лв. със съответните лихви.

ОТМЕНЯ ревизионен акт № 20001103525/05.07.2011 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С. в частта му, в която на [фирма] е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури № № 865/28.12.2009 г. с начислен ДДС 5 333, 33 лв., 866/29.12.2009 г. с начислен ДДС 33 099, 98 лв., издадени от [фирма] (с предишно наименование [фирма]), № 1834/09.12.2009 г. с начислен ДДС 2 833, 33 лв., 1819/29.12.2009 г. с начислен ДДС 41 666, 67 лв., 1953/29.03.2010 г. с начислен ДДС 23 000 лв. и 1926/29.04.2010 г. с начислен ДДС 7 666, 67 лв., издадени от [фирма].

ОСТАВЯ без уважение жалбата на [фирма] срещу ревизионен акт № 20001103525/05.07.2011 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С. в останалата ѝ част, като неоснователна.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на [фирма] направените по делото разноси съобразно уважената част от жалбата в размер на 1895, 75 лв.

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

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: