

# РЕШЕНИЕ

№ 7587

гр. София, 04.12.2013 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 20 състав**, в публично заседание на 23.10.2013 г. в следния състав:

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Светлана Димитрова**

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **14493** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба с вх. № 32932/20.12.2012 г. по описа на Административен съд София-град (АССГ) и вх. № 53-00-1006/24.10.2012 г. по описа на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” („О.”) – С., подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Х. С. К. срещу Ревизионен акт (РА) № [ЕГН]/20.03.2012 г., издаден от А. Г. Ч. - Д., на длъжност главен инспектор по приходите при Териториалната дирекция на Национална агенция за приходите (ТД на НАП) – С., потвърден с Решение № 2403/08.10.2012 г. на директора на Дирекция „О.” – С..

Жалбоподателят оспорва РА в частта на непризнато право на приспадане на данъчен кредит за получени доставки през ревизираните периоди м.01.2011 г. – м.07.2011 г. в общ размер на 99 819,93 лева по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Счита, че РА е незаконосъобразен, неправилен и немотивиран, издаден в противоречие с материалния и процесуалния закон. Излага конкретни възражения срещу констатациите на ревизиращия екип, конкретизирани по доставчици. Най-общо мотивите му се свеждат до твърдението, че документираните доставки на стоки и услуги са реално извършени и са налице предпоставките за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит. Прави искане РА да бъде отменен изцяло.

В проведените по делото съдебни заседания жалбоподателят се представлява от процесуален представител – адвокат И., който от негово име поддържа жалбата.

Ответникът - директор на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” („ОДОП”) – С., с променено наименование съгласно чл. 152, ал. 2 ДОПК в хода на процеса, чрез процесуален представител оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

РА [ЕГН]/20.03.2012 г. е издаден от А. Г. Ч. – Д. - главен инспектор по приходите и ръководител екип при ТД на НАП – С. в резултат на данъчна ревизия за определяне на задълженията на [фирма] по реда на ЗДДС за данъчни периоди от 01.01.2011 г. до 31.07.2011 г. Ревизията е възложена със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) / № 1109860/24.08.2011 г., изменена със ЗВР № 1113128/25.11.2011 г., и двете издадени от П. Г. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП – С.. Заповедите са издадени от компетентен орган, съгласно Заповед № РД-01-6/04.01.2010г. на директора на ТД на НАП - С.. Определен е срок за извършване на ревизията до 30.12.2011 г.

В срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК е съставен Ревизионен доклад (РД) № 1113128/13.01.2012 г., връчен на управителя на ревизирания субект на 23.01.2012 г. РД има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК и е връчен след изтичането на срока по чл. 117, ал. 4 ДОПК. Връчването на РД след посочения в чл. 117, ал. 4 ДОПК тридневен срок не може да се квалифицира като съществено процесуално нарушение, водещо до незаконосъобразност на РА и до неговата отмяна. Срокът в посочената разпоредба е инструктивен, а неспазването му не пречи правото на защита на ревизираното лице. С молба вх. № 1453-00-998/06.02.2012 г. задълженото лице е поискало удължаване на срока по чл. 117, ал. 5 ДОПК за представяне на възражения срещу РД. С Решение № 1200253/07.02.2012 г. срокът за представяне на Възражение с допълнителни доказателства по № 1113128/13.01.2012 г. е удължен до 06.03.2012 г., като в рамките на същия ревизирания субект не е упражнил правото си на възражение срещу констатациите в РД по чл. 117, ал. 5 ДОПК.

Издаден е РА № [ЕГН]/20.03.2012 г. от А. Г. Ч. - Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С., компетентен орган, съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК, определен със Заповед за определяне на компетентен орган (З.) № К 1113128/16.01.2012 г., издадена от органа, възложил ревизията. РА е връчен на управителя на [фирма] на 17.04.2012 г. В срока по чл. 152, ал. 1 ДОПК от ревизираното дружество до директора на Дирекция „О.” е постъпила жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА, с вх. № 1453-00-3241/02.05.2011 г. по регистъра на ТД на НАП - С. и вх. № 23-22-1348/09.05.2012 г. по регистъра на Дирекция „О.” – С.. На основание чл. 156, ал. 7 ДОПК, срокът за произнасяне по жалбата е продължен по взаимно писмено съгласие между жалбоподателя и директора на дирекция „О.” - С. до 08.10.2012 г.

С Решение № 2403/08.10.2012 г. на директора на Дирекция „О.” при ЦУ на НАП – С., издадено в срока на споразумението, РА № [ЕГН]/20.03.2012 г. е потвърден изцяло. Решението е връчено по електронен път на 15.10.2012 г. Жалбата до съда е подадена чрез административния орган на 24.10.2012 г. Срокът за обжалване по реда на чл. 156,

ал. 1 ДОПК е спазен, жалбата е подадена от надлежна страна – адресат на оспорения акт, с който в нейна тежест се установяват задължения.

Предвид посоченото съдът намира, че жалбата е допустима и следва да бъде разгледана по същество.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по - горе констатации, че атакуваният РА № [ЕГН]/20.03.2012 г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия, съгласно цитираната З. № К 1113128/16.01.2012 г., издадена от лицето, възложило ревизията и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размера на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

По приложението на материалния закон – ЗДДС:

С оспорения в настоящото производство РА на [фирма] е установен данък върху добавената стойност за внасяне в размер на 161 496,63 лева и лихви в размер на 12 988,03 лева, при деклариран от задълженото лице ДДС за внасяне в размер на 3 873,86 лева. Разликата произтича от отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 99 819,93 лева и доначислен ДДС в размер на 57 802,84 лева.

В хода на ревизията е установено, че основната дейност на дружеството през ревизирания период е печат, предпечат и дизайн, рекламна и издателска дейност на детски комикси, книги и други. С оспорения РА е констатирано, че за ревизирания субект и неговите доставчици [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не се установява наличие на правото на приспадане на данъчен кредит, с оглед липсата на реални доставки и основанията, на което това право не възниква, са условията по чл. 68, ал. 1, т. 1 и т. 2, във връзка с чл. 6 и чл. 9 ЗДДС.

До тези заключения органите по приходите са достигнали след насрещни проверки на двамата доставчика, изложени както следва:

1. За [фирма]:

Резултатите от извършената насрещна проверка на доставчика са отразени в Протокол за извършена насрещна проверка (ПИНП) с изх. № 2200-47-1108621-2/12.09.2011 г. От констатациите на същия е видно, че на лицето е връчено Искане за предоставяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ), в отговор на което са представени Протокол за предприети действия за обезпечаване на доказателства за изземване на първичните документи от ТД на НАП - С. и опис към протокола, хронология на сметка 411, 421 за м.01.2011 г., обратна ведомост. Ревизиращите органи установяват, че за данъчен период м.01.2011 г. задълженото лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по три фактури, издадени от [фирма], както следва: № 168/04.01.2011 г. с предмет на доставката „предпечат и дизайн”, № 174/19.01.2011 г. с предмет на доставката „рекламна промоция на списание S. W.” и № 175/20.01.2011 г., с предмет на доставката „разпространение на списание”. Проверяващите са приели, че издадените от [фирма] фактури са отразени в

справките-декларации и в дневника за продажби за съответния данъчен период. При проверка в базите данни на НАП е установено, че дружеството има 4 лица, назначени по трудови правоотношения. Според констатациите на РД, от проверяваното дружество не са представени цитираните в искането фактури; договори, анекси и приемо-предавателни протоколи между страните, документи за извършени плащания по доставките. С оглед на което, органите по приходите са стигнали до заключението, че липсват доказателства относно извършените действия, събития (времево и стойностно) и квалификацията на изпълнителите. Отбелязано е също така, че от ревизираното лице са изискани документи, доказващи кореспонденцията между двете дружества, но същото не е представило доказателства за това как се е свързало с [фирма] и по какви критерии го е избрало за доставчик.

При така очертаната фактическа обстановка в хода на проверката е прието, че не са налице доказателства за реално извършени доставки по смисъла на чл. 9 ЗДДС, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от [фирма] фактури общо в размер на 10 120,00 лева.

2. За [фирма]:

За данъчни периоди м.02.2011 г., м.03.2011 г. и м.04.2011 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 23 850,00 лв. по фактури, издадени от [фирма]. В случая се касае за 11 фактури, описани подробно в РД, които са с предмет на доставка – разпространение на списания CN, S. W., SW, H2O, Смърфове. Във връзка с изискани в хода на ревизията доказателства относно доставките от горепосочения доставчик, от ревизираното лице са представени: копия на фактурите; приемо-предавателни протоколи и копия от касови бележки към всяка една от тях; разпечатка за счетоводно им отразяване; договори от 16.01.2011 г. между двете страни, които са с предмет - рекламноразпространителска дейност на списания S. W., списания Смърфове, списания H2O, рекламно разпространителска дейност и договор за изработка на стратегия за развитие на издателска дейност на ревизираното дружество.

За целите на ревизията е инициирана насрещна проверка, резултатите от която са отразени в ПИНП № 2200-47-1108621-7/03.10.2011 г. Според констатациите в протокола, след предприети действия по реда на чл. 32 ДОПК, на упълномощено от дружеството лице е връчено ИПДПОЗЛ, в отговор на което са представени следните документи: копия на издадените фактури, приходни касови ордери, договори от 16.01.2011 г., приемо-предавателни протоколи, свидетелство за регистрация на ЕКАФП, справки-декларации, ведомости за заплати, от които е видно, че дружеството има три лица, назначени по трудови правоотношения, копия от трудови договори, хронология на сметка 4532 и 421, оборотни ведомости. Според констатациите на протокола, издадените [фирма] фактури са включени в дневника за продажби и в справките-декларации за съответния данъчен период. При извършена проверка в информационната системана НАП е установено, че дружеството няма наети лица по трудов договор. Проверяващите са счели, в случая не са налице документи относно предходни доставчици, а ревизираното лице не е представило данни за това как е осъществило контакт със [фирма]. Отделно от това е посочено, че последното няма кадрова обезпеченост за извършване на фактурираните услуги.

При така очертаната фактическа обстановка и с мотиви, идентични с изложените в частта за първия доставчик, органът по приходите е отказал правото на приспадане на

данъчен кредит по издадените от [фирма] фактури в размер на 23 850 лева.

3. За [фирма]:

За данъчен период м.02.2011 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактура № 326/07.02.2011 г., издадена от визириания доставчик с предмет на доставката „строителни материали“. Във връзка с изискани в хода на ревизията доказателства относно горепосочената доставка, от ревизираното лице са представени: копие на цитираната фактура и Приложение № 1 към нея, копие от касова бележка, разпечатка за счетоводно отразяване на фактурата.

За резултатите от иницириана насрещна проверка на доставчика е изготвен ПИНП № 2200-47-1108621-8/12.09.2011 г. В отговор на връченото ИПДПОЗЛ на упълномощено лице, в хода на ревизията са представени следните документи: копие на цитираната фактура и приложение към нея, приходен касов ордер, справки-декларации и дневник за продажбите за м.02.2011 г., хронология на сметка 702, оборотна ведомост. Също така са представени фактура № 1159/18.10.2010 г., издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК] с предмет на доставката „съгласно договор“ и договор за доставка на стока от 01.10.2010 г., сключен между проверяваното дружество и [фирма]. Извършените служебни проверки са показали, че издадената от [фирма] фактура е отразена в справката-декларация и в дневника за продажби за съответния период, както и че дружеството няма назначени лица на трудов договор.

При така очертаната фактическа обстановка от проверяващите е прието, че не са налице доказателства за реалност на фактурираната доставка по смисъла на чл. 6 ЗДДС, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 400 лева.

4. За [фирма]:

За данъчни периоди м.02.2011 г. и м.07.2011 г. жалбоподателят е упражнил право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 13 860,60 лева по фактури, с предмет, както следва: № 107/11.07.2011 г. - органириране на събитие; № 106/08.07.2011 г. - разпространение на рекламно списание Смърфовете; № 105/07.07.2011 г. - органириране на събитие; № 104/06.07.2011 г. - разпространение на рекламно списание S. W.; № 103/05.07.2011 г. - разпространение на рекламно списание H2O; № 101/06.07.2011 г. - разпространение на рекламно списание; № 104 от 06.07.2011 г. - разпространение на рекламно списание S. W.; № 14 от 23.02.2011 г. - двустранен хром, ефектна хартия, картон. В хода на ревизията, от [фирма] в отговор на връчено му ИПДПОЗЛ са представени копия на горещитираните фактури, приемо-предавателни протоколи към тях, копия на касови бележки, разпечатка за счетоводното им отразяване, договори между двете дружества, сключени на 16.05.2011 г. с предмет - рекламно разпространителска дейност на списания, рекламна обслужваща дейност и органириране на детски партита.

За целите на ревизията е иницириана насрещна проверка на [фирма], резултатите от която са обективирани в ПИНП № 2200-47-1108621-6/01.10.2011 г. На дружеството, след предприети действия по реда на чл. 32 ДОПК, е връчено ИПДПОЗЛ, в отговор на което са представени следните документи: копия на горещитираните фактури, приходни касови ордери, договори от 16.05.2011 г., приемо-предавателни протоколи, справки-декларации, хронология на сметка 4532, свидетелство за регистрация на ЕКАФП, фактура № 1042/23.02.2011 г., издадена от [фирма] с предмет на доставката - двустранен хром, картон, ефектна хартия. Извършени служебни проверки от екипа от ревизори са показали, че издадените от [фирма] фактури са отразени в СД и

дневника за продажби за съответния период, както и че дружеството няма назначени лица на трудов договор.

С оглед така очертаната фактическа обстановка е прието, че в случая не са събрани доказателства относно реалността на фактурираните доставки, поради което е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от [фирма] фактури общо в размер на 13 860 лева.

5. За [фирма]:

За данъчен период м.05.2011 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 13 290 лева по 6 фактури с предмет, както следва: № 547/16.05.2011 г. - организация и провеждане на детско парти за деня на детето, № 545/13.05.2011 г. - предпечатна подготовка и дизайн, № 543/12.05.2011 г. - рекламно разпространение на списание К. нетуорк, № 541/10.05.2011 г. - разпространение на рекламно списание H2O; № 539/05.05.2011 г. - разпространение на рекламно списание S. W.; № 536/02.05.2011 г. - разпространение на рекламно списание Смърфовете. Според констатациите на РД, във връзка с изискани в хода на ревизията доказателства относно горепосочените доставки, от ревизираното лице са представени: копия на фактурите, касови бележки и разпечатки за счетоводното им отразяване.

За целите на ревизията е инициирана насрещна проверка на [фирма], резултатите от която са отразени в ПИНП № 2200-47-1108621-1/01.10.2011 г. Изготвеното до дружеството ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 ДОПК, като предприетите действия и съставените документи са описани подробно в ПИНП. Изисканите документи не са представени в указания срок. Извършени са служебни проверки, при които е потвърдено отразяването на горесцитираните фактури в справките-декларации и дневника за продажби за съответния данъчен период, както и че дружеството няма наети лица по трудови договори.

С оглед така очертаната фактическа обстановка е прието, че в случая не са налице доказателства относно реалността на фактурираните доставки, поради което на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от [фирма] фактури общо в размер на 13 290 лева.

6. За [фирма]:

За данъчен период м.05.2011 г. жалбоподателят е упражнил право на данъчен кредит по фактура № 342/11.05.2011 г. с предмет на доставката - извършен транспорт. Във връзка с тази доставка от страна на ревизираното дружество са представени копия от фактурата и касова бележка, както и разпечатка за счетоводно отразяване на същата.

За резултатите от инициирана насрещна проверка на доставчика е изготвен ПИНП № 2200-47-1108621-4/14.09.2011 г. До дружеството е изготвено ИПДПОЗЛ, връчено по реда на чл. 32 ДОПК, като предприетите действия и съставените документи са описани подробно в ПИНП. Изисканите документи не са представени в указания срок. Извършени са служебни проверки, при които е потвърдено отразяването

на горещитираната фактура в справката-декларация и в дневника за продажби за съответния данъчен период, както и че дружеството няма наети лица по трудови договори.

Във връзка с изложеното е прието, че при ревизията не са представени доказателства за документираната услуга, поради което е постановен отказ на данъчен кредит в размер на 2 060 лева.

7. За [фирма]:

При ревизията е установено, че за данъчен период м.06.2011 г. ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 28 499,33 лева по пет фактури, както следва: № 32/15.06.2011 г. - разпространение на безплатни рекламни списания; № 39/07.06.2011 г. - организиране на детски празник; № 37/06.06.2011 г. - доставка на албуми; № 35/02.06.2011 г. – доставка на стикери; № 34/07.06.2011 г. - реклама по договор. Във връзка с изискани в хода на ревизията доказателства относно горепосочените доставки, от ревизираното лице са представени копия на горещитираните фактури, договори от 16.02.2011 г., сключени между двете дружества, приемо-предавателни протоколи, разпечатки за счетоводното отразяване на фактурите.

За резултатите от иницирана насрещна проверка на доставчика е изготвен ПИНП № 2200-47-1108621-5/14.10.2011 г. В отговор на връченото ИПДПОЗЛ са представени три договора от 16.01.2011 г., които са с предмет - рекламно-разпространителска дейност за списания К. Н., стикери и албуми, организация на детски партита, приемо-предавателни протоколи, хронология на сметки 4532 и 703, дневници по ЗДДС и протокол за приемане. В ПИНП е отразено, че дружеството е включило издадените фактури в дневника за продажби и в справките-декларации за съответния период, както и че същото има наето едно лице по трудов договор. От проверяваното дружество не са представени цитираните в искането фактури, доказателства за извършени плащания по тях, данни за предходни доставчици.

Във връзка с гореизложените обстоятелства е направено заключението, че не са налице доказателства за документираните услуги, което е послужило като основание за отказа на данъчен кредит по издадените от [фирма] фактури общо в размер на 28 499,33 лева.

8. За [фирма]:

За данъчен период м.07.2011 г. ревизираното дружество е упражнило право на данъчен кредит общо в размер на 7 740 лева по 4 фактури, със следния предмет: № 115/20.07.2011 г. – организиране на събитие Смърфовете – Велико Т., № 114/19.07.2011 г. – по договор, № 113/18.07.2011 г. – реклама по договор, № 112/15.07.2011 г. – организиране на събитие Смърфовете – Б.. При ревизията, от страна на [фирма] са представени копия на цитираните фактури, договори от

16.05.2011 г. между двете дружества, приемо-предавателни протоколи, касови бележки, разпечатки за счетоводно отразяване.

За резултатите от иницирана насрещна проверка на доставчика е изготвен ПИНП № 2200-47-1108621-1/05.10.2011 г. Изготвеното ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 ДОПК, като предприетите действия и съставените документи са описани подробно в ПИНП. Изисканите документи не са представени в указания срок. Извършени са служебни проверки, при които е потвърдено отразяването на горесцитираните фактури в справките-декларации и в дневника за продажби за съответния данъчен период, както и че дружеството няма наети лица по трудови договори. От доказателствата по преписката е видно, че от [фирма] са представени документи, заведени под № 1453-00-8762#2/14.10.2011 г., а именно: копия на фактурите; копия на договори, придружени с приемо-предавателни протоколи; свидетелство за регистрация на касов апарат и договор за абонаментно обслужване; дневни финансови отчети и други. Същите не са обсъдени от ревизиращите органи. Тъй като и в случая е прието, че не са представени доказателства за реалност на документираните услуги, на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 7 740 лева по издадените от горепосочения доставчик фактури.

С оглед на гореизложеното, органите по приходите приемат, че са налице основания за корекция на декларираните данни и поради това, че от ревизираното лице не са представени доказателства в отговор на връчено му ИПДПОЗЛ с изх.№ 1453-00-8587#13/12.01.2012 г. В хода на ревизията дружеството не е представило доказателства във връзка с местонахождението на материали и стоки, нито че същите са използвани за изработка на издаваните списания. Не са представени и доказателства, че списанията са предадени на разпространители. В тази връзка е прието, че изписаните материали от сметка 302 и сметка 304, осчетоводени съответно в сметка 601/1 и 601/2 се ползват за последващи облагаеми доставки. Посочено е също така, че с изписването на наличностите на 302 и 304 и признаването им на разход следва да се счита, че е настъпило данъчно събитие по реда на чл. 25, във връзка с чл. 6 ЗДДС и е дължим данък в следните размери: за м.01.2011 г. – 9 289,20 лева; за м.02.2011 г. – 897,20 лева; за м.03.2011 г. – 2 831,10 лева; за м.04.2011 г. – 3 460,88 лева; за м.05.2011 г. – 18 928,55 лева; за м.06.2011 г. – 21 558,24 лева; за м.07.2011 г. – 837,67 лева.

Общо начисленият ДДС е в размер на 57 802,84 лева.

Въпреки дадените указания на жалбоподателя, с Разпореждане от 22.01.2013 г. относно разпределението на доказателствената тежест, да представи доказателства за реалност на спорните доставки,

включително чрез ангажиране на съдебни експертизи, той не е проявил процесуална активност в указания му смисъл. Настоящият състав следва да посочи, че в съдебно заседание, проведено на 27.02.2013 г., съдът е допуснал изслушване на съдебно-счетоводна експертиза (ССЧЕ), което протоколно определение е отменено в съдебно заседание, проведено на 23.10.2013 г., тъй като съдът е констатирал, че определеният депозит за вещо лице не е внесен и че жалбоподателят проявява процесуално бездействие в хода на производството.

*С оглед на така установените факти, съдът прави следните правни изводи:*

Правото на данъчен кредит по процесните фактури е отказано на основание чл. 70, ал. 5 ЗДДС, във връзка с чл. 6, ал. 1, съответно - чл. 9, ал. 1, и чл. 68, ал. 1, т. 1 и т. 2 ЗДДС, тъй като ревизиращият екип е обосновал извод за липса на реални доставки.

Понятието доставка на стока е дефинирано в разпоредбата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС - това е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Разпоредбата на чл. 5, ал. 1 ЗДДС определя като стока всяка движима и недвижима вещ, включително електрическа енергия, газ, вода, топлинна или хладилна енергия и други подобни, както и стандартният софтуер. Алинея втора на същата разпоредба изключва от понятието стока парите в обръщение и чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Според чл. 8 ЗДДС услуга по смисъла на закона е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обръщение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Установяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите когато се касае за минал период спрямо този на проверката, следва да бъде направено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя. По-конкретно, когато се касае за доставка на стока следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукция. В случай че се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултатът от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

В хода на ревизията е установено, че голяма част от доставчиците не се откриват на декларирания адрес. Ненамирането им е възпрепятствало ревизиращите органи да проверят счетоводството на доставчиците. От страна на жалбоподателя също не са представени доказателства за реалното извършване на доставката. Така установеното води до

законосъобразен и обоснован извод, че правото на приспадане на данъчен кредит по изброените първични счетоводни документи е основателно отказано, тъй като не са налице доказателства за реалност на услугата и за настъпване на данъчно събитие.

Ненамирането на доставчиците на адресите за кореспонденция и непредставянето на изисканите от тях документи в хода на ревизионното производство не изключват възможността жалбоподателят да представи достатъчно доказателства в подкрепа на тезата си за правомерно упражняване на право на приспадане на данъчен кредит, но това в настоящото производство от страна на [фирма] не е сторено. Съдържащите се по преписката документи не доказват извършването на реални доставки като основна предпоставка за възникване правото на данъчен кредит. Предвид установеното при насрещните проверки на цитираните търговци, че не са представени изискани от органа по приходите доказателства относно извършване на доставките, наличие на материална, кадрова и техническа обезпеченост за извършване на доставките, счетоводна отчетност и кореспонденция, във връзка с фактически извършени действия по представените договори, доказателства, конкретизиращи отделни изпълнени дейности, както и определянето на стойността им, правилно органът по приходите е формирал извода, че неоснователно са издавани фактури и е начислен данък, без реално да са извършени доставки.

В закона действително няма легално определение на понятието „неправомерно начислен данък“ по смисъла на чл. 70, ал. 5 ЗДДС, но по аргумент от противното това ще е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби и доколкото наличието на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 8 ЗДДС е кумулативно условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е „неправомерно“ по смисъла на чл. 70, ал. 5 ЗДДС и е основание за непризнаване на право на данъчен кредит.

Безспорно е прието от съдебната практика, че признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС. Поради това, при преценка от страна на органите на приходната администрация дали е възникнало за получателя по доставките право на приспадане на данъчен кредит, същите имат правомощието да проверят дали отразените във фактурите доставки са реално извършени, именно от посочените доставчици и в посочените обеми. При положение, че както ревизираното лице, така и доставчиците не представят доказателства, от които да е видно, че доставката е реално осъществена, наличието на фактури и

счетоводното им отразяване не е достатъчно основание за признаване на правото на данъчен кредит, тъй като фактурата сама по себе си не е данъчно събитие, а частен документ, от който жалбоподателят черпи изгодни за себе си правни последици, а именно формиране на данъчен кредит. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за жалбоподателя - възникване на право на данъчен кредит по определена фактура. В тежест на задълженото лице е да докаже наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 ЗДДС.

Видът на доставката определя и обстоятелствата, които следва да бъдат преценени и анализирани. От представените по делото договори е видно, че в случая с най-голям дял са услугите - разпространение на списания и организиране на събития, детски партита и детски празници. Въз основа на доказателствата по преписката се установява, че петима от доставчиците са издали фактури с предмет „разпространение на списания“, като в отделни случаи е посочено и наименованието на самите списания. Във връзка с така очертания предмет на първо място би следвало да се изясни кой е отпечатал списанията и дали в случая това е ревизираното лице, съответно вида и броя на същите. Данни за това в хода на ревизионното и в хода на съдебното производство не са представени. Също така липсва информация за това колко по вид и брой списания е следвало да бъдат разпространени от отделните разпространители, съответно кога и как са им предавани, налице ли са остатъци и как са връщани на ревизираното лице. Подобна информация не се съдържа в представените договори и приемо-предавателните протоколи.

Тук е мястото да се посочи, че наистина за жалбоподателя в качеството му на юридическо лице е важно осъществяването на доставката, респективно извършването на услугата, без да е от значение за него с какъв кадрови потенциал разполага доставчика. Обстоятелството, че доставчиците не ангажират доказателства за сключени трудови или граждански договори може да бъде разглеждано като нарушение на трудовото законодателство, но не и до извода, че същите не могат да изпълняват задълженията си по договор. Въпреки това, по делото не са представени доказателства в кои населени места са разпространявани списанията, както и какви способности са използвани за това – дали има пряко участие на физически лица или списанията са оставяни на публични места или в търговски обекти на определени за целта места,

до които гражданите имат свободен достъп. Липсват данни дали са правени разходи за транспортиране на списанията и за чия сметка са били те.

Не са представени доказателства и относно услугите с предмет – организиране на събития, детски партита, детски празник. Липсват данни за това колко и кои лица са били ангажирани за осъществяването им, в т.ч. наемани ли са актьори или аниматори, наемани ли са помещения и какви наеми са изплащани за това, правени ли са разходи за украса, храни и напитки и т.н.

Във връзка с доставките по фактури с предмет печат и дизайн, предпечатна подготовка и дизайн, е следвало не са налице доказателства какви проекти за дизайн са изготвени, от кого са изготвени и дали същите са одобрени от ревизираното лице. Също така няма данни какви продукти е следвало да бъдат отпечатани, съответно от кого и какви материали са били закупени, какви машини са били необходими и дружествата разполагали ли са с тях, място на изработката, какъв точно персонал е наеман, какви дейности са извършвали наетите хора, броят на наетия персонал, както и дали притежава необходимата квалификация да извършва дейностите, за които е нает.

От [фирма] е издадена фактура с предмет - транспорт. В случая не са представени доказателства какво точно е превозено и по какъв маршрут, дали доставчикът е разполагал с транспортни средства (собствени или наети), отчетени ли са разходи за гориво, издадени ли са пътни листа, в дружеството имало ли е лице, назначено на длъжност водач на МПС, изплатени ли са му възнаграждения.

От процесните фактури е видно, че предмет на доставка са били и стоки, а именно: строителни материали ( [фирма]), двустранен хром, ефективна хартия, картон ( [фирма]), албуми, стикери ( [фирма]). При насрещните проверки на посочените дружества са представени част от изисканите документи, но същите не доказват реалността на доставките. В случая липсват данни към датите на издаване на фактурите дали доставчиците са разполагали със съответните по вид и количества стоки, тъй като не са представени справки за стоките потоци. Относно доказване реалността на фактурираните доставки на стоки от страна на ревизиращите е изискано да се докаже наличие на складова база/обект, транспорт, произход на стоката от страна на доставчиците, както и от страна на ревизирувания субект, което не е сторено. По време на ревизията не са представени доказателства, че по всяка една от фактурите е налице реално предаване на конкретно определени вещи от продавача към купувача, което би доказало наличие на реална доставка на стока по смисъла на чл. 6, ал. 1 ЗДДС.

Както в хода на ревизията, така и в хода на административното и

съдебно обжалване жалбоподателят не представя доказателства за реалност на фактурираните от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] доставки, въпреки че е негова доказателствената тежест за установяване на положителен факт - наличието на доставка, при констатации от страна на органите по приходите за липса на такава. В разглеждания случай оспорваният не е ангажирал достатъчно доказателства, които да обосноват извода, че правото на признаване на данъчен кредит по процесните фактури е отказано неправомерно. По делото не бяха приобщени и материали на хартиен или електронен носител, предмет на спорните услуги – списания, брошури. В тежест на ползващия се от правата по първичните счетоводни документи беше да докаже, че посочените услуги са действително извършени или най-малкото в обема в който се твърди и точно от лицата, посочени като изпълнител на услугата. В подкрепа на направените изводи е и обстоятелството, че в хода на съдебното производство и въпреки дадената възможност на оспорвания да ангажира доказателства, същият не се е възползвал от нея, проявявайки процесуално бездействие по време на настоящия процес. В този смисъл със свое решение от 6 декември 2012 г. по дело С-285/11 С. в т. 32 се е произнесъл, че съдът е длъжен в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, за да определи дали жалбоподателят може да упражни право на приспадане по процесните доставки.

В разглеждания случай не намира приложение най - новата практика на С., обективизирана в решение от 21.06.2012 г. по свързани дела С-80/2011 г. и С-142/2011 г., в което съдът е тълкувал разпоредбата на чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО.

С посоченото решение С. дава отговори на два поставени въпроса. При първия е посочено, че член 167, член 168, буква а), член 178, буква а), член 220, точка 1 и член 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне от данъка върху добавената стойност, на който е лице платец, дължимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва, въз основа на обективни данни, че въпросното данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки, а при втория -

член 167, член 168, буква а), член 178, буква а) и член 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на данъка върху добавената стойност, или поради това че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател.

Внимателният прочит на решението налага извода, че фактическите обстоятелства, по разглеждания от унгарски съд спор, който е отправил преюдициалното запитване, не се покриват с тези, установени по настоящето дело. Основната разлика е в това, че доставчиците са били известни и същите са представили в хода на проведените ревизионни производства всички, поискани им от органите на приходната администрация документи. В мотивите на решението на С. никъде не се споменава как би следвало да се подходи, ако доставчикът не е открит или е изобщо неизвестен, което е станало пречка за проверка на счетоводството му. В точки 63 и 64 от съдебния акт е посочено, че според практиката на Съда държавите членки следва да проверят декларациите на данъчнозадължените лица, отчетите на същите и другите относими документи (вж. Решение от 17 юли 2008 г. по дело Комисия/Италия, С-132/06, точка 37 и Решение от 29 юли 2010 г. по дело Р. К., F., Juźwiak, Oriowski, С-188/09, точка 21), а тази цел Директива 2006/112, и по-конкретно член 242 от нея, задължава всяко данъчнозадължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи. За да улеснят изпълнението на тази задача, членове 245 и 249 от посочената директива предоставят на данъчните органи право на достъп до фактурите, които данъчнозадълженото лице е длъжно да съхранява съгласно член 244 от същата директива. Т.е. органите на приходната администрация не могат да откажат право на приспадане на данъчен кредит, на някое формално предвидено в националното законодателство основание, в случай, че те са получили достъп до счетоводствата на страните по доставката, а в разглеждания казус представители на доставчиците въобще не са открити.

Съгласно чл. 70, ал. 5 ЗДДС, не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да е установено наличие на фактически извършени стопански операции, няма основание за ползване право на данъчен кредит, предвид разпоредбите на чл. 68, ал. 1, т. 1 и т. 2 ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от същия закон. Поради което обосновано, законосъобразно и правилно ревизиращият орган по приходите е отказал правото на приспадане на данъчен кредит по издадените счетоводни документи.

С оглед изложеното по-горе, настоящият състав намира, че обжалваният РА № [ЕГН]/20.03.2012 г. е законосъобразен и правилен в частта на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 99 819,93 лева, поради което жалбата срещу него, като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

При този изход на спора ответникът има право да му бъдат присъдени направените по делото разноски за юрисконсултско възнаграждение, в размер на 2 446,39 лева.

**Мотивиран така и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, Първо отделение, 20-ти състав**

### **РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/20.03.2012 г., издаден от А. Г. Ч. - Д., на длъжност главен инспектор по приходите при Териториалната дирекция на Национална агенция за приходите – С., потвърден с Решение № 2403/08.10.2012 г. на директора на Дирекция „О.” – С..

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика” – С., сумата от 2 446,39 лева (две хиляди четиристотин четиридесет и шест лева и 39 ст.) разноски по делото.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14 - дневен срок от получаване на съобщенията до страните, че е постановено.

Препис да се изпрати на страните.

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:**

