

РЕШЕНИЕ

№ 5856

гр. София, 15.10.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав,
в публично заседание на 13.05.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Терзиев

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **7084** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица] електронен адрес [електронна поща], срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22002218000540-091-001/08.10.2018 г., издаден от М. С. Х. – орган, възложил ревизията и В. И. С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 531 от 28.03.2019 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ОДОП/.

Жалбоподателят оспорва РА като незаконосъобразен, необоснован и недоказан, издаден в противоречие с материалния закон и административнопроизводствените правила. Счита за недоказано твърдението на органите по приходите, че са налице извършени продажби на стоки, които не са намерили отражение в счетоводството на дружеството и по тях не е начислен данък. По отношение на отказаното право на приспадане на данъчен кредит, поради липса на реално извършени доставки, жалбоподателят твърди, че всеки един от доставчиците към момента на извършване на доставките е бил регистрирано лице по ЗДДС. Счита оспорения РА за необоснован, тъй като от събраните в ревизионното производство доказателства може да се направи извод, че доставките по процесните фактури са осъществени. Изтъква, че е налице плащане по фактурите, счетоводството на ревизираното лице е водено редовно и получаването на доставките е коректно отразено. Изразява се несъгласие с констатираното от ревизиращия екип, че доставчиците не са разполагали с кадрови

потенциал да извършат доставките. В подкрепа на твърденията си се позовава на съдебна практика на ВАС и се иска отмяна на обжалвания РА.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Ч., който поддържа жалбата и претендира направените по делото разноски, за които представя списък. Представени са по делото писмени бележки.

Ответникът - Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика"- С. при ЦУ на НАП, чрез юрисконсулт М., изразява становище за неоснователност на жалбата. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност.

Софийска градска прокуратура, редовно призована, не взема становище.

Административен съд-София град, след като обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, становищата на страните и след направената служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно изискванията на ДОПК, прие за установено следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22002218000540-020-001/30.01.2018 г., връчена по електронен път на 06.02.2018 г. Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22002218000540-020-002 от 04.05.2018 г. и Заповед за изменение на ЗВР №Р-22002218000540-020-003/04.06.2018 г., срокът за завършване на ревизията е удължен до 06.06.2018 г. и до 06.07.2018 г. Всички заповеди са издадени от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С.. Възложено е извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството за ДДС за данъчните периоди от 01.04.2012 г. до 31.01.2015 г. и от 01.03.2015 г. до 31.10.2016 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22002218000540-092-001/10.08.2018 г. Ревизираното лице не е подало писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22002218000540-091-001/08.10.2018 г., издаден от М. С. Х., на длъжност началник сектор в ТД на НАП С. – възложил ревизията и В. И. С., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Допълнително определените задължения, предмет на оспорване в настоящото производство, произтичат от: начислен ДДС по реда на чл. 86, ал. 2 от ЗДДС в размер на 6 549,73 лв.; начислен ДДС в размер на 98 137,40 лв. на основание чл. 79, ал. 1 от ЗДДС; непризнато право на приспадане на данъчен кредит, общо в размер на 191 589,74 лв. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма] (с предишно наименование [фирма]), ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК], на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от същия закон. Начислени са съответни лихви за просрочие, общо в размер на 118 071,08 лв.

Настоящата ревизия е повторна за ревизираното дружество и е възложена във връзка с Решение №1/02.01.2018 г. на директора на дирекция ОДОП С.. В хода на ревизията, с Протокол с №Р-22002218000540-П73-001/ 07.03.2018 г., на основание чл. 3 и чл. 37, ал. 1 от ДОПК, е извършено приобщаване на събрани доказателства в хода на предходното ревизионно производство, приключило с РА №22221416008743-091-001 от 20.07.2017 г., отменен частично и върнат за извършване на нова ревизия с

цитираното решение.

В хода на ревизионното производство са предприети процесуални действия с цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното лице, подробно описани в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от РА.

Установено е, че през ревизираните периоди дружеството е извършвало търговия с колагенови продукти и хранителни добавки. [фирма] декларира, че извършва дейността си от офис, находящ се в [населено място], [улица].

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице са връчени три броя Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице (ИПДПОЗЛ) №Р-22002218000540-040-01/14.02.2018 г., №Р-22002218000540-040-002/18.04.2018 г., №Р-22002218000540-040-003/04.07.2018 г. и №Р-22002218000540-040-004/13.07.2018 г. Представени са документи и писмени обяснения с придружителни писма с входящи номера К. 3193/ 16.05.2018 г., К. 3071/08.05.2018 г., К. 4346/19.07.2018 г.

На основание чл. 57 от ДОПК и при условията на чл. 37, ал. 5 от ДОПК, са изпратени множество искания за представяне на документи и писмени обяснения от трети лица (ИПДПОТЛ), сред които и до всички дружества, по чиито фактури е отказано право на ползване на данъчен кредит, до дружествата – клиенти на ревизираното лице, както и до представляващите ги, които подават справки-декларации за ДДС с КЕП. Част от изисканите документи и писмени обяснения са представени, а друга - не. Всички ИПДПОТЛ са описани на страници 6 – 11 от РД и са приложени като доказателства към него под номера 10 – 88.

На основание чл. 50 от ДОПК е съставен Протокол №1260832/19.07.2018 г., с който са приобщени Протокол за извършена насрещна проверка (ПИНП) №П-22221018094793-141-001 от 20.06.2017 г. на [фирма], ПИНП№П-22221314051980-141-001 от 06.01.2015 г. на [фирма], ПИНП№П-22220316194714-141-001 от 13.12.2016 г. на [фирма], ПИНП№П-22221516096959-141-001 от 08.08.2016 г. на [фирма], решение №1914/27.10.2014 г. на директора на дирекция ОДОП С. по жалба срещу РА №[ЕГН]/08.07.2014 г. на [фирма].

В хода на ревизията са проверени дневниците за покупки и продажби на [фирма], както и първичните счетоводни документи, издадени и получени от него, счетоводните и отчетни регистри, свързани с изграждането и воденето на счетоводната му система - оборотни ведомости, главни книги, сборни ведомости на стопанските операции и др. На лицето са връчени ИПДПОЗЛ, с които са изискани всички документи, относими за ревизираните периоди (фактури, договори, протоколи, нотариални актове, транспортни документи и други). Дружеството е представило оборотни ведомости, главни книги, договори, счетоводни справки, писмени обяснения, справки (от 1 до 5), счетоводна политика, копия на фактури за покупки, издадени от доставчици, посочени в искането. Първичните счетоводни документи - фактури за покупки, фактури за продажби, банкови и касови документи, са прегледани на място в офис, находящ се в [населено място], [улица]. За последното е съставен Протокол №0592268/ 22.03.2017 г.

При извършена съпоставка на данните от оборотни ведомости с общия размер на декларираните приходи и разходи по справки – декларации за ДДС, е установено разминаване между осчетоводените приходи с отразеното от лицето в регистрите

„Дневник за продажби“ за съответните данъчни периоди. При проследяване на счетоводните записвания по счетоводни сметки от групи 30, 60, 70, показващи действително реализираните приходи и разходи и съпоставянето на същите с отчетените такива са потвърдени установените разлики, сред които и за 2012 г. – в размер на 39 298,39 лв. Конкретната сума е изведена от съпоставка на декларираните облагаеми доставки с осчетоводените суми от реализация на стоки, отразени по дебита на с/ка 501-Каса в лв. и с/ка 503-Разплащателна сметка в левове и кредита на с/ка 411-Клиенти. Това е довело до извод, че ревизираното лице не е отразило в дневника за продажби доставки на стоки с данъчна основа 32 748,65 лв. и не е начислило ДДС в размер на 6 549,73 лв., като не е издало и първични счетоводни документи за продажбата на тези стоки. Органите по приходите са цитирали ЗДДС, съгласно който данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. Установено е, че постъпленията на сумите по банков и/ или касов път са отчетени преди 31.12.2012 г. и следователно данъчното събитие е възникнало до тази дата. Посочено е, че на датата на възникване на данъчното събитие данъкът става изискуем и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли съгласно разпоредбата на чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС.

Предвид така изложената фактическа обстановка, ревизиращите са констатирани, че осчетоводените постъпления на суми от клиенти, в размер на 39 298,39 лв., не са декларирани и ДДС не е начислен по тях. В тази връзка и на основание чл. 86, ал. 2 от ЗДДС, при спазване на условието на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, при ревизията е начислен ДДС в размер на 6 549,73 лв. за периода м. 12.2012 г.

Установено при ревизията също така е, че във всички периоди [фирма] е отразявало получаването на стоките по дебита на с/ка 304-Стоки, а по кредита на същата сметка - тяхното намаление, като при закупуването им е ползвало данъчен кредит в пълен размер. Всички стоки са предмет на вътреобщностни придобивания (В.) от Полша, за които лицето е начислило ДДС и е упражнило право на приспадане на данъчен кредит. В периода 01.04.2012 г. – 31.10.2016 г. няма отчетени покупки без право на данъчен кредит. Отчетната стойност на продадените стоки в периода е отразена по кредита на с/ка 304, в кореспонденция с дебита на с/ка 702-Приходи от продажби.

Органите по приходите са констатирани, че с издадени, през месец декември на всяка от ревизираните години, без 2012 г. и м. октомври 2016 г., мемориални ордери ревизираното лице е изписвало отчетна стойност на стоки по кредита на с/ка 304 в кореспонденция с дебита на с/ка 602-Разходи за външни услуги, както следва: за 2013 г. – 101 596,00 лв.; за 2014 г. – 100 388,00 лв.; за 2015 г. – 214 664,00 лв. и за 2016 г. – 74 039,00 лв. В мемориалните ордери е записано, че са съставени съответни статии, а посочените стойности представляват доставните цени на предоставени продукти на търговци на дребно, като натурални премии.

Не са посочени конкретните търговци на дребно, на които са предоставени продуктите, както и самите стоки, по вид, количество и единичната цена. Тъй като ревизираното лице не е издавало първични счетоводни документи за реализирани продажби на изписаните от него стоки, е останало неясно как лицето се е разпоредило със същите, чиято отчетна стойност е в посочените по-горе размери и периоди. От страна на дружеството не са ангажирани доказателства, че стоките са използвани за извършване на облагаеми доставки, няма и осчетоводени продажби на тези стоки, т. е. отчетените разходи по с/ка 602 не водят до черпене на изгода от тях, което от своя

страна определя, че не са използвани за извършване на облагаеми доставки.

След анализ на фактическата обстановка, ревизиращите са достигнали до извод, че отписаните стоки или са предоставени и използвани за лично ползване или употреба от собственика, или са предоставени безвъзмездно на трети лица. Налице са обстоятелствата визирани в §1, т. 8 от ДР на ЗДДС - условия за безвъзмездна доставка, тъй като няма получено възнаграждение и според разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС стоките или услугите предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето не са с право на данъчен кредит независимо, че са изпълнени условията на чл. 69 и чл. 70 от ЗДДС. Предвид това и на основание чл. 79, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с ал. 4 на същата разпоредба, както и чл. 70, ал. 1, т. 2 и чл. 69, ал. 1 от същия закон, органите по приходите са начислили ДДС по периоди, както следва: за м. 12.2013 г. – 20 139,20 лв., за м. 12.2014 г. – 20 077,60 лв., за м. 12.2015 г. – 42 932,80 лв. и за м. 10.2016 г. – 14 807,80 лв.

След анализ на представените от ревизираното лице и неговите доставчици документи и писмени обяснения, данните в информационната система на НАП, други факти и обстоятелства имащи отношение към процесните услуги ревизиращите органи са достигнали до извода, че издадените фактури от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], не отразяват реални доставки.

В изпълнение на указанията на директора на дирекция ОДОП С. и с цел установяване на релевантните за ревизията факти и обстоятелства по представените с жалбата на ревизираното лице срещу първоначалния РА спецификации за продажби на стоки по договори за търговско представителство и издадени протоколи към доставчиците, са изготвени Искания за представяне на документи и писмени обяснения са изискани данни за осигурените от тяхна страна клиенти, на които са продадени стоки – колагенови продукти и хранителни добавки. Присъединени са събраните в първото ревизионно производство доказателства.

При извършените от ревизиращите органи посещения на декларираните от доставчиците адреси за кореспонденция не е открит представител на нито едно дружество и не е извършвана проверка на относимите счетоводни записвания на място в счетоводствата им. Установено е, че обявените пред НАП електронни адреси на преимуществена част от доставчиците са невалидни, поради което изготвените искания са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК. Исканията за представяне на относими писмени доказателства и обяснения до останалите доставчици са връчени на лицата, оправомощени да подават справки-декларации по ЗДДС с КЕП от името на съответните дружества. Представените от проверените доставчици и от ревизираното лице документи са описани подробно в РД.

Предмет на спорните доставки от всички гореизброени доставчици, с изключение на [фирма], са услуги по търговско посредничество, описани в процесните фактури с посочване на договор и констативен протокол с конкретни дати. или с обща формулировка „по договор“, „комисионна“.

По силата на представените еднотипни договори, доставчиците в качеството им на търговски представители ще посредничат за сключване на търговски сделки за предоставяне на услуги по продажба на стоки в различни обекти на територията на страната. Възнаграждението е в размер на 40 на сто от сключените сделки между търговеца и контрагента, определено в констативен протокол, с който е приета извършената работа, включващо направените

разходи от негова страна, съгласно чл. 3, ал. 1 от договора. За извършените плащания за приложени фискални касови бонове. Освен договорите, към всяка фактура е приложен констативен протокол, с който се констатира, че изпълнителят е изпълнил качествено и в срок възложените му услуги, а възложителят приема извършеното без забележки и е посочена сумата на дължимото вознаграждение. Протоколът не съдържа данни за конкретни договори за продажба на продуктите на ревизираното лице, сключени с посредничеството на съответния доставчик, нито индивидуализация на контрагента. С жалбата срещу първоначалния РА ревизираното лице е представило към всяка от процесните фактури спецификация, в която са описани количеството и стойността на осъществените продажби на стоки от [фирма] и трети физически лица, въз основа на която е определено комисионното вознаграждение на посредника. Същевременно при извършената проверка на счетоводните документи от ревизираното лице не са установени данни за извършени продажби на стоки на отделни физически лица. В дневник продажби за ревизираните периоди – [фирма] декларира продажби на стоки в брой чрез ФУ с дистанционна връзка с НАП, откъдето не може да се установи кои са третите физически лица – получатели на стоки съгласно издадените спецификации и има ли плащане от тяхна страна. Общата стойност на описаните в спецификациите продажби на физически лица в годишен аспект не съответства на декларираните от ревизираното лице в дневниците за продажбите през съответните години регистрирани продажби на дребно чрез ФУ.

При извършени проверки в информационния масив на НАП е констатирано, че [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] (сега [фирма]) и [фирма] не разполагат с нает по трудов договор персонал в периодите на издаване на фактурите на ревизираното лице, а останалите дружества са сключвали трудови договори с лица на длъжности като заварчик, монтажник, строител, специалист обработка на данни, общ работник, технически ръководител, шофьор и други подобни и са декларирали икономическа дейност в периодите „Строителство на жилищни и нежилищни сгради“, „Консултантска дейност по информационни технологии“, „Техническо обслужване и ремонт на автомагистрала“, „Други непрофесионални дейности – неквалифицирани“ и „Дейности в областта на техническите системи за сигурност“.

В съответствие с указанията дадени с Решение №1 от 02.01.2018 г. на директора на дирекция ОДОП С. са извършени насрещни проверки до физическите лица – страни по договори с търговските посредници, за които ревизирано лице с допълнение към жалбата срещу първоначалния РА е представило граждански договори.

Резултатите от извършените проверки и представените документи са подробно описани в РД. Само няколко от проверените физически лица са приложили писмени обяснения по връчените им искания. Събраните от проверката в информационния регистър данни, поддържан от НАП относно проверените физически лица и извършените насрещни проверки, сочат, че не се установява какви конкретно дейности са изпълнявали лицата, осъществявали ли са срещи с клиенти и кои са тези клиенти. Само в два от

[фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с[ЕИК].

Резултатите от насрещните проверки са подробно описани в РД. В депозираните за целите на ревизията писмени обяснения от управителите на проверените дружества се установява, че не са ползвани услуги от търговски посредници за закупуването колагеновите продукти, като контактите са осъществявани лично на място в офиса на [фирма] в [населено място], заявките са направени по телефон или на сайта на дружеството.

Стоките са получавани на място в офиса на дружеството – при договарянето им или чрез използването на куриерски фирми за доставки / [фирма], [фирма] за сметка на фирмата – получател. Контактите са осъществени с управителя на [фирма] или негов служител.

При така изложената фактическа обстановка органите по приходите са заключили, че ревизираното лице и неговите доставчици не са представили доказателства за реално осъществени доставки по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, тъй като по процесните фактури няма доказателства за настъпили данъчни събития, които да обосноват изпълнение на условията за възникване на право на приспадане на данъчен кредит и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС са отказали да признаят такова право.

С процесния РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит и по фактури, издадени от [фирма] с посочен предмет „по договор“. Съобразно представените от ревизираното лице и проверения доставчик доказателства, фактурираните доставки касаят рекламни услуги. Представени са заверени копия на фактурите, договори, банкови извлечения, диск съдържащ 45 бр. снимков материал Сумите по фактурите са платени изцяло по банков път в месеца на издаването им.

По силата на приложените договори от 01.06.2015 г. и от 07.01.2016 между [фирма] – възложител и [фирма] изпълнителят приема да извърши рекламна кампания в периода юни-септември 2015 г. и съответно в периода януари – април 2016 г. като изготви визуален рекламен проект, отпечата всички рекламни винили и ги монтира на билбордове в [населено място] и на територията на републиканската пътна мрежа. В допълнение към предмета по втория договор е договорено е изпълнителят да заснеме за рекламната кампания определени продукти на възложителя със съответстващи реквизитни материали по своя преценка. Не са представени доказателства относно изпълнението на услугата – кога и къде са монтирани рекламните съоръжения. Такава информация не се съдържа и в договора.

Към втория договор е представен протокол от 15.02.2016 г., в който е записано единствено, че [фирма] ще предостави на [фирма] – всички поръчани снимки на хартиен и електронен носител – флашка във връзка с рекламната кампания на фирмата – възложител. Отражено е, че снимките са приети и одобрени от [фирма] заедно с целия реквизит към тях / дрехи, обувки, аксесоари и др. / без възражения. В протокола липсва информация за брой снимки и техния размер. Не става ясно къде и кога са направени снимките, от кого са направени, както за какъв реквизит към тях става въпрос. На представения диск се съдържат 44 jpg файла и 1 pdf файл. На последните се съдържат изображения на колагенови продукти, като на част от тях е отразена

информация за име на сайт – kolagen.bg, телефон 02/ 8702822 и адрес в [населено място], [улица], на който адрес се помещава и адресът на управление на [фирма] с ЕИК[ЕИК], в което управителят на ревизираното дружество Н. Р. е съдружник, представляващ и управител. Файловете на диска са записани в периода 19.03.2017 г.- 21.03.2017 г.

Във връзка с процесните фактури за рекламни услуги, ревизираното лице не е дало обяснения относно визията на рекламния проект, вида и броя на изработените рекламни винили, времето и мястото на монтажа им, за начина на предаване изпълнението на рекламната кампания и т. н. като е посочило, че въпросите касаят технологията на рекламната дейност, което е приоритет на изпълнителя.

В отговор от доставчика [фирма] са представени писмени обяснения по отношение на спорните доставки и фактури от предходни доставчици.

Освен издадените фактури, договори за рекламна кампания за 2015 г. и 2016 г, протокол от 15.02.2016 г., са предоставени и предложение за рекламна кампания, копия на фактури за наем, счетоводни регистри, договор за наем на външна реклама от 01.12.2015 г. и др. Съгласно дадените писмени обяснения от управителя на дружеството, рекламните доставки включват следните дейности: изработка на лого на фирма, заснемане, сканиране, графична и компютърна обработка на всички продукти на фирмата, поставяне на рекламни билбордове и подвижни рекламни конструкции, личен директен контакт и представяне на презентация с нови потенциални клиенти на фирмата в страната. Услугите са извършени от едноличния собственик на дружеството – П. П. и неговата съпруга – с личен труд в офиса на фирмата.

За удостоверяване наличието на билбордове в [населено място] и на територията на Р. пътна мрежа – [фирма] е представил договор за наем на външна реклама от 01.12.2015 г. с [фирма] с ЕИК[ЕИК] за периода от 01.12.2015 г. – 01.12.2017 г., който не е относим към периода 01.06.2015 г. – 30.09.2015 г., през който [фирма] е извършвало услуги на [фирма]. Липсва информация къде именно са поставени билбордовете и рекламните съоръжения, в кои зони, на територията на кои общини, на кои пътни артерии. Не е представено разрешение за поставяне на рекламни – информационни елементи, издадени по ред, установен с Наредба на съответната община, в която са поставени билбордове или друго рекламни съоръжение.

Към приложената фактура №116/08.06.2016 г., издадена от [фирма] с предмет на доставката „кампания външна реклама“ не са представени документи, които да удостоверят за кой клиент е относима посочената доставка, поради което същата не може да се приеме за доказателство за изпълнение по договора за рекламна кампания с ревизираното лице.

В изпълнение указанията на директора на дирекция ОДОП С. са извършени насрещни проверки на основните подизпълнители на [фирма], резултатите от които са отразени в РД.

В резултат от връченото искане за представяне на документи писмени обяснения управителят на [фирма] е представил договор за наем на външна реклама от 01.12.2015 г. и договор с физическо лице за отдаване под наем на земна площ. Декларирано е предоставяне под наем на една страна на билборд, находящ се в [населено място], [улица]и [улица]за период от

01.02.2016 г. до 08.05.2016 г. – съгласно Анекс / такъв не е приложен /.Според обясненията, предмет на рекламата е натурален колаген на С. В.. Приложената снимка е нечетима и не дава ясна представа за това, което се рекламира. Извършена е справка в У. относно притежаваните от физическото лице, страна по договора за наем на билборд, недвижими имоти, при което е установено, че същото действително притежава недвижим имот с посочения адрес и е подало през 2016 г. ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за изплатени суми от наем в размер на 2 400,00 лв. от [фирма].

Извършена е насрещна проверка на [фирма], с ЕИК[ЕИК] – предходен доставчик на [фирма] по доставки с предмет – изработка, монтаж, и демонтаж на рекламни плоскости.

Провереното дружество е представило е оферта от 30.03.2016 г. и договор от 07.04.2016 г. за изработка на рекламни плоскости с [фирма], с предмет „изработка, доставка, монтаж и демонтаж на 7 бр. рекламни плоскости на адрес: [населено място], [улица] приемо-предавателен протокол от 20.04.2016 г. за приемане на изработените 7 бр. рекламни плоскости. Съобразно получения отговор с писмо с вх. №К. 4117/04.07.2018 г. от СО, Район „О.“, в резултат от извършената проверка в програма А. – не са открити подадени молби и съответно издадени разрешения за монтиране на рекламни съоръжения на посочения адрес на фирма [фирма].

Извършена е насрещна проверка на [фирма], с ЕИК[ЕИК] – предходен доставчик на [фирма] на фактурирана доставка с предмет „печат постери“. Дружеството декларира основна дейност – Външна реклама и свързаните с нея дейности включително печат на рекламни материали. Според дадените обяснения, предмет на доставка по въпросната фактура е – отпечатване на два броя винилни постери с визията на КОЛАГЕН. Поръчката е приета по телефона от управителя на дружеството, а файлът за печат е получен на диск от служител. За изпълнението са ползвани услугите на фирма – подизпълнител – [фирма] с ЕИК[ЕИК], която разполага със собствена печатна база в [населено място] – приложени са фактура и спецификация към нея. Готовите винилни платна са получени от управителя на [фирма].

Извършена е насрещна проверка на [фирма], с ЕИК[ЕИК], предходен доставчик на [фирма] по доставка с предмет – „изработка на рекламни пана“. Съобразно дадените обяснения, предмет на доставка по цитираната в искането фактура – е изработката на рекламни пана / дървени рамки / с определени от клиента размери и средна част, върху която последният има възможност за поставяне на различни снимки. Приложени са оферта, договор от 13.01.2016 г. между [фирма] и [фирма] и приемо-предавателен протокол от 25.01.2016 г. за приемане изпълнението на поръчката.

Основната дейност на [фирма] е мебелно производство. Дружеството разполага със собствена материална база в [населено място], необходимите машини и техника и квалифициран персонал. Плащането е по банков път.

Във връзка с представените фактури с предмет транспортни услуги с монтаж, и демонтаж на съоръжения по Републиканска пътна мрежа и С.-Южното Ч., Б.-Н., В.-Н., издадени от [фирма], с ЕИК[ЕИК] – предходен доставчик на [фирма], е извършена насрещна проверка при която е получен отговор от провереното лице, съгласно който фактурираните доставки се изразяват в

транспортиране на подвижни рекламни пана и други материали /сгъваема маса, столове, чадър/ на места, посочени от клиента, за извършване на презентации на продукти и съдействие при техния монтаж и демонтаж. При транспортирането винаги е участвал управителя на [фирма], който е организиран и осъществявал тези презентации. [фирма] – не е участвала в тях.

Въз основа на извършения анализ на събраните доказателства при настоящата ревизия относно декларираните покупки от [фирма] и неговите предходни доставчици, ревизиращите органи са приели, че не са налице безспорни и категорични доказателства, че по фактурите, издадени от посочените доставчици са извършени реални доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Направен е извод, че е възможно да са изработени рекламни съоръжения от вида на фактурираните на ревизираното лице без обаче да стане ясно кои точно продукти се рекламират – тези на [фирма] или на [фирма] с ЕИК[ЕИК], които чрез своя управител са свързани лица. Правото на данъчен кредит по издадените от [фирма] фактури за рекламни услуги е отказано на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

С жалба вх. № 53-06-7034 от 22.10.2018 г. по описа на ТД на НАП – С. РА е оспорен по административен ред пред директора на ДОДОП – [населено място], който е компетентният решаващ орган по чл. 152, ал. 2 от ДОПК. В срока по чл. 155, ал.1 от ДОПК е постановено Решение № 531/28.03.2019 г., с което РА е потвърден изцяло. Решението е връчено на жалбоподателя по електронен път на 01.04.2019 г.

По делото е изслушана и приета, като неоспорена от страните, съдебно-счетоводна експертиза /ССЧЕ/ и допълнение към заключението, изготвени от вещо лице Г. Л. З., която съдът кредитира като компетентно и обективно изготвена, даваща подробен отговор на поставените въпроси.

Съвкупната преценка на установените при ревизията и в хода на съдебното производство факти обуславя следните правни изводи:

Ревизионният акт е обжалван в предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил в посочената част. Така постановеното Решение № 531 от 28.03.2019 г. от директора на дирекция ОДОП – С. и подаването на жалбата срещу РА №Р-22002218000540-091-001/08.10.2018 г.в рамките на предвидения за това преклузивен процесуален срок, налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ. Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

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

Оспорваният Ревизионен акт (РА) №Р-22002218000540-091-001/08.10.2018 г., е издаден от възложителя на ревизията и ръководителя на ревизията

съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК. В качеството на възложител на ревизията съгласно Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22002218000540-020-001/30.01.2018 г е М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. /лист 23/ на директора на ТД на НАП С.. В качеството на ръководител на ревизията, определен с посочената ЗВР е В. И. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С.. РА, РД и ЗВР са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени и веществени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

Съдът намира, че при издаването на ревизионния акт не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необоснованост на обжалвания ревизионен акт.

По отношение на начисления данък добавена стойност за данъчен период м. декември 2012 г. в размер на 6 549, 73 лв. на основание чл. 86, ал.2 във вр. с чл. 67, ал. 2 от ЗДДС.

Съгласно нормата на чл. 25, ал. 1 от ЗДДС, данъчно събитие е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл. 16, а според ал. 2 от същата норма данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. Данъчното събитие възниква на датата, на която е прехвърлено правото на собственост върху стоката или друго вещно право, както и всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик, или на датата, на която услугата е извършена. Съгласно ал. 6, данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли.

Разпоредбите на ДОПК не съдържат правила за разпределение на доказателствената тежест в процеса на съдебно обжалване на ревизионни актове, поради което намират приложение общите принципи на разпределение на доказателствената тежест. Разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, намираща приложение в случая по силата на преpraщачата разпоредба на § 2 от ДР на ДОПК, определя, че административният орган и лицата, за които оспореният административен акт е благоприятен, трябва да установят съществуването на фактическите основания, посочени в него и изпълнението на законовите изисквания за издаването му. Тази разпоредба е своеобразно проявление в административното право на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване, формулиран в чл. 154, ал. 1 от ГПК, според който всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. В конкретния случай доказателствена тежест на ревизионния е да обори презумпцията, а в тежест на органите по приходите е да установят наличието на основание за облагане по аналог.

Ревизиращите органи са установили, че през периода 01.04.2012 г. - 31.10.2016 г. от ревизираното дружество са декларирани вътрешнообщностни

придобивания /В./ на стоки по смисъла на чл. 13, ал.1 от ЗДДС – колагенови продукти и хранителни добавки от контрагенти, които са данъчно задължени лица, регистрирани за целите на ДДС в друга държава-членка на ЕС – Полша в общ размер на 2 637 162,26 лв. Видно от приложеното по делото Обяснение /лист 1216 по делото/, представено при предходно ревизионно производство от управителя на [фирма], за 2012 г. дружеството е разполагало с 19 656 бр. колагени, 24163 бр. козметика и 41228 бр. хранителни добавки. Следователно следва да се приеме за установено, че в случая дружеството е разполагало със стоки. Установено е още, че дружеството разполага с необходимия технически и кадрови потенциал за осъществяване на доставките на стоки.

В хода на ревизионното производство с цел установяване на действителния размер на приходите от продажби на стоки през 2012 г. е изготвено Искане за представяне на документи и писмени обяснения до [фирма] за представяне на главна книга на сметки с оглед проследяване на кореспонденцията между конкретни счетоводни сметки оборотите по тях, наличие на получени авансови плащания и принципи на счетоводно отразяване на приходите от продажби на стоки, възприети методи на изписване на отчетната стойност на продадените стоки и средна търговска надценка за периода. Ревизираното лице не е представило исканите счетоводни справки и документи.

В хода на ревизията, ревизиращият екип черпи информация при представените при предходно производство Журнал на сметки и Оборотна ведомост за 2012 г., приобщени с Протокол №Р-22002218000540-П73-001/07.03.2018 г. /лист 1321 по делото и папка №6 от приложенията/.

Извършена е съпоставка на декларираните облагаеми доставки с осчетоводените суми от продажби на стоки, отразени по д-т на сметки 501 и 503 и к-т на сметка 411, при което е установено несъответствие за периода 01.01 – 31.12.2012 г. на стойност 39 298,39 лв. с ДДС. Дружеството е декларирано данъчна основа на изпълнените облагаеми доставки – 139 536,34 лв. и ДДС в размер на 27 907,27 лв. Осчетоводени са постъпления от продажби в брой по д-т на сметка 501 и к-т на сметка 411 в размер на 168 324 лева и постъпления по банков път по д-т на сметка 503 и к-т на сметка 411 в размер на 38 418 лв., за които не са установени авансови плащания от клиенти. Установено е, че оборотът по к-т на сметка 411 „Клиенти“ е 206 742 лв., при което се установява разлика спрямо декларираните продажби по справки-декларации по ДДС, с данъчна основа 32 748,65 лв., за които следващият се ДДС е в размер на 6 549,73 лв.

Видно от ревизионен доклад № Р-22221416008743-092-001/07.06.2017 г. /лист 1268/, при предходната ревизия са проверени банковите и касовите документи и са проследени записванията по сметките от гр. 50 Парични средства и е установено, че през ревизирания период разплащанията във връзка с продажбите са извършени в брой и по банков път. По данни от информационния масив на НАП през ревизирания период дружеството има регистриран ЕКАФП с индивидуален номер DY305559 и № на ФП 36392959, а от проверка в информационната система на НАП се установява, че процесният ЕКАФП е вписан с рег. № 3336129. Информацията от представените отчети за регистрирани продажби от ЕФКАП е съпоставена с

информацията регистрирана в НАП и не са установени различия.

В случая органът по приходите е начислил ставката на косвения данък върху данъчна основа, за която е установил, че представлява стойност на престация по облагаеми доставки и е обосновал общият им размер. В хода на ревизията са проверени дневниците за покупки и продажби на [фирма], както и първичните счетоводни документи, издадени и получени от него, счетоводните и отчетни регистри, свързани с изграждането и воденото на счетоводната му система, при което е установено несъответствието.

В приетата по делото ССЧЕ, на въпросът редовно ли е водено счетоводството на жалбоподателя, вещото лице отговаря, че не се води аналитично сметка 304 Стоки, което затруднява анализа и остават неизяснени въпросите, свързани с отчетната дейност на всеки продаден артикул и счетоводството, водено „на ръка“ не може да представи справките, които са необходими. От страна на жалбоподателя не са ангажирани доказателства нито в хода на ревизионното, нито в хода на съдебното производство, които да оборят презумпцията за наличието на основание за облагане по аналог.

При съвкупна преценка на събраните по делото доказателства, съдът счита, че правилно от страна на ревизиращият орган е установено, че постъпленията на суми по банков и/или касов път са отчетени преди 31.12.2012 г., от което следва, че данъчното събитие е възникнало до тази дата, поради което осчетоводените постъпления на суми от клиенти, в размер на 39 298,39 лв. не са декларирани и ДДС не е начислен по тях. В тази връзка законосъобразно на основание чл.86, ал.2 от ЗДДС, при спазване на условието на чл.67 ал.2 от ЗДДС е начислен данък в размер на 6 549,73 лв. за м. 12.2012 г.

По отношение на начислен ДДС във връзка с изписани от лицето разходи за външни услуги за м. декември 2013, 2014 г. и м. октомври 2016 г. –

Според ревизиращия орган, налице са обстоятелствата, визирани в §1, т.8 от ДР на ЗДДС - условия за безвъзмездна доставка, тъй като няма получено възнаграждение и според разпоредбата на чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС, стоките или услугите, предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето не са с право на данъчен кредит независимо, че са изпълнени условия на чл.69 и чл.70 от ЗДДС. Предвид това и на основание чл.79, ал.1 от ЗДДС, във връзка с ал.4 на същата разпоредба, както и чл.70, ал.1, т.2 и чл.69, ал.1 от същия закон, органите по приходите са начислили ДДС по периоди, както следва: за м.12.2013 г. - 20 139,20 лв., м.12.2014 г. - 20 077,60лв., за м.12.2015 г. - 42 932,80 лв. и за м.10.2016 г. - 14 807,80 лв.

Настоящата съдебна инстанция счита, че спорът е правен и се концентрира върху съотношението между разпоредбите на чл. 70, ал. 1, т. 2 и чл. 79, ал. 1 ЗДДС.

Разпоредбата на [чл. 69, ал. 1 от ЗДДС](#) посочва положителните предпоставки за ползване на право на данъчен кредит по получени стоки или извършени услуги, докато в [чл. 70 от ЗДДС](#) са посочени отрицателните предпоставки, но свързани с горната норма т.е. независимо дали са налице предпоставките на [чл. 69, ал. 1 от ЗДДС](#) за ползване право на данъчен кредит, то ако са налице и тези по [чл. 70 от ЗДДС](#), ревизираното лице няма право да ползва данъчен

кредит по получени от него доставки или извършени услуги.

Според разпоредбата на [чл. 79, ал. 1 ЗДДС](#) „Регистрирано лице, което изцяло, частично или пропорционално на степента на използване за независима икономическа дейност, е приспаднало данъчен кредит за произведена, придобита или внесена от него стока, при унищожаване, установяване на липси или при бракуване на стоката начислява и дължи данък в размер на ползвания данъчен кредит.“

От фискална гледна точка, разпоредбата на [чл. 79, ал. 1 ЗДДС](#) поражда ефект, че лицето връща в бюджета ползвания за придобитата стока данъчен кредит. Но за разлика от [чл. 79, ал. 1 от ЗДДС](#), [чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС](#), която поражда същия ефект, но до колкото при последната се касае за първоначално признаване на правото на данъчен кредит, в тежест на лицето е да докаже предпоставките за възникването му - че са налице условията по [чл. 69 от ЗДДС](#) и не попада в ограниченията по [чл. 70](#), то в хипотезата на [чл. 79, ал. 1 ЗДДС](#) в тежест на органа по приходите е да установят предпоставките за прилагането ѝ. Другата съществена разлика е в периода, в който възниква данъчното задължение - в хипотезата на [чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС](#) данъчното задължение възниква за периода, в който неправомерно е упражнено правото на данъчен кредит, то в хипотезата на [чл. 79, ал. 1 ЗДДС](#), по правилото на, ал. 4, корекцията се извършва в периода, в който е възникнало основанието за корекция.

Настоящият съдебен състав приема за установено по делото, че в случая е приложим текстът на [чл. 70, ал. 1, т. 2 ЗДДС](#), тоест правото на данъчен кредит в процесния размер законосъобразно е отказано на това основание от приходният орган. Във всички случаи, в хипотезата на [чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС](#), в тежест на ревизираното лице е да докаже предпоставките за възникването на правото на данъчен кредит - че са налице условията по [чл. 69 от ЗДДС](#) и не попада в ограниченията по [чл. 70 от ЗДДС](#), което е конкретния случай не е сторено.

Органите по приходите са констатирани, че всяка от годините 2013, 2014 и 2015, [фирма] е съставяло мемориални ордери през месец декември, а така също и през месец октомври 2016 г., с които е извършвало отписване на отчетни стойности наличностите на стоки, в съответни размери от 101 596,00 лв., 100 388,00 лв., 214 664,00 лв. и 74 039,00 лв. Посочените суми е отчетло като разходи за външни услуги. Същевременно обаче са налице счетоводни статии, от които е видно, че това са натурални премии по доставни цени. В резултат от съпоставката на горните констатации следва, че жалбоподателят е извършил безвъзмездни доставки по смисъла на §1, т. 8 от ДР на ЗДДС към собственика или трети лица, тъй като не са представени доказателства лицето да е получило насрещна престация.

Ревизираното лице не е ангажирало данни и доказателства на кого са предоставени продуктите, нито количествено-стойностни показатели на същите. За последните не са отчетени приходи от продажби на стоки. Жалбоподателят не е оспорил констатациите нито в хода на ревизионното, нито в хода на административното производство.

По делото не е спорно, че дружеството е ползвало данъчен кредит, както и че стоките биха могли да се използват за икономическата дейност на лицето, но

в случая от страна на ревизираното лице нито в хода на ревизионното, нито в хода на съдебното производство са посочени конкретните търговци на дребно, на които са предоставени продуктите, както и самите стоки, по вид, количество и единичната цена. По делото остана неизяснено как лицето се е разпоредило със същите, чиято отчетна стойност е в посочените по-горе размери и периоди, тъй като дружеството не е издавало първични счетоводни документи за реализирани продажби на изписаните от него стоки. Не са ангажирани доказателства, че стоките са използвани за извършване на облагаеми доставки.

Установеното от ревизиращия екип отписване на стоки, за които лицето е ползвало правото на данъчен кредит правилно е обложена с ДДС на основание [чл. 70, ал. 1, т. 2 ЗДДС](#), тъй като ревизираното дружество не е успяло категорично да опровергае констатациите на ревизионния акт.

Разпоредбата на [чл. 79, ал. 1 ЗДДС](#) предвижда начисляване и дължимост на ДДС в случай на липса на стоките, за които при получаването им лицето е ползвало право на данъчен кредит. В същия смисъл е и разпоредбата на [чл. 185 от Директива 2006/112/ЕО](#) и тя регламентира извършване на корекция, когато след изготвяне на справка-декларацията по ДДС настъпи някаква промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане, например, когато покупките се анулират или се получат намаления на цените. При съвкупна преценка на събраните по делото доказателства, съдът счита, че органите по приходите са определили допълнителни задължения за ДДС за 2013 г., 2014 г., 2015 г. и 2016 г., съответно в размер на 20 319,20 лв., 20 077,60 лв., 42 932,80 лв. и 14 807,80 лв.

По отношение на отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от ПИ ЕЛ КА РЕКЛАМА” Е., [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] /с предишно наименование [фирма]/ и ”П.” Е. в общ размер на 202 024,87 лв.

Ревизиращите органи са анализирали представените от ревизираното лице и неговите доставчици документи и писмени обяснения, данните в информационната система на НАП, други факти и обстоятелства, имащи отношение към процесите услуги и са достигнали до извода, че издадените фактури от [фирма], [фирма], ”С.-МВ” Е., [фирма], [фирма], [фирма], ”П.” Е., ”ПРЕДПРИЯТИЕ НАПРЕДЪК” Е., [фирма], ”ЕМИДИЯ ФОРУ” Е., [фирма], [фирма] с предишно наименование [фирма] и ”П.” Е., не отразяват реални доставки. Направено е заключение, че ревизираното лице и неговите доставчици не са представили доказателства за реално осъществени доставки по смисъла на чл.9 от ЗДДС, тъй като по процесите фактури няма доказателства за настъпили данъчни събития, които да обосновават изпълнение на условията за възникване на право на приспадане на данъчен кредит и на основание чл.68, ал.1 т.1 и чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС са отказали да признаят такова право.

Както вече беше споменато по-горе в настоящото решение, ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството в ревизия по общия ред на чл. 112–120 ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК

и ГПК (арг. от § 2 ДР на ДОПК). [фирма] черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му с ревизионния акт, поради което на основание чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК негова е тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му. Жалбоподателят носи тежестта да докаже реалността на доставките по процесните фактури, тъй като той твърди положителния факт, че такива доставки са осъществени и именно в това твърдение се състои възражението му срещу законосъобразността на РА. Същият следва да проведе пълно доказване на своето оспорване, като създаде сигурно убеждение у съда в съществуването на фактите и връзките между фактите. В съответствие с разпределението на доказателствената тежест, както административният решаващ орган, така и съдът, имат правото, но и задължението да приемат за ненастъпили тези правни последици, чийто юридически факт е останал недоказан.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС данъчният 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 облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит, националният законодател, транспонирайки чл. 168, б. "а" от Директива 2006/112/ЕО, в нормата на чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС е уредил право на регистрирано лице да приспадне данъка за стоките или услугите, използвани за целите на извършваните от него облагаеми доставки, които стоки или услуги са му доставени или предстои да му бъдат доставени от доставчик, регистриран по този закон.

След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС подлежи на упражняване при условието по чл. 71, т. 1 ЗДДС - данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл. 114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател.

По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС без реално извършена доставка на стока по смисъла на по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и реално извършване на услуга по смисъла на чл. 9 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва, респективно – не възниква изискуемост на данъка в хипотезата на чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, а оттам – по аргумент от чл. 68, ал. 2 ЗДДС не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено дори при наличие на хипотезата на чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС (аналогична на чл. 178, б. "а" от Директива 2006/112/ЕО).

В съответствие с нормата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. Аналогично е и легалното определение, дадено в чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според което доставка на стоки е прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Съгласно чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставка на услуга е всяко

извършване на услуга. Облагаема според чл. 12, ал. 1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие (чл. 25, ал. 1 ЗДДС), което в съответствие с нормата на чл. 25, ал. 2 ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава, съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл. 68, ал. 2 ЗДДС и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО възниква правото на приспадането му.

От горния анализ се установява, че възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от:

- *качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т. 25 от решението на СЕС по дело С-18/13/;*
- *своенето на данъчния документ от получателя – чл. 71, т. 1 ЗДДС;*
- *получаването на стоките/услугите по доставката /"...действителното извършване на облагаемата сделка..." според т. 30 от решението на СЕС по дело С-642/11/;*
- *отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /така т. 36 от решението на СЕС по дело С-153/11/.*

Отсъствието на който и да е елемент от пораждащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото.

Предмет на спорните доставки от всички посочени по-горе доставчици, с изключение на [фирма], са услуги по търговско посредничество, описани в процесните фактури с посочване на договор и констативен протокол с конкретни дати или с обща формулировка „по договор“, „комисионна“. След извършване на насрещни проверки на основни клиенти на ревизираното лице по издадени фактури за продажби на стоки, ревизиращият орган достига до извода, че стоките са получавани на място в офиса на дружеството - при договарянето или чрез използването на куриерски фирми, а контактите са осъществени с управителя на [фирма] или негов служител.

От представените в хода на съдебното производство доказателства, ценени в тяхната съвкупност, също не може да се направи обоснован извод, че същите документират изпълнение на конкретни услуги по смисъла на чл.49 от ТЗ. Няма доказателства, че доставчиците са съдействали на жалбоподателя във връзка с изпълнение на представените договори, липсват доказателства за конкретни действия. Не са представени и никакви доказателства обосноваващи категоричен извод за наличие на техническа, кадрова и материална обезпеченост на доставчика за извършване на услугите. Изводите на органите по приходите не се опровергават и от приетото по делото заключение на ССЕ. Нито един от доставчиците не е разполагал с лица, наети по трудов договор. По отношение на [фирма] и [фирма] са представени идентични граждански договори, сключени с едно и също физическо лице – Р. С. /папка №5, лист 1384 и лист 1385/. Други документи към гражданските договори не се прилагат. По отношение на доставчика [фирма] е представен граждански договор /папка № 5, л. 1399/, но не се представя справка по чл. 73 от ЗДДФЛ за деклариране дохода на физическото лице, в която справка

следва да са изписани имената на лицата, получили възнаграждения, различни от тези по трудово правоотношение. По отношение на [фирма] в папка №1 – лист 1 до лист 18 са приложени ревизионен доклад и ревизионен акт за извършена ревизия за периода 01.12.2013 г. - 31.05.2015 г, в които е вписан, че не се установява реално извършвана дейност от дружеството.

Вещото лице посочва още че при проверка на счетоводството на жалбоподателя се отчитат продажби, свързани с колагенови продукти, но не може да се отдели тази продажба от продажбата, свързана с комисионната услуга. Вещото лице не е посочило по категоричен начин, че същият е водил редовно счетоводство, съгласно изискванията на ЗСч. Нещо повече, изтъква се, че дружеството-жалбоподател не води аналитично сметка 304 Стоки, не се води аналитично сметка 401 Доставчици, не се водят подсметки. Посочено е още, че счетоводството не може да даде достоверна информация в годишните си отчети относно задълженията на дружеството към края на годината. Вещото лице е посочило, че осчетоводяване на плащания предварително, както е извършвано от [фирма] не позволява да бъдат извършвани справки. Фактът, че дружеството е публикувало финансовите си отчети за процесните периоди не могат да доведат до извод за доказаност на спорните доставки на услуги по договорите за търговско посредничество.

Представените договори за търговско представителство не конкретизират насрещните права и задължения на страните съобразно конкретния предмет на доставките, например предлагане на безплатни мостри, задължение за предоставяне на допълнителна информация от производителя/вносителя за състава и качеството на предлаганите продукти, съпътстващи рекламни артикули и т. н., не позволява посочените договори да се обвържат именно със спорните доставки на козметични продукти. Действително съгласно заключението на ССЕ към всяка от представените фактури са налице констативни протоколи, удостоверяващи приемането на услугите, извършени от доставчиците. Тези протоколи обаче следва да бъдат обосновани и с други доказателствени средства, обосноваващи кадровата и техническа обезпеченост на дружествата доставчици.

Ревизираното лице и неговите доставчици не са доказали реално извършените помежду им доставки на посреднически услуги, не е доказана и необходимостта от тяхното извършване, при положение, че основните клиенти на жалбоподателя са декларирали, че при осъществяване на търговските сделки с ревизираното лице, не са използвали посредници.

Не е без значение фактът, че част от доставчиците са свързани лица по смисъла на ДОПК. Така М. С. В. е управител на дружествата [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], И. Г. М. – управител на [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], И. Д. С. – като управител на [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК].

С оглед на изложеното съдът намира, че по делото не се доказва твърдяната от жалбоподателя реалност на доставките по доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] /с предишно наименование [фирма]/ и "П." Е., предвид липсата на посочени индивидуализиращи белези в представените договори, липсата на доказана кадрова обезпеченост за тяхното изпълнение,

респективно поетите конкретни задължения, данни за осъществени контакти и сключени сделки с клиенти на ревизираното дружество.

Правилно и законосъобразно е отказано правото на данъчен кредит по издадените от [фирма] фактури за рекламни услуги на основание чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС.

В множество свои решения СЕС /например Решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 и др./ приема, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело С-285/11 г. изрично е посочено, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на облагаеми сделки.

Фактурите, по които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит, издадени от [фирма] с посочен предмет „по договор“ касаят рекламни услуги. Въз основа на извършения анализ на събраните доказателства относно декларираните покупки от [фирма] и неговите предходни доставчици, ревизиращите органи са приели, че не са налице безспорни и категорични доказателства, че по издадените от предходните доставчици фактури са извършени реални доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. ал.1 и чл.9, ал.1 от ЗДДС, които се споделят от настоящата съдебна инстанция.

Ревизираното лице е представило два договора – от 01.06.2015 г. и от 07.01.2016 г. Съгласно първия доставчикът е приел да извърши рекламна кампания в периода юни - септември 2015 г., като се е задължил изготви визуален рекламен проект, да отпечата рекламни винили и да монтира същите на билбордове в С. и на територията на републиканската пътна мрежа. В случая липсва информация къде именно са поставени билбордовете и рекламните съоръжения, в кои зони, на територията на кои общини, на кои пътни артерии. Не е представено разрешение за поставяне на рекламни – информационни елементи, издадени по ред, установен с Наредба на съответната община, в която са поставени билбордове или друго рекламни съоръжение.

Вторият договор е за рекламна кампания за в периода януари – април 2016 г. Изпълнителят е приел да заснеме за рекламната кампания определени продукти на възложителя със съответстващи реквизитни материали по своя преценка. Към договора е представен и протокол от 15.02.2016 г., в който е посочено единствено, че доставчикът е предоставил на [фирма] всички поръчани снимки в хартиен вариант и на електронен носител, във връзка с рекламната кампания на фирмата-възложител. В хода на ревизията е представен диск със съдържание от 44 файла с формат J. и 1 файл с формат PDF, за които е установено и неоспорено е че всички файловете са записани в периода 19.03.2017 г. – 21.03.2017 г. - по време на извършване на ревизията. Изводите на органите по приходите не се опровергават и от приетото по делото заключение на ССЕ. Вещото лице посочва, че счетоводни регистри на [фирма], свързани с издадените спорни фактури не се представят от

доставчика, поради което не може да се отговори начислен ли данък по доставките и включени ли са фактурите в отчетните регистри по ЗДДС.

От анализа на представените по преписката документи се установи, че досежно спорните фактури не е доказано първото изискуемо от закона условие за възникване на право на данъчен кредит и то е наличието на доставки, извършени пряко или посредством подизпълнители именно от издателите на съответните фактури. Предвид това, че не е установено по категоричен начин положителни факти за реално извършване на доставки, ревизиращият екип, правилно е приел, че по тях не е налице правото на приспадане на данъчен кредит за ревизираното лице. Законосъобразно е отказано ползване право на данъчен кредит по издадени от [фирма] на основание чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС, вр. чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 от същия закон.

В резултат съдът приема за правилен и законосъобразен обжалвания ревизионен акт, с който са установени задължения за довносяне в размер общо на 301301,41 лв. и лихвите за просрочия към тях общо в размер на 118071,08 лв.

Съвкупно, изложеното обуславя краен извод за неоснователност на жалбата, поради което тя следва да се отхвърли съгласно правомощието на съда по чл. 160, ал. 1 предл. последно ДОПК.

Предвид крайния изход на спора и изрично направеното в с. з. искане на пълномощника на ответника, на основание чл. 161, ал. 1 изр. 2 и 3 ДОПК на Дирекция ОДОП - С. следва да се присъдят разноски в общ размер на 6 723,72 лева (шест хиляди седемстотин двадесет и три лева и седемдесет и две стотинки), представляващи юрисконсултско възнаграждение за осъщественото по делото процесуално представителство от юрисконсулт, определено в размера на минималното възнаграждение за един адвокат по чл. 8, ал. 1 т. 5 от Наредба № 1/09.07.2004 г.

Воден от изложеното, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица] електронен адрес [електронна поща], срещу Ревизионен акт №Р-22002218000540-091-001/08.10.2018 г., издаден от М. С. Х. – орган, възложил ревизията и В. И. С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 531 от 28.03.2019 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ .

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, сумата 6 723,72 лева (шест хиляди

седемстотин двадесет и три лева и седемдесет и две стотинки), представляваща разноси за юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България, в четирнадесетдневен срок от връчването му на страните.

СЪДИЯ: