

# РЕШЕНИЕ

№ 405

гр. София, 22.01.2014 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12**  
**състав,** в публично заседание на 18.03.2013 г. в следния състав:  
**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Наталия Ангелова**

при участието на секретаря Цонка Вретенарова и при участието на прокурора Николова, като разгледа дело номер **6669** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителен процесуален кодекс(ДОПК).

Делото е образувано по жалба на [фирма] – С. с ЕИК[ЕИК], против Ревизионен акт № [ЕГН]/07.02.2012 г. на орган по приходите при ТД на НАП – С.-град, потвърден с Решение № 1087/11.05.2012г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” при Централно управление на Националната агенция за приходите, като се иска отмяната на акта.

Становища на страните:

В жалбата се твърди незаконосъобразност на РА поради неправилна преценка на доказателствата, събрани в хода на ревизионното производство от гледна точка на приложимите материално -правни разпоредби, не са обсъдени представени доказателства. Услугите по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма] са свързани с основната дейност на жалбоподателя, твърди съответствие на процесните доставки с последващи доставки, а действителното извършване на спорните доставки - за доказано от представените доказателства, както и доказано извършването на последващи доставки. Представени са според жалбоподателя всички обичайно съставяни в търговската практика документи, удостоверяващи извършване и приемане на извършените услуги във възложените с договорите обеми. Относно доказаната последваща реализация на получените услуги - като доказателство и на пряката доставка, се позовава на Решение № 1152 от 03.11.2008г. , 12798 от 19.12.2006г. и 7191 от 29.06.2006г., всички на Върховен

административен съд (ВАС) . Ако органите по приходите са считали получените доставки за нереални, то идентично следва да се третира и последващите доставки - т.е. и по тях не е следвало да се начислява ДДС и е следвало да се извърши корекция, която да е извършена със същия РА, но такава не е направена. Поддържа се, че резултатите от спорните доставки са безспорно установен факт, а когато това е налице, е равнозначно на твърдения, че доставката е осъществена от друго лице. Посченото съставлявало положително твърдение, което следвало да бъде доказано от този, който го твърди съобразно разпределението на доказателствената тежест - т.е. от органите по приходите. Като аргумент за законосъобразното упражняване на правото на приспадане на данъка се позовава и на извършени плащания по фактурите, издаването им от доставчиците и начисляването на данъка. Счита, че ако се откаже право на данъчен кредит на едни субект в размер на начисления ДДС, когато друг субект го е начислил като задължение на бюджета, би се стигнало до нарушаване на механизма на данъка, респективно двукратно внасяне на същия и превръщането му в кумулативен косвен данък. Позовава се и на практиката на Съда на Европейския съюз по съединени дела C-95/07 и C-96/07, Решение от 08.05.2008г. и по съединени дела C-110/98 и C-147/98, Решение от 21.03.2000г.

Жалбата се поддържа и в подробна писмена защита чрез упълномощен адвокат Т. от САК, в която и на основание събраните от съда доказателства - изслушаното заключение по съдебно счетоводна експертиза. Иска от съда да отмени РА и присъди направените по делото разноски.

Ответникът - директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", чрез процесуален представител оспорва жалбата чрез юрисконсулт Г. като неоснователна, поддържа съображенията, изложени в Решението на ответника, по същество идентични с изводите в РА. Прието е, че във фактурите не са уточнени количествата на извършените услуги, както и количеството и вида на стоките, не са представени доказателства относно обема и обхвата на извършените услуги и тяхната себестойност, неиздадена фактура от предходен доставчик ( [фирма]), също и установяване на вида на услугата но не и количеството и дали определената цена е реална, но същевременно е прието, че в сключените договори с клиентите подробно са описани възложените дейности. Прието е също, че не са представени доказателства от жалбоподателя за последващи доставки, за които са използвани услугите по спорните фактури, както и наличие на материални ресурси и персонал жалбоподателят сам да извърши възложените услуги на доставчиците [фирма] и [фирма]. Счита се за нелогично, че дружеството-жалбоподател, което разполагало с много по-големи възможности от гледна точка на персонал и материални ресурси, е изпълнило самостоятелно само 20 % от доставките към своите клиенти, а останалата част е превъзложило на подизпълнители, които имали по-малки възможности за изпълнението им. От това е направен извод, че дружеството е извършило сами услугите по спорните фактури.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕТО НА ПРОКУРОРА** - Николова при Софийска градска прокуратура, е за основателност на жалбата.

По делото са приети доказателствата по административната преписка, изслушано е и заключение от вещо лице по съдебно-счетоводна експертиза.

Съдът като обсъди доказателствата по едлоот, взе предвид доводите и възраженията на страните, приема за установено следното:

По допустимостта на жалбата:

Решението на директор на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” е постановено в срока по чл.155,ал.1 ДОПК, предвид издаването на решението на 11.05.2012г. по подадена жалба по административен ред на 05.03.2012г.

Решението е връчено на 31.05.2012г., с оглед на което жалбата до съда от 08.06.2012г. е подадена в срока за оспорване по чл.156,ал.1 ДОПК.

Изложеното обосновава извод за спазване на изискванията на чл.156, ал.1 и ал.2 ДОПК, с оглед на което е процесуално допустима и следва да бъде разгледана по същество.

По издаването на РА от компетентен орган, спазването на изискванията за форма, съдържание и процесуалните правила:

По издаването на РА от компетентен орган, спазването на изискванията за форма и съдържание и процесуалните правила съдът намира следното:

Съгласно чл.118, ал.1 ДОПК, установяването на задълженията за данъци се извършва с РА от органите по приходите по чл. 7, ал.1,т.4 от Закона за Националната агенция за приходите, а съгласно чл.110, ал.2 от същия кодекс, посочените задължения се установяват при ревизия. Ревизионното производство се образува със издаването на ЗВР, а правомощията на орган по възлагане на ревизия по чл.112, ал.2 ДОПК, възникват въз основа на изрично оправомощаване от директора на компетентната териториална дирекция – първоначално ТД на НАП – С..

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1105912 /19.05.2011г., връчена на 01.06.2011г., издадена от Е. К. Д., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” на ТД на НАП С., изменена със ЗВР № 11101170/31.08.2011 г., издадена от В. С. М., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” на ТД на НАП С. и ЗВР № 1111314/30.09.2011 г., издадена от П. Г. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.02.2008 г. до 30.04.2011г. Със ЗВР за изменение на първоначалната е удължен срока на ревизията с 1 месец, съответно на чл.114, ал.2 ДОПК и с последната заповед е променен член на ревизиращия екип. За резултатите от ревизията е издаден Ревизионен доклад (РД) №1111314/17.10.2011 г., връчен на ревизираното лице на 10.01.2012г. срещу който не е подадено възражение.Въз основа на РД и Заповед за определяне на компетентен орган №К-1111314/23.12.2011г., издадена от П. Г. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” на ТД на НАП С., е издаден оспорения по делото РА № [ЕГН]/07.02.2012 г. от Я. велинова - П., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С., определена с посочената заповед за издаването му. ЗВР, РД и РА са връчени на представител на жалбоподателя. Компетентността на издателите на ЗВР и заповедта за определяне на компетентен орган съдът намира за доказана въз основа на Заповед № РД – 01-6/ 04.01.2010г. на директора на ТД на НАП – С., с която са възложени функции на компетентен орган да издава ЗВР на основание чл.112,ал.2,т.1 ДОПК на тези лица изрично.

Въз основа на тези факти следва извод, че ревизионното производство е законосъобразно образувано, предвид издаването на ЗВР от компетентен по орган по смисъла на чл. 112,ал.2 ДОПК орган, както и за определянето на компетентен орган по издаването на

РА. РД и РА са издадени от компетентни органи - на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган. РА е издаден и от орган по приходите, който заема посочената по чл. 118, ал.2 ДОПК вр. чл. 7, ал.1, т.4 от ЗНАП длъжност – главен инспектор по приходите. ЗВР има предвиденото по чл.113, ал.1 съдържание. РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл.117, ал.2 ДОПК за съдържанието му. РД съдържа дата, според която е спазен срокът по чл.117, ал.1 ДОПК за издаването му - в 14-дневен срок от изтичането на срока за приключването на ревизията. РА от своя страна също съдържа подробни фактически основния и самостоятелни правни изводи за установеното с него. Формално от външна страна са изпълнени изискванията на чл.120, ал.1 ДОПК за съдържанието му, издаден е в срока по 119, ал.3 от същия кодекс, като е съобразен срокът за подаване на възражение срещу РД по чл.117, ал.5 ДОПК от връчването на последния акт.

В процедурата по извършване на ревизията не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способи - по член 37 ДОПК чрез ИПДПОЗЛ и протооки за насрещни проверки, мотивите са основани на преценката по реда на чл. 37, ал.4 ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти.

От изложеното следва, че обжалвания по делото РА е издаден от компетентен орган, при спаване на изискванията за форма и съдържание, не са допуснати нарушения на процесуалните правила, съставляващи основание за отмяна на РА.

По материалната законосъобразност на РА съдът намира следното:

С РА са установени задължения общо в размер на 1 197 361,22 лв., от които 963 231,01 лв. - главница за ДДС и 234 130,21 лв. - лихви за всеки един от ревизираните данъчни периоди - от м. 02.2008 г. до м.04.2011 г., поради непризнато право на данъчен кредит по доставки от [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК], на основание чл. чл. 68, ал.1, т.1 и чл. 69, ал.1 т.1 вр. чл. 6 и чл. 9 ЗДДС, съответно посочените задължения са установени като е коригиран резултата за съответния данъчен период по упражнено право на приспадане на данъка от жалбоподателя чрез включване в дневниците си за покупки на фактури от доставчиците:

за периода 01.02.2011г.- 30.04.2011г. по 35 фактури, издадени от [фирма], с данъчна основа 481 830 лв. и ДДС 96 366,00 лв. с предмет печатни услуги предпечатна подготовка, дизайн и редилайн, печатарски услуги- фолия, печатарски услуги - П. пана дизайн и печат на каталог, организиране на събитие.

за периода 01.02.2008г.- 30.04.2011г. по 239 фактури, издадени от [фирма], с данъчна основа 4 456 325 лв. и ДДС 891 265. лв. с предмет абонаментно обслужване, предпечатна подготовка, дизайн предпечатна подготовка, фотографски услуги, печатни услуги, рекламни услуги, рекламно обслужване, текстообработка, дизайн и монтаж на конструкции, шатра и подиум, дизайн и редилайн, изработка на рекламни материали, монтаж на фолия, 3D визуализация, рекламна кампания, DJ и водещ, организиране на мероприятие, системно администриране, изработка на рекламни билборди, изработка на папки, рекламни материали, печатни услуги, рекламна кампания изработка на рекламни листовки и плакати, коледна декорация, изработка на календари, изработка на каталог, брендиране на магазин, печатни услуги на П. стикери, печатни услуги на стикери фолио.

[фирма] има за основен предмет на дейност -печат, външна и сувенирна реклама, за

доказването му се позовава на признатото с РА законосъобразно начисляване на данъка по извършените от дружеството доставки и на подробни обяснения за взаимоотношенията си с клиентите - л. 218 - 231 от делото, неоспорени от другата страна.

За доставчика [фирма] са представени и приети следните доказателства: копия от фактурите, договори и възлагателни писма, хронология на осчетоводяване, СД по ЗДДС и дневници, оборотни ведомости по периоди, уведомления по чл.62, ал.4 от КТ и трудови договори към тях, хронологични и аналитични ведомости по сметки 206, 207, 214, 302, 421, 460, 4532, 411, 501, 503 и 703; копия от фактури за предходни доставчици, справки по приходни фактури, възлагателни писма и договори с подизпълнители, заявки и справки към фактури.

За доставчика [фирма] са представени и приети следните доказателства: копия от фактурите с приложения към тях с описание на вида услуга, брой на материали, ширина, височина, квадратен метър, цена на кв.м или единица изделие и обща стойност; при договорен монтаж има описание на същия, приложени са и справки към фактурите за бройка отпечатани рекламни материали и вида на вложените в тях материали; представени са договори с подробно описание на дейностите които ще се извършват; банкови извлечения за плащане, касова книга, фактури за предходни доставчици, отчети от ЕКАФП, оборотни ведомости, хронологични и аналитични справки по месеци от сметки от гр.20, сметки 302, 411, 4532, 401, 411, 501, 503, 504 и 703, ведомости за заплати по месеци, СД по ЗДДС и дневници за покупки и продажби.

По делото е изслушано заключение по съдебно счетоводна експертиза за обобщаване на значителните по обем доказателства по делото. Заключение е прието без възражения от страните, съдът кредитира същото изцяло като съответно на доказателствата и експертно дадено.

Въз основа на доказателствата по делото и заключението на вещото лице, съдът приема следното по правния спор:

1. Съдът приема за доказан изводът на вещото лице по отношение на жалбоподателя за водено редовно счетоводство при спазване изискванията на Закона за счетоводството, при съобразяване с основните счетоводни принципи и Националните счетоводни стандарти, тъй като е обоснован с други изводи, които съдът също кредитира, за следното: водено двустранно счетоводно записване при организацията на счетоводството в съответствие с изискванията на ЗСЧ и Н. и утвърден от ръководството индивидуален сметкоплан; формата на счетоводството осигурява синхронизирано хронологично и систематично счетоводно отчитане за нуждите на ЗДДС; заведени са задължителните регистри - Дневник за покупки и Дневник за продажби, СД по ЗДДС са подавани в законоустановените срокове; разходите са отчитани по сметки от гр.60 "Разходи по икономически елементи", въз основа на първични счетоводни документи отговарящи на изискванията на ЗСЧ и чл.113 и 114 ЗДДС, като разходите са отчитани по реда на възникването им и в периода в който дружеството е черпило изгода от тях; приходите са отчитани по сметки от гр.70 „Приходи от продажби“ в съответния период на извършване на доставките - въз основа на тяхната икономическа същност и финансова реалност, независимо от момента на плащането на паричните средства и са включвани във финансовите отчети за периода за който се отнасят; разплащанията са извършвани в брой и по банков път, същите са отразявани своевременно в отчетните регистри, чрез записвания по съответните сметки от гр.50 "Парични средства"; съставените оборотни ведомости позволяват съпоставимост на счетоводните данни и показатели през различните отчетни периоди, като данните на финансовия отчет в началото на текущия отчетен период

съвпадат с данните в края на предходния отчетен период

2. Съдът кредитира идентичния извод на вещото лице за воденото счетоводство и от доставчиците а [фирма] и [фирма] - водено редовно при спазване изискванията на Закон за счетоводството, при съобразяване с основните счетоводни принципи и Националните счетоводни стандарти. Този извод също е обоснован по идентични съображения, изложени за дружеството-жалбоподател относно воденото двустранно счетоводно отчитане съгласно изискванията на ЗСч и Н. и утвърден от ръководството индивидуален сметкоплан, която форма осигурява синхронизирано хронологично и систематично счетоводно отчитане за нуждите на ЗДДС, а съставените оборотни ведомости позволяват съпоставимост на счетоводните данни и показатели през различните отчетни периоди, като данните на финансовия отчет в началото на текущия отчетен период съвпадат с данните в края на предходния отчетен период.

Също вещото лице е обосновало извод, който се подкрепя от представените доказателства, че и двамата доставчици притежават редовни първични счетоводни документи, въз основа на които са съставени вторичните счетоводни документи и регистри, закупените материали за завеждани по сметка 302"Материали" със съответната аналитична отчетност по видове и са изписвани в хода на дейността въз основа на справки и приложения, съставяни към съответните фактури. Направените разходи са отчитани по сметка от гр.60 „Разходи по икономически елементи" и своевременно отнасяни по предназначение по сметки от гр.61. Приходите са отразявани по сметка 703"Приходи от продажби на услуги", към момента на издаването на фактурите. Водената аналитична отчетност по счетоводните сметки и изписване на материали по всяка фактура е позволило на вещото лице да отграничи доставките по всяка от процесните фактури вложените материали, в това число и закупуването им от предходни доставчици респективно възлагането на под изпълнители, подробно обсъдено в заключението на вещото лице.

3. Доставки от "График адвъртайзинг" са извършени въз основа на сключени договори със съответните възлагателни писма към тях, в които се съдържа описание на видовете рекламни материали, тираж/брой, формат, единична цена и стойност, вида на материалите които ще се използват - хартия, и др., цветност, ширина, височина, допълнителни операции ако има - рязане и други, условия за получаване на доставката, цена и начин на плащане. Изготвяни са заявки и впоследствие приемо-предавателни протоколи с наименование на стоката и/или услугата, формат, количество и единична цена. Въз основа на приемо-предавателните протоколи са издавани данъчни фактури за всяка възложена доставка. Въз основа на издадените фактури, са отразявани приходи от продажби на услуги от клиент [фирма] - Дебит сметка 411 "Клиенти", Кредит сметка 703"Приходи от продажби на услуги". Отраженият във фактурите данък е начислен и отразен по сметка 4532"Начислен ДДС от продажби", като задължение към бюджета. Отразени са получените плащания в брой на датата на получаването им - 481 830.00лв. общо по всички фактури, издадени на жалбоподателя и същите участвуват при формиране на годишния финансов резултат за отчетната 2011г. По отделни периоди са отчетени следните приходи: за м. 02.2011г. - 173 670.00лв; за м. 03.2011г. - 71 570.00лв.; за м. 04.2011г. - 236 590.00лв. Счетоводните кореспонденции са съставени въз основа на издадените от [фирма] данъчни фактури, за които съдът възприема също изводът на вещото лице, че отговарят на изискванията на ЗСч и ЗДДС, и които са отразявани в периода на издаването им в подадените от дружеството СД по ЗДДС и дневници за продажби. Вещото лице е установило и не се оспорва от другата страна, че в счетоводството на [фирма] за посочените данъчни периоди са отразени разходи във връзка с извършените доставки по процесните фактури, посочени подробно в таблица 2 към заключението, отделно от това от доставчика [фирма] е представена справка за

всяка доставка кой е предходен доставчик, а именно:

- по фактури 1, 69, 73,74,75,77,78,80,81,82 и 83 от м.02.2011г. от [фирма] към [фирма] в изпълнение на възлагателни писма и разписани приемо-предавателни протоколи за дизайн и редизайн, предпечатна подготовка и печат, по които вещото лице е установило, че същите отговарят на възлагателните писма. Изпълнението на тези услуги по данни от счетоводството на доставчика е превъзложено на [фирма] в качеството на подизпълнител по договор от 14.01.2011г., който след изпълнение на заявките е издал проформа фактури от № 1 до № 9 за м.02.2011г. на обща стойност 64 723.90лв. и отложено плащане, за които съгласно договора след плащане от страна на [фирма] по банков път следва да се издаде данъчна фактура. Също по фактури с №№ 85,89,109,110 и 115 през месец март 2011г. на обща стойност 56 630.00лв. от [фирма], са възложени на подизпълнител [фирма], съгласно договор, за което са издадени проформи фактури от № 10 до № 21 на обща стойност 24 631.30лв./подробно описани на стр. от 10 до 19 - папка 1/127 от материалите по делото/. За издадените през м.04.2011г. фактури с №№ 46,52,121,123,124,127,133 и 134 на обща стойност 153 370.00лв. [фирма] е ползвал подизпълнител [фирма], съгласно договор, за което са издадени проформи фактури от № 22 до № 30 на обща стойност 68 609.30лв./подробно описани на стр. от 10 до 19 - папка 1 /127 от материалите по делото/.

- за фактурите с предмет печатни услуги /на П., фолиа и стикери/ по фактури 6 и 84/м.02.2011г., [фирма] е възложил на подизпълнител [фирма], която от своя страна е издал фактури 709,710,711 и 712/28.02.2011г., описани в Таблица 2 от заключението на вещото лице на обща стойност 9 958.03лв., на този под изпълнител е превъзложено и изпълнението на услугите по фактури 107 и 116 за м.03.2011г. от [фирма] със същия предмет, съответно [фирма] е издал фактури 729,730,731, 732 и 733/м.03.2011г. на прекия доставчик на жалбоподателя. Съответно идентично по ф-ри 117,120,, 125 и 128 предходен доставчик [фирма], който съответно е издал фактури 744,745,749,752 и 753/м.04.2011 на прекия доставчик.

По ф-ра 122 издадена от [фирма], съгласно договор от 14.04.2011г. е подизпълнител [фирма] за организиране на събитие - бал на представителите и предоставяне под наем на модули и конструкции за изграждане на сцена, озвучителна система, осветителни тела и фотографска техника. По издадена фактура 49 предходен доставчик на [фирма] е [фирма], съгласно договор от 07.02.2011г. за изработка на 4 броя 30 минутни клипа.

За период м.03.2011г. [фирма] е закупувало и хартия от [фирма] и [фирма] по фактури подробно описани в Таблица 2 от заключението на вещото лице. От [фирма] за периода от м.02.2011г. до м.04.2011г., по фактури издадени към [фирма] е отразило общо разходи в размер на 481 830.00лв., в това число по предходни доставки за закупени материали и превъзлагане на услуги към подизпълнители в общ размер 311 150.69лв.

4.Доставчикът [фирма], е отразил издадените фактури към жалбоподателя в счетоводството си като приходи от продажби на услуги от клиент [фирма] - Дебит сметка 411 "Клиенти", Кредит сметка 703"Приходи от продажби на услуги". Отраженият във фактурите данък е начислен и отразен по сметка 4532"Начислен ДДС от продажби", като задължение към бюджета. Отразени са получени плащания в брой и по банков път на датите на получаването им.

По отделни периоди и години в счетоводството на [фирма] са отчетени приходи от продажби на услуги на [фирма] общо в размер на 4 491 525.00лв. и същите участват при формиране на годишните финансови резултати поотделно за 2007г., 2008г., 2009г, 2010г. и 2011г., както е посочено в Таблица 5 подробно от заключението на вещото лице., съответно за 2007г. - 31 200.00лв., за 2008г. - 1 564 850.00лв., за 2009г. -

1 155 500.00лв., за 2010г. - 688 175.00лв. и за 2011 г. - 51 800.00лв. Идентично вещото лице е описало в таличен вид по всяка от издадените фактури от този доставчик към

жалбоподателя предходни доставчици по закупени материали и подизпълнители - на стр. 13 - 19 от заключението. Така общо за 2008г. са отчетени разходи в размер на 212 960 лв. , за 2009г. - 333 621,61лв. за 2010 - 336 779,40 лв. и за 2011г. - 31185лв. или общо разходи 0- 952 698,32 лв. преки разходи за осъществяване на процесните доставки.

5. Вещото лице изрично е посочило в заключението, че посочените разходи не включват извършени разходи за заплати , осигуровки, амортизации ии други разходи, включени в себестойността на извършените от тях доставки към [фирма] , поради невъзможността да се отдели частта от направените разходи, касаеща само процесните доставки.

Съдът също предвид представените доказателства, издадени във връзка с процесните фактури - договори , възлагателни писма, приемо-предавателни протоколи и предвид съдържанието им, което позволява да се установят обективни факти, приема, че за всяка от процесните доставки са съставени в достатъчна пълнота търговски документи, при водена аналитична счетоводна отчетност, позволяваща по всяка доставка да се отграничат преките разходи.

Освен горното, още в хода на ревизионното производство въз основа на представените доказателства по ИПДПОЗЛ от доставчиците е установено, че същите разполагат с персонал с необходимата квалификация, както и с активи за изпълнението на услугите. Съдът намира за оборени изводите по фактите, че доставчиците не са имали възможност да изпълнят услугите, предвид представените доказателства за подизпълнители - договори и фактури. Посоченото от вещото лице в заключението изпълнение по всяка от издадените фактури към жалбоподателя от подизпълнители не е оспорено от другата страна като недоказано. също останалите фактури, които не са превъзложени не е оспорено, че са изпълнени от преките доставчици.

Не е спорно по делото, че по всички фактури са извършени плащания, съответно още в хода на ревизионното производство по връчените ИПДПОЗЛ, както жалбоподателят, така и доставчиците своевременно са представили доказателства за счетоводното отразяване на фактурите, банкови извлечения за плащанията, оборотни ведомости, извлечения от счетоводни сметки, фактури от предходни доставчици"З. Дизайн, Е. О., Е. Б. Е., Д. П. Е., Б. П. Е., К. О., още в хода на ревизионното производство от доставчика "График адвърдайзинг" е представена справка по всяка фактура, издадена на жалбоподателя, който е предходен доставчик, ако е ползван такъв, неправилно е прието от органите по приходите, че фирма "К." е посочена като подизпълнител по всички фактури. Доставчикът График адвърдайзинг е имал назначени през 02. и 03 месеци на 2011г. по две лица по трудов договор технически сътрудник и през месец април назначава лице "графичен дизайнер", същият разполага и с материални ресурси - активи и материали за извършване на услугите, за които е начислил амортизационни отчисления и отразил на разход вложените материали. За другия доставчик е установено също още в хода на ревизията, че разполага с назначени лица на длъжности технически сътрудник, оператор на компютър, технически изпълнител - три лица, оперативен счетоводител, организатор продажби, дизайнер график, фотограф, разполага със съоръжения и компютърни конфигурации, обзавеждане и дълготрайни активи, както и програмни продукти.

Необосновани са изводите на органите по приходите, че подизпълнителя К. О. не е издал фактури на прекия доставчик "График адвърдайзинг", предвид издадените проформа фактури, посочени по-горе, представена в хода на ревизията., които следва да се вземат предвид при преценка на изпълнението, предвид и уговореното отложено плащане по тях.

Предвид представените доказателства за двамата доставчици, съдът намира за необосновани изводите на органите по приходите, че във фактурите не са уточнени



количествата на извършените услуги, тъй като следва да се ценят като неразделна част към тях и всички документи, издадени във връзка с тях, както следва от чл. 7, ал.3 от Закона за счетоводството. Съгласно тази разпоредба се приема, че е налице документална обосновааност и когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата информация по ал. 1 и 2, при условие че за липсващата информация са налице документи, които я удостоверяват.

Също предвид установеното от вещото лице по всяка от издадените фактури от "Реклама Експрес" на жалбоподателя, съдът приема за опровергани изводите в РА, че този доставчик не е представил доказателства за себестойността на извършените услуги - представени са в хода на ревизията фактури от предходни доставчици, относими към конкретна фактура, издадена на жалбоподателя.

При така приетото неоспорено от другата страна заключение и предвид представените доказателства по делото, които като частни документи по смисъла на чл. 180 ГПК, преценени в съвкупност - като съответни на изискванията за съставянето им и счетоводното им отразяване, непротиворечиви и неоспорени, съдът приема изводите на органите по приходите за опровергани, съответно налице е доставка на услуга по смисъла на чл. 9 ЗДДС, в това число възникването на данъчно събитие е доказано по смисъла на чл. 12 от ППЗДДС, предвид спазването на всички изисквания на Закона за счетоводството и счетоводните стандарти за счетоводно отчитане на приходите и разходите по доставките от доставчиците, в това число възможност да се проследят преки разходи, относими само към конкретната доставка. С оглед на това съдът приема за доказано, че е възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал.2 ЗДДС, данъкът е станал и изискуем и законосъобразно е начислен от доставчиците по реда на чл. 86, ал.1 ЗДДС в издадените то тях фактури, отразени освен счетоводно и в дневниците за продажби и справките декларации за съответния данъчен период.

Дружеството-жалбоподател е представило на л. 218 до 231 от делото подробни обяснения за икономическата си дейност и за услугите към негови клиенти, неоспорено по фактите от другата страна, което съдът цени като доказателство по делото. Също предвид обстоятелството, че основната дейност на жалбоподателя е свързана с печатни услуги, външна и сувенирна реклама, без всякакво съмнение предмета по процесните фактури е свързан с икономическата му дейност. Без основание в РА е посочено като довод да не бъде признато правото на приспадане, че ревизираното лице не е представило информация за това по фактурите от Реклама Експрес какви последващи доставки е извършило. Съдът намира, че такива доказателства не следва да се представят и за другия доставчик. Действително, съгласно чл. 70, ал. 1, т.2 от ЗДДС, не е налице право на приспадане на данъчен кредит независимо, че са изпълнени условията на чл. 69 или 74 от същия закон, когато стоките или услугите са предназначени за дейности, различни от икономическата дейност на лицето, но казуса по делото не е такъв.

Услугите по спорните доставки са свързани с икономическата дейност на жалбоподателя и е налице основанието по чл. 69, ал.1, т.1 ЗДДС по следните съображения:

От определението на понятието за данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС следва, че то възниква при доставки с право на данъчен кредит. Наличието на облагаема доставка по чл.6, ал.1 и чл. 9 ЗДДС е основният елемент от легалната дефиниция на това право по чл.68, ал.1 ЗДДС, който в случая е налице. Предпоставките за упражняването на правото на данъчен кредит са

уредени в чл.69,ал.1т.1 ЗДДС, а ограниченията при упражняването му - в чл.70 от същия закон.

Понятието доставки с право на данъчен кредит, съгласно чл.69,ал.1, т.1 ЗДДС, като първо условие изисква **стоките и услугите да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки**, в който случай за лицето възниква правото да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил.

Изискването доставката да е облагаема съществувало по отменения чл. 64,ал.1,т.5 ЗДДС (отм.), **изрично не е включено в съдържанието на чл. 68,ал.1 ЗДДС**, приложим по време на възникване на разглежданите доставки. От ал. 1 на чл.69 ЗДДС следва, че изискването получените доставки **„да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки”** съставлява императивно изискване за да бъде определена една **доставка като такава с право на данъчен кредит, а следователно е елемент на понятието данъчен кредит и същевременно изискване, което следва да съществува към момента на упражняване на това право.**

Член 168, буква а) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност също определя правото на приспадане на данъка само доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице. Само доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава-членка, в която извършва тези сделки да приспадне от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати, да приспадне дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице.

Понятието „извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки” по смисъла на чл.69,ал.1 ЗДДС, **следва да се тълкува към момента на получаване на доставките и във връзка с реално осъществяваната икономическата дейност на регистрираното лице, а не хипотетичната възможност да се осъществява всяка незабранена от закона дейност в бъдещ период.** В практиката на Съда на Европейския е тълкувано понятието „икономическа дейност” за целите на облагането с ДДС - например, както се посочва в решението по дело C-246/08 Комисия на Европейските общности срещу Република Ф. на Съда на Европейските общности - по т.37, при анализ на понятието разкрива обхватът на приложното поле и обективният му характер, в смисъл че дейността се разглежда сама за себе си, независимо от нейните цели или резултати, като дадена дейност се квалифицира по принцип като икономическа, когато се осъществява редовно и срещу получаване от доставчика възнаграждение, като се позовава и на предишна своя практика. Понятието за икономическа дейност по смисъла на Директивата за ДДС, е обективно, в смисъл, че се разглежда самата дейност независимо от нейните цели и резултати - този смисъл Решение от 21 февруари февруари 2006 г. по дело U. of H., C-223/03, точки 47 и 48, както и цитираната съдебна практика.

От посоченото следва, че понятието „икономическа дейност”, осъществявана от регистрирано за целите на ДДС лице, винаги следва да се разглежда като

реално осъществявана дейност към момента на преценката на правото на приспадане, предвид определянето ѝ като осъществявана редовно, т.е. по занятие и срещу възнаграждение. В този смисъл е и определено понятието за търговец – чрез извършваните сделки по занятие, т.е. с траен характер.

Съдът на ЕС също е установил критерий за квалифицирането на сделката като „икономическа дейност“ - да е извършена с цел получаване на постоянен доход, по аналогия от Решение от 26 септември 1996 г. по дело E., C-230/94, точка 22. Дали съответната дейност, се извършва с цел получаване на постоянен доход, е фактически въпрос, който трябва да се преценява с оглед на всички данни по случая, сред които е в частност естеството на разглежданата вещ (цитираното решение по дело E., точки 24 и 26), по аналогия за казуса по настоящето дело, следва да се вземе предвид естеството на услугите.

В случая, получените доставки, не само са свързани с икономическата дейност на дружеството, редовно осъществявана по занятие към момента на издаване на спорните фактури, но и са отразени приходи от тази дейност. В РА изрично е отбелязано, че дружеството е превъзложило 80 % от предоставените услуги на клиентите си на двамата доставчици и осъществило само 20 % от услугите със собствения материални ресурси и персонал. Целта на доставките не е след основанията за възникване на право на данъчен кредит, но този извод на органите по приходите, както и липсата на корекция на доставките на услуги от жалбоподателя към негови клиенти, както основателно се отбелязва в жалбата, е признание за извършени последващи облагаеми доставки с предмет получените услуги по спорните фактури и законосъобразно начислен данък от дружеството-жалбоподател в качеството му на доставчик.

Изложеното обосновава извод, че е изпълнено изискването по чл. 69, ал.1, т.1 ЗДДС за да бъде признато правото на приспадане на данъка по спорните фактури.

От страна на органите по приходите не са наведени предположения за участие на дружеството-жалбоподател в измама по повод на издаването на процесните фактури. Същото е положило дължимата грижа на добрия търговец за съставянето на всички изискващи се документи за документирането и приемането на доставките по процесните фактури за услуги и да докаже възникване на данъчно събитие, както е определено в чл.- 12, ал.1 ППЗДДС при доставка на услуга - услугата се счита за завършена по смисъла на закона на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея съгласно Закона за счетоводството (ЗСч) и приложимите счетоводни стандарти. В Решение № 15 435/ 23.11.2011 г. по адм.д. 2420/2011г. на ВАС, е постановено по казус за непризнато право на приспадане на ДДС по чл.68, ал.1, т.1 и ал.2 ЗДДС поради липса на реално извършени доставки на услуги, са изложени съображения, че реалното им извършване се установявало „(...) с удостоверяване на надеждно доказани и отчетени разходи за тяхното извършване от страна на доставчика. Този извод се налага от анализа на разпоредбата на чл.12 ал.1 от ППЗДД, съгласно която услугата се счита за извършена на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея, съгласно ЗСч и приложимите СС. Приходът по смисъла на ЗСч и приложимите счетоводни стандарти СС18 се признава, когато разходите направени по сделката, както и разходите за завършване на услугата могат надеждно да бъдат измерени. Доставчиците не са предоставили реално процесиите услуги, тъй като не са

*отчели разходи за извършване на услугата.”*

Въз основа на всичко изложено, съдът формира извод, упражненото от жалбоподателя правото на приспадане по чл. 68, ал.1 вр. 69, ал.1, ЗДДС по процесните фактури е свързано с действително осъществени облагаеми доставки на услуги, свързана с икономическата му дейност. Така упражненото право на приспадане е и в съответствие с членове 63 и 167 от Директива 2006/112 - правото на приспадане възниква в момента, в който е осъществена съответната доставка на стоки или услуги.

Жалбата е основателна и съдът следва да постанови отмяната на РА. Предвид своевременно направено искане за присъждане на разноски от жалбоподателя, съдът следва да се произнесе по същото - претендира се 36 000 лв. за адвокатско възнаграждение (договорено по договора за правна защита и съдействие и за което е представено банково бордеро за плащането му на л. 270 от делото.) , 1000 лв. за възнаграждение на вещото лице и 50 лв. за държавна такса, внесени по сметка на съда. Предвид размера на исковата претенция, действителната фактическа и правна сложност на делото, изпълненото своевременно задължение по указание на съда за представяне на относими доказателства и е направено искане за изслушване на заключение на вещо лице, представена писмена защита, съдът намира, че следва да уважи искането за заплащане на адвокатско възнаграждение в посочения размер, предвид обстоятелството, че същото не превишава значително размера по чл. 7, ал.2, т.4 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, предвид материалния интерес.

На основание изложеното и чл. 160, ал.1 ДОПК, Административен съд София-град, Първо отделение, 12 състав,

#### РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] – С. с ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт № [ЕГН]/07.02.2012 г. на орган по приходите при ТД на НАП – С.-град, с който са установени задължения общо в размер на 1 197 361,22 лв., от които 963 231,01 лв. - главница за ДДС и 234 130,21 лв. - лихви за данъчни периоди от м. 02.2008 г. до м.04.2011 г., поради непризнато право на данъчен кредит по доставки от [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите чрез директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С., Централно управление, да заплати на [фирма] – С. с ЕИК[ЕИК], сумата от 37 050 лв. за разноски по делото. Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба в 14 дневен срок от съобщаването му.

Административен съдия: