

# РЕШЕНИЕ

№ 2566

гр. София, 18.05.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 3 състав,**  
в публично заседание на 24.02.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ива Кечева**

при участието на секретаря Мариана Велева, като разгледа дело номер **1021** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], чрез управителя Д. В., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22222516001270-091-001/16.12.2016 г., издаден от С. Н. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - възложил ревизията и Д. Е. З., на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място].

Производството е образувано на основание решение № 994/24.01.2019 г. на Върховния административен съд, постановено по адм. дело № 9596/2018 г., с което е отменено решение № 3698 от 04.06.2018 г., постановено по адм. дело № 10608/2017 г. по описа на Административен съд София – град в частта, с която е отхвърлена жалбата за установени задължения по ЗДДС, произтичащи от отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 136 210,04 лв. и начислени лихви в размер на 67 677,81 лв. за данъчни периоди м.08, м.09, м.10, м.11 и м.12.2011 г. и м.03 и м.12.2012 г. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]; допълнително начислен ДДС за м. 12.2011 г. и м.12.2012 г. за доставки на услуги по смисъла на чл. 9, ал. 3 от ЗДДС и определени задължения за 2011 г. на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 вр. чл. 26, т. 2 от ЗКПО в размер на 6 169,84 лв. и лихви в размер на 3 649,90 лв. В посочената част делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на АССГ.

В първоначалната жалба до съда се излагат доводи, че обжалваният РА е незаконосъобразен, немотивиран и необоснован, издаден в нарушение на закона и съдебната практика. Твърди се, че неоснователно е отказано приспадането на ДДС от доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и Т." Е., като ревизиращият екип не е съобразил правната същност на договора за изработка и представените доказателства. Иска се отмяна на РА в обжалваните части.

В хода на настоящото съдебно производство жалбоподателят се представлява от адв. Д., който моли жалбата да бъде уважена. Претендира разносните по делото съгласно представен списък. Подробни аргументи за незаконосъобразност на РА излага в писмени бележки.

Ответникът – директор на дирекция "ОДОП" – [населено място], чрез процесуален представител юрк. А., изразява становище за неоснователност и недоказаност на жалбата. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София- град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22222516001270-020-001/26.02.2016 г., издадена от С. Н. Г. - началник отдел „Ревизии и проверки” при ТД на НАП – С., дирекция СДО, връчена по електронен път на 07.03.2016 г., е възложено извършване на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 01.06.2011 г. – 31.12.2012 г., по ЗКПО за данъчните периоди 01.01.2011 - 31.12.2012 г., за ЗО, ДОО, УПФ и ЗДДФЛ за периода 01.06.2011 г. – 31.12.2012 г. Издадената ЗВР е изменена със ЗИЗВР № Р- 22222516001270-020-002/06.06.2016 г., ЗИЗВР № Р-22222516001270-020-003/01.08.2016 г. и ЗИЗВР № Р-22222516001270-020-004/07.10.2016 г., всичките издадени от С. Н. Г. - началник отдел „Ревизии и проверки” при ТД на НАП – С., Дирекция СДО, оправомощена със Заповед № РД-01-854/08.07.2013 г. /л.29-30 том I от а.д.10608/2017/. Определеният срок за приключване на възложената ревизия съгласно горесцитираните заповеди е до 07.10.2016 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22222516001270-092-001/21.10.2016 г., връчен по електронен път на 24.10.2016 г. Ревизираното дружество не е подало писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията е приключила с оспорения в настоящото производство РА № Р-22222516001270-091-001/16.12.2016 г., издаден от С. Н. Г. – началник сектор „Ревизии” при ТД на НАП – С., възложил ревизията и Д. Е. З. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП-С., ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен по електронен път на 03.01.2017 г.

Жалбата по реда на чл. 152 ДОПК до директора на дирекция „ОДОП” – [населено място] е подадена чрез ТД на НАП - С. град на 17.01.2017 г. На основание чл.156 ал.7 ДОПК е сключено споразумение, с което срокът за произнасяне на директора на дирекция ОДОП С. е удължен до три месеца от датата на изтичане на законоустановения срок по чл. 155, ал. 1 от ДОПК. В посочения срок директорът на дирекция „ОДОП” – С. не е издал решение, поради което РА се явява мълчаливо потвърден.

По делото е изслушана и приета, като неоспорена от страните, съдебно-счетоводна експертиза, изготвена от вещо лице С. М., която съдът кредитира като компетентно и

обективно изготвена, даваща подробен отговор на поставените въпроси.

Жалбата до АССГ, подадена чрез ответния административен орган на 04.07.2017 г., е подадена в срока по чл. 156, ал. 5 ДОПК, от надлежна страна и същата е процесуално допустима. Разгледана по същество е основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 119, ал. 2 ДОПК – С. Н. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - възложил ревизията и Д. Е. З., на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията. Ревизията е възложена със ЗВР, издадена от С. Н. Г. - компетентен орган по смисъла на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, оправомощена със Заповед РД-01-854/08.07.2013г. Обжалваният РА е издаден в предвидената от закона форма – чл. 120, ал. 1 ДОПК. Всички ЗВР, ЗИЗВР, РА и РД 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. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които да са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане са извършени процесуални действия, подробно описани на стр. 3 – 5 в РД, който по силата на чл. 120 от ДОПК е неразделна част от РА. На [фирма] са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения. На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на доставчиците на жалбоподателя. Извършени са и други процесуални действия, намерили отражение в констативната част на РД.

В хода на ревизионното производство е установено, че основната дейност на [фирма] е пощенски и куриерски услуги.

Предмет на оспорване в настоящото производство са установените с РА задължения по ЗДДС общо в размер на 136 210,04 лв. и начислени лихви в размер на 67 677,81 лв., произтичащи от: отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди м.08, м.09, м.10, м.11 и м.12.2011 г. и м.03 и м.12.2012 г. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]; допълнително начеслен ДДС след корекция на данъчната основа за м.12.2011 г. и м.12.2012 г., свързана с доставки на услуги по смисъла на чл. 9, ал. 3 от ЗДДС; и определените задължения за 2011 г. по ЗКПО в размер на 6 169,84 лв. и лихви в размер на 3 649,90 лв.

Въз основа на представените по делото писмени доказателства и съгласно констатациите на съдебно счетоводната експертиза се установява следното:

1.Относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС в общ размер на 136 210,04 лв. и начислени лихви в размер на 67 677,81 лв.

- По доставки от [фирма]:

С РА на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди м.08, м.09 и м.10.2011 г. в общ размер на 25 827,09 лв. по фактури № 22/15.08.2011 г., № 27/23.08.2011 г., № 30/14.09.2011 г., № 35/27.09.2011 г., № 46/05.10.2011 г., № 52/14.10.2011 г., № 60/

26.10.2011 г. и № 62/28.10.2011 г., издадени от [фирма], с предмет „сортиране и обработка на товарителница”, „изготвяне на отчети за пратки”, „сортиране и обработване по код”, „отпечатване на товарителници” и „отпечатване на стикери”.

Дружеството е регистрирано по ДДС на 09.06.2011 г. и дерегистрирано на основание чл.176 ЗДДС на 16.01.2012 г. Фактурите са включени в дневника за продажби на доставчика за съответните данъчни периоди.

На доставчика е извършена насрещна проверка, в резултат на която са представени под опис копия от спорните фактури, договор, приемо-предавателни протоколи, количествено стойностни сметки и оборотни ведомости.

От жалбоподателя са представени спорните фактури, към всяка от които са приложени приемо-предавателни протоколи, договор от 27.07.2011 г., главна книга и платежни нареждания.

Във връзка с фактури №22/15.08.2011 г., №27/23.08.2011 г., №30/14.09.2011 г., №35/27.09.2011 г., №46/05.10.2011 г. и № 52/14.10.2011 г. е представен договор от 27.07.2011 г., сключен между [фирма] – възложител и [фирма], с предмет отпечатване на бланки, сортиране, обработване по код и имена на отчет към пратки по концепция подробно описана в Приложение 1, което е неразделна част от договора. Уговорена е цена в размер на 117 530,00 лева без ДДС. Към договора е приложена концепция за извършване на работа по договор от 27.07.2011 г. с описание на вида дейност, мярка, количество, единична цена в лева и стойност в лева. В нея подробно са описани следните дейности: сортиране, обработване по код и изготвяне на отчет за пратки; отпечатване на товарителници персонални и сортиране на имена към пратки; изготвяне на отчет за пратки.

Във връзка с фактури № 60/26.10.2011 г. и № 62/28.10.2011 г. е представен договор, сключен на 26.09.2011 г. между жалбоподателя и [фирма], съгласно който се възлага „Отпечатване на стикери и товарителници" по количествено стойностна сметка съгласно приложение 1. Уговорена е цена в размер на 37 500,00 лева с ДДС, съгласно количествено стойностна сметка и приложение 1 неразделна част от договора. Към договора е приложена количествено стойностна сметка и приложение 1 по договор от 26.09.2011 г., в които е отразено отпечатване и закопчаване на товарителници – 40 842 бр. и отпечатване на стикери – 303 750 бр.

Към всяка процесна фактура жалбоподателят е представил приемо-предавателен протокол, с който страните са приели извършеното, както следва: - Към фактура № [ЕГН]/15.08.2011 г., с предмет „Сортиране, обработване по код и изготвяне на отчет за пратки", е приложен приемо-предавателен протокол от 15.08.2011 г., отразяващ предаването на файл с 98 511 записа.

Към фактура № [ЕГН]/23.08.2011 г., с предмет „Отпечатване на товарителници персонални и сортиране по имена към пратки", е приложен приемо-предавателен протокол от 23.08.2011 г., отразяващ предаването на сортирани пратки 98 511 броя.

Към фактура № [ЕГН]/14.09.2011 г., с предмет „Сортиране, обработване по код и изготвяне на отчет за пратки", е приложен приемо-предавателен протокол от 14.09.2011 г., отразяващ предаването на файл с 76 000 обработени записа.

Към фактура № [ЕГН]/27.09.2011 г., с предмет „Сортиране, обработване по код и изготвяне на отчет за пратки", е приложен приемо-предавателен протокол от 14.10.2011 г., отразяващ предаването на файл с отчет за пратки, съдържащ 187 554 записа.

Към фактура с № [ЕГН]/05.10.2011 г., с предмет „Сортиране, обработване по код и

изготвяне на отчет за пратки", е приложен приемо-предавателен протокол от 05.11.2011 г., отразяващ предаването на отчет съдържащ 5 423 записа сортирани и обработени.

Към фактура № [ЕГН]/14.10.2011 г., с предмет „Изготвяне на отчет за пратки", е приложен приемо-предавателен протокол от 14.10.2011 г.

Към фактура № [ЕГН]/26.10.2011 г., с предмет „Товарителници – Кд92, версия Е 3 "Ограничено ползване" Стр. 34 от 114 отпечатване и закопчаване", е приложен протокол от 26.10.2011 г., с който е приета услугата съгласно Договор от 26.09.2011 г.

Към фактура № [ЕГН]/28.10.2011 г., с предмет „Отпечатване на стикери", е приложен приемо-предавателен протокол от 28.10.2011 г., с който са предадени стикери – 303 750 бр.

Относно кадровата обезпеченост на доставчика се установява, че дружеството има назначени по трудов договор 10 лица, всичките на длъжност „бетонджии“, назначени на 15.06.2011 г. и договорите са прекратени със седем от работниците на 28.09.2011 г., а с останалите трима – на 28.11.2011 г. Доставчикът не е подавал справка по чл.73 ЗДДФЛ. В подадената от доставчика ГДД за 2011 г. не са декларирани дълготрайни материални активи. За 2011 г. дружеството няма публикуван ГФО.

Относно техническата обезпеченост на доставчика се установява от представената оборотна ведомост, че за процесните периоди е заведена счетоводна сметка 207 „Машины и съоръжения“, както и че са налични заведени счетоводни сметки с обороти по тях.

Относно плащането по процесните фактури се установява, че същото е извършено по банков път, чрез три превода - в размер на 43 738,88 лв. на 26.09.2011 г., в размер на 36 480,66 лв. на 21.10.2011 г. и в размер на 45 643,66 лв. на 16.11.2011 г., като плащанията са отразени в счетоводството на ревизираното лице – дебит с/ка 401 и кредит с/ка 503. По отношение начина на плащане по ф/ра № 62/28.10.2011 г. не са представени доказателства. Приложена е главна книга на сметка Доставчици [фирма] за периода от 01.01.2011 г. до 31.12.2012 г., в която са отразени счетоводни операции по сметка 3021 Основни материали и 602 Разходи за външни услуги.

Налице е последваща реализация по доставките от [фирма], за установяване на която в предходното съдебно производство жалбоподателят е представил фактури с получател „Държавен Фонд Земеделие“, издадени във връзка със сключен договор от 12.01.2011 г. Относно последващата реализация на доставките с фактури №60/26.10.2011 г. и №62/28.10.2011 г. стикери и товарителници се установява, че съгласно счетоводен регистър на сч. сметка 3021 „Основни Материали“, изразходваните материали са изписани. Вещото лице, изготвило ССЕ в хода на предходното съдебно производство е установило, че получените от жалбоподателя материали /стикери и товарителници/ са вложени в последващи облагаеми доставки във връзка с осъществяването от дружеството куриерски услуги към конкретни клиенти, в доказателство на което са представени фактури за осъществени продажби, подробно описани на л.19 от ССЕ. В тази връзка експертизата е констатирала, че приходите от последващи продажби са осчетоводени в сметка 7032 „Приходи от продажби на неуниверсални пощенски услуги“, аналитична сметка „Куриерски услуги“, както и че отразените приходи от последващи продажби намират отражение в счетоводния финансов резултат на [фирма], който за 2011 г. е счетоводна печалба в размер на 292 465,05 лв.

Отказът на право на данъчен кредит е мотивиран от ревизиращите органи, с

констатацията, че в част от приемо-предавателните протоколи не е отразена пълната дата, като липсва годината. Издадените фактури и приемо-предавателни протоколи следва да са подписани от едно и също лице - Н. Д., но в двата документа навсякъде положените подписи са различни. Наред с това доставчикът няма квалифициран персонал, способен да извърши фактурираните доставки, тъй като единствените работници в това дружество са на длъжност „бетонджии“. Изложени са доводи за непредставяне на доказателства, индивидуализиращи предмета на доставките, както и че доставчикът не е разполагал с необходимите ресурси за осъществяване на фактурираните дейности. Формиран е извод, че липсват доказателства за реалност на доставките, по всички фактури, издадени от [фирма].

- По доставки от [фирма]:

С РА на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди м.08 и м.11.2011 г., в общ размер на 18 021,70 лв., по фактури № 13/11.08.2011 г., № 16/16.08.2011 г., № 20/22.08.2011 г., № 151/08.11.2011 г., № 175/18.11.2011 г. и № 202/22.11.2011 г., издадени от [фирма], с предмет „отпечатване на пликосе“, „отпечатване на рекламни торбички“, „отпечатване и лепене на картон“, „надписване на рекламни материали“, „отпечатване на новогодишни картички“, „обрязване и поставяне на баркод“.

Дружеството е регистрирано по ЗДДС на 23.06.2011 г. и дерегистрирано на 19.01.2012 г. по инициатива на данъчните органи. Фактурите са включени в дневника за продажби на доставчика за съответните данъчни периоди.

На дружеството е извършена насрещна проверка, в резултат на която са представени под опис копия от спорните фактури, приемо-предавателни протоколи и оборотни ведомости.

Жалбоподателят е представил спортните фактури, приемо-предавателни протоколи, главна книга и платежни нареждания.

Към фактура № [ЕГН]/11.08.2011 г., с предмет на „Обрязване и печат на баркодове от фолио“, е приложен приемо-предавателен протокол от 11.08.2011 г.

Към фактура с № [ЕГН]/16.08.2011 г., с предмет „Отпечатване на пликосе“, е приложен приемо-предавателен протокол от 16.08.2011 г.

Към фактура № [ЕГН]/22.08.2011 г., с предмет „Отпечатване и лепене на картонени пликосе“, е приложен приемо-предавателен протокол от 22.08.2011 г.

Към фактура № 00000000151/08.11.2011 г., с предмет „Отпечатване рекламни торбички и пликосе за пратки“, е приложен приемо-предавателен протокол от 08.11.2011 г.

Към фактура № [ЕГН]/18.11.2011 г., с предмет „Надписване на химикалки, чаши, запалки и ключодържатели“, не е приложен приемо-предавателен протокол.

Към фактура № [ЕГН]/22.11.2011 г. е представен приемо-предавателен протокол от 22.11.2011 г. за 10 000 броя новогодишни картички.

Установено е в хода на ревизията, че през 2011 г. доставчикът е имал назначени по трудов договор 1 лице „организатор офис“ и 2 лица „монтажници“, като всички трудови договори са сключени на 19.09.2011 г. и са прекратени на 31.01.2012 г. За 2011 г. дружеството няма подадена декларация по чл.73 ЗДДФЛ и няма публикуван ГФО.

Относно плащането, от представената главна книга на сметка Доставчици [фирма] за периода от 01.01.2011 г. до 31.12.2011 г., се установява, че счетоводно е отразено разплащане по банков път в размер на 108 130,20 лева. От приложените платежни нареждания е видно, че жалбоподателят е наредил сумите чрез банков превод както следва: 45 130,20 лв. на 25.09.2011 г. и 63 000 лв. на 22.12.2011 г. Налице е счетоводно отразяване при жалбоподателя на доставките по фактурите, издадени от [фирма].

Ангажирани са доказателства за използване на доставките във връзка с основната дейност на [фирма]. От жалбоподателя е представен аналитичен дневник на счетоводна сметка 3021 „Основни материали“ за периода м.08.2011 г., м.11.2011 и м.12.2011, касаещи отпечатване на баркодове, рекламни торбички и пликосе, товарителници, стикери, химикалки, ключодържатели, рекламни запалки, новогодишни картички и надписване на чаши. Приложена е справка за приходите от извършени куриерски услуги и броя на куриерските пратки, за които са изразходвани пликосе, товарителници, стикери, бар кодове и т.н. Съгласно приетата по делото счетоводна експертиза, изразходваните материали по спорните фактури, издадени от [фирма], са изписани като разход за материали, като е дебитирана сметка 601 „Разходи за материали“ и е кредитирана сметка 3021 „Основни материали“.

Органите по приходите са мотивирали отказа на право на данъчен кредит с липсата на необходимата материално-техническа и кадрова обезпеченост за осъществяване на фактурираните доставки.

- По доставки от [фирма]:

С РА на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди м.12.2011 г. и м.03.2012 г., в общ размер на 22 331,20 лв., по фактури № 27/06.12.2011 г., № 34/15.12.2011 г., № 82/06.03.2012 г., № 85/14.03.2012 г., № 88/23.03.2012 г. и № 92/28.03.2012 г., издадени от [фирма], с предмет отпечатване на торбички, отпечатване на товарителници, отпечатване на фирмени бланки и пликосе и отпечатване на рекламни брошури.

Дружеството е регистрирано по ЗДДС на 28.09.2011 г. и дерегистрирано по инициатива на данъчен орган на 17.04.2012 г. Фактурите са включени в дневника за продажби на доставчика за съответните данъчни периоди.

На дружеството е извършена насрещна проверка, в резултат на която са представени под опис копия от спорните фактури и стокови разписки.

Жалбоподателят е представил спортните фактури, стокови разписки, главна книга и платежно нареждане.

Към фактура № [ЕГН]/06.12.2011 г., с предмет „Отпечатване на новогодишни картички, фирмени визитки, фирмени бланки“, е приложена стокова разписка от 06.12.2011 г., с която са предадени новогодишни картички – 25 000 бр., фирмени визитки – 150 бр. и фирмени бланки – 50 000 бр.

Към фактура № [ЕГН]/15.12.2011 г., с предмет „Отпечатване на рекламна брошура“, е приложена стокова разписка от 15.12.2011 г., с която са предадени рекламни брошури – 160 500 бр.

Към фактура № [ЕГН]/06.03.2012 г., с предмет „Отпечатване на торбички“, е приложена стокова разписка от 06.03.2012 г., с която са предадени торби – 8

500 бр.

Към фактура № [ЕГН]/14.03.2012 г., с предмет „Отпечатване на товарителници“, е приложена стокова разписка от 14.03.2012 г., с която са предадени товарителници – 324 000 бр.

Към фактура № [ЕГН]/23.03.2012 г., с предмет „Отпечатване на фирмени пликосе“, е приложена стокова разписка от 23.03.2012 г., с която са предадени фирмени пликосе – 16 640 бр.

Към фактура № [ЕГН]/28.03.2012 г., с предмет „Отпечатване на фирмени бланки“, е приложена стокова разписка от 28.03.2012 г., с която са предадени фирмени бланки – 72 400 бр.

Представеното платежно нареждане отразява извършено по банков път плащане в размер на 50 982 лева на 24.01.2012 г. Жалбоподателят е представил и главна книга на сметка Доставчици [фирма] за периода от 01.01.2011 г. до 31.12.2012 г., в която са отразени счетоводни операции по сметка 3021 Основни материали. По сметката е налице счетоводно отразяване на разплащане по банков път в размер на 50 982 лева и общо задължение в размер на 133 987,20 лева, тъй като по фактури № 82/06.03.2012 г., № 85/14.03.2012 г., № 88/23.03.2012 г. и № 92/28.03.2012 г. плащане не е извършено.

За ревизирия период доставчикът има назначени по трудов договор 14 работника на длъжност „бетонджия“, 1 бр. „оператор въвеждане данни“ и 1 бр. „служител рекламна агенция“. В подадените за 2011 г. и 2012 г. ГДД не са декларирани Д.. За 2011 г. и 2012 г. дружеството няма публикуван ГФО.

С цел установяване на обстоятелството, че получените материали са изразходвани за основната дейност на [фирма], е представен аналитичен дневник на счетоводна сметка 3021 „Основни материали“ за периода м.12.2011 и от 01.03.2012 – 30.06.2012 г., от който е видно осчетоводяването на отпечатаните хартиени пликосе, фирмени бланки и др. Представена е и справка за приходите от извършени куриерски услуги и броя на куриерските пратки, за които са изразходвани получените материали. Изразходваните материали, получени по доставки от [фирма], са изписани като разход за материали, като е дебитирана сметка 601 „Разходи за материали“ и е кредитирана сметка 3021 „Основни материали“. Отразените приходи от последващи продажби са намерили отражение в счетоводния финансов резултат на жалбоподателя, който е счетоводна печалба от 104 124,27 лв.

Органите по приходите са мотивирали отказа на приспадане на данъчен кредит с липса на кадрова и техническа обезпеченост на доставчика. Изложено е, че за извършване на посочените доставки на материали, дружеството следва да разполага с персонал и материали за производството. Поради липсата на доставка по смисъла на чл. 9 и чл. 6 от ЗДДС е прието, че на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС следва да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 22 331,20 лева по фактури, издадени от [фирма].

- По доставки от [фирма]:

С РА на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди м.10., м.11 и м.12.2011 г., в общ размер на 26 202,70 лв., по фактури 10/07.10.2011 г., №



16/19.10.2011 г., № 19/07.11.2011 г., № 24/18.11.2011 г., № 35/16.12.2011 г. и № 44/22.12.2011 г., издадени от [фирма], с предмет на доставките „отпечатване на стикери“, „изработване на торбички“, „изработване на рекламен календар“, „отпечатване на известия“, „отпечатване на товарителници“, „изработка календари“.

Дружеството е регистрирано по ЗДДС на 28.09.2011 г. и дерегистрирано по инициатива на данъчните органи на 17.04.2012 г. Фактурите са включени в дневника за продажби на доставчика за съответните данъчни периоди.

На доставчика е извършена насрещна проверка, в резултат на която са представени под опис копия от спорните фактури и приемо-предавателни протоколи.

Жалбоподателят е представил спортните фактури, приемо-предавателни протоколи, главна книга и платежно нареждане.

Към фактура № [ЕГН]/07.10.2011 г., с предмет „Отпечатване на стикери“, е приложен приемо-предавателен протокол от 07.10.2011 г.

Към фактура № [ЕГН]/20.10.2011 г., с предмет „Изработка на торбички“, е приложен приемо-предавателен протокол от 20.10.2011 г.

Към фактура № [ЕГН]/07.11.2011 г., с предмет „Изработка на рекламни календари 2012 г. работни“, е приложен приемо-предавателен протокол от 07.11.2011 г.

Към фактура № [ЕГН]/18.11.2011 г., с предмет „Изработка на рекламни настолни календари 2012 г.“, е приложен приемо-предавателен протокол от 18.11.2011 г.

Към фактура № [ЕГН]/16.12.2011 г., с предмет „Отпечатване на известия за доставка“, е приложен приемо-предавателен протокол от 16.12.2011 г.

Към фактура № [ЕГН]/22.12.2011 г., с предмет „Отпечатване на товарителници“, е приложен приемо-предавателен протокол от 22.12.2011 г.

Установено е в хода на ревизията, че за 2011 г. доставчикът е имал назначени по трудов договор общо 14 лица както следва: 11 бр. на длъжност „бетонджия“, назначени на 21.11.2011 г. и освободени на 24.11.2011 г., 1 бр. „бетонджия“ назначен на 21.11.2011 г. и освободен на 22.11.2011 г., 1 бр. „чистач производствени помещения“ и 1 бр. „монтажник метални конструкции“, и двамата назначени на 28.09.2011 г. и освободени на 24.11.2011 г. Допълнително е представена от доставчика обратна ведомост за месец 11 и 12.2011 г., в която по сметка 604 Разходи за заплати, са начислени заплати за м. 11. 2011 г. в размер 814,08 лева, но за м. 12.2011 г. няма начислени заплати.

За доказване плащането по доставките от жалбоподателя са представени главна книга на сметка Доставчици [фирма] за периода от 01.01.2011г. до 31.12.2012 г., в която са отразени счетоводни операции по сметка 3021 Основни материали. В същото извлечение е отразено разплащане по банков път в размер на 157 216,20,00 лева, общо задължение в размер на 157 216,20 лева. Приложени са и платежни нареждания за плащане по банков ред както следва: 48 799,20 лв. на 24.11.2011 г., 39 024 лв. на 24.11.2011 г., 30 768 лв. на 16.12.2011 г. и 38 625 лв. на 22.02.2012 г.

С цел установяване на обстоятелството, че получените услуги са свързани с дейността на жалбоподателя, е представен аналитичен дневник на

счетоводна сметка 3021 „Основни материали“ за процесните периоди, от които е видно осчетоводяването на отпечатаните материали. Представена е и справка за приходите от извършени куриерски услуги и броя на куриерските пратки, за които са изразходвани получените материали. Счетоводната експертиза е констатирала, че материалите, получени в резултат на спорните доставки, са изписани като разход.

Органите по приходите са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите от този доставчик с аргумента, че не е технически и кадрово обезпечен. Изложено е, че за извършване на посочените доставки на материали, дружеството следва да разполага с персонал, МДА/НДА и материали за производството на гореописаните видове активи. Прието е, че в хода на ревизията са събрани достатъчно годни доказателства, даващи основание да се приеме, че [фирма] не може да докаже качеството си на доставчик. С издадените фактури са документирани стопански операции, които реално не са извършени. Поради липсата на доставка по смисъла на чл. 9 и чл. 6 от ЗДДС и липса на данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 1 и 2 от ЗДДС на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС на [фирма] е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 26 202,70 лева по всички фактури, издадени от [фирма].

- По доставки от [фирма]:

С РА на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди м. 12.2011 и м.3.2012, в общ размер 17 806,60 лв., по фактури № 13/22.12.2011 г., № 16/28.12.2011 г., № 89/05.03.2012 г., № 95/09.03.2012 г., № 101/12.03.2012 г. и № 109/20.03.2012 г., издадени от [фирма], с предмет на доставката „отпечатване на хартиени пликосе“, „отпечатване на хартиени торби“, „отпечатване на товарителници“, „отпечатване на фирмени бланки“.

Дружеството е регистрирано по ЗДДС на 28.09.2011 г. и дерегистрирано по инициатива на данъчен орган на 10.04.2012 г. Фактурите са включени в дневника за продажби на доставчика за съответните данъчни периоди.

На дружеството е извършена насрещна проверка, протекла по реда на чл. 32 от ДОПК. Впоследствие доставчикът е представил копия от спорните фактури, приемо-предавателни протоколи, експедиционни бележки, обратна ведомост и СД по ЗДДС за м.12.2011 г.

Жалбоподателят е представил спорните фактури, приемо-предавателни протоколи и главна книга.

Към фактура № 13/22.12.2011 г. е приложен приемо – предавателен протокол №1/22.12.2011 г., с който са предадени 280 000 броя хартиени пликосе.

Към фактура № 16/28.12.2011 г. е приложен приемо – предавателен протокол №2/28.12.2011 г., с който са предадени 52 500 броя хартиени торби.

Към фактура № 89/05.03.2012 г. е приложен приемо – предавателен протокол №3/05.03.2012 г., с който са предадени 5 600 броя хартиени пликосе.

Към фактура № 95/09.03.2012 г. е приложен приемо – предавателен протокол №4/09.03.2012 г., с който са предадени 126 000 броя товарителници.

Към фактура № 101/12.03.2012 г. е приложен приемо – предавателен протокол №5/12.03.2012 г., с който са предадени 13 400 броя хартиени пликосе.

Към фактура 109/20.03.2012 г. е приложен приемо – предавателен протокол

№6/20.03.2012 г., с който са предадени 27 600 броя фирмени бланки.

Представени са и експедиционни бележки, които съдържат информация за доставената стока и името на получателя.

От представената от доставчика оборотна ведомост се установява, че са налице извършени разходи за материали, услуги, работни заплати, както и са реализирани приходи от извършени услуги. Установява се още, че дружеството има налични машини и съоръжения и транспортни средства.

Установява се, доставчикът има назначени по трудов договор 1 бр. „монтажист“ за времето от 01.02.2012 г. - 30.04.2013 г. и 1 бр. „монтажист“ назначен на 28.09.2011 г. и освободен на 18.11.2011 г. За 2011 г. и 2012 г. дружеството няма подадени декларации по чл.73 ЗДДФЛ.

Относно плащането се установява, че такова е извършено по две от фактурите /№ [ЕГН]/22.12.2011 г. и № [ЕГН]/28.12.2011 г./. По останалите фактури плащане не е извършвано.

Жалбоподателят е представил аналитичен дневник на счетоводна сметка 3021 „Основни материали“ за процесните периоди, от който е видно осчетоводяването на отпечатаните материали. Приложена е и справка за приходите от извършени куриерски услуги и броя на куриерските пратки, за които са изразходвани получените материали. Счетоводната експертиза е констатирала, че получените в резултата на доставките материали са изписани като разход за дейността на жалбоподателя.

Органите по приходите са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите от този доставчик с аргумента, че не е технически и кадрово обезпечен. Изложено е, че за извършване на посочените доставки на материали, дружеството следва да разполага с персонал, МДА/НДА и материали за производството на гореописаните видове активи. Прието е, че в хода на ревизията са събрани достатъчно годни доказателства, даващи основание да се приеме, че [фирма] не може да докаже качеството си на доставчик. С издадените фактури са документирани стопански операции, които реално не са извършени. Поради липсата на доставка по смисъла на чл. 9 и чл. 6 от ЗДДС и липса на данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 1 и 2 от ЗДДС на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС на [фирма] е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 17 806,60 лева по фактури, издадени от [фирма].

- По доставки от [фирма]:

С РА на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит, в общ размер на 1 791 лв., за дан. период м.09.2011 г. по фактура № 41/27.09.2011 г., издадена от [фирма], с предмет на доставката „рекламни публикации в сп. ”Сайн кафе“.

Установено е, че дружеството е deregистрирано по ДДС от 16.01.2012 г. на основание чл.176 ЗДДС. Процесната фактура е включена в дневника за продажби на М. Ф.“ Е. за м.09.2011г.

На доставчика е извършена насрещна проверка, в резултат на която са представени спорната фактура, главна книга на сметка 411 клиенти, партида [фирма] и оборотна ведомост за м.09.2011 г.

Жалбоподателят е представил спорната фактура, главна книга на сметка „Доставчици“ и платежно нареждане.

От приетото в предходното съдебно производство заключение по ССЕ се установява, че фактурата е осчетоводена като е дебитирана сметка 602 – „Разходи за други външни услуги” със сумата на данъчната основа и е кредитирана сметка 401 – „Достачик М. Ф. Е.”.

За ревизирия период доставчикът има назначени 2 лица по трудови договори, сключени на 28.09.2011 г. и прекратени на 18.11.2011 г. За 2011 г. не е подавана справка по чл.73 ЗДДФЛ за изплатени суми по граждански договори. За 2011 г. е подадена ГДД с резултат данъчна загуба.

Относно плащането е установено, че то е извършено чрез банков превод на 21.10.2011 г. в размер на 10 746,00 лв.

Ревизирият екип е мотивирал отказа на приспадане на данъчен кредит с липсата на материално-техническа и кадрова обезпеченост на доставчика за осъществяване на фактурираната доставка. Изложено е още, че няма представени доказателства относно изработените рекламни публикации, с каква реклама са свързани и какво точно е рекламирано. От представената обратна ведомост за м. 09.2011 г. се установява, че за този месец няма закупени материали и/или налични такива в началото на периода. Няма начислявани амортизации, поради което не може да се установи, дали са използвани машини и оборудване през този период. Представената от доставчика Главна книга на счетоводна сметка „Клиенти 42 /4111/ се отнася до друг клиент - [фирма]. Въз основа на гореизложеното на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 1 791 лв. за дан. период м.09.2011 г. по фактура № 41/27.09.2011 г., издадена от [фирма].

*2. Относно извършена корекция на данъчната основа към м.12.2011г. и към м. 12.2012 г. за доставки на услуги по смисъла на чл. 9, ал. 3 от ЗДДС:*

С РА е извършена корекция на данъчната основа на начисления ДДС, през м. 11.2011 г. и м. 12.2012 г., на основание чл. 9, ал. 3 от ЗДДС вр. чл. 27, ал. 2 от ЗДДС по отношение на собствени на дружеството автомобили: Мерцедес S500 с рег. [рег.номер на МПС] , Ауди Q7 с рег. [рег.номер на МПС] , Лек автомобил М. С220 с рег. [рег.номер на МПС] , Лек автомобил БМВ с рег. [рег.номер на МПС] и Тойота RAV4 2,0 L с рег. № 8617 PP, за които е установено, че са заведени в счетоводството на жалбоподателя като Д., както и че дружеството е упражнило правото си на данъчен кредит при покупката на автомобилите, както и за разходите, свързани с поддръжката, ремонта, подобрието и експлоатацията на МПС.

Ревизирият екип са приели, че не се доказва, че изброените автомобили се използват единствено за основната дейност на дружеството, тъй като те са от висок ценови клас, което поражда съмнение, че същите са закупени единствено за целите на извършване на куриерски услуги. Наред с това е изложено, че не са представени пътни листове, пътни книжки, разпечатки от GPS устройства и др. документи, с които дружеството да защити твърденията си, че процесните превозни средства се използват изцяло и единствено за икономическата му дейност. По данни на ГКПП И. и ГКПП Капитан А. за периода 01.01.2011 г. до 31.12.2012 г., органите по приходите са констатирани, че е регистрирано преминаване на превозното средство „Тойота ” с рег. № 8617PP. Тъй като дружеството не извършва международен куриерски

транспорт е прието, че автомобилите се използват, както за дейността на дружеството, така и за личните нужди на управителите и персонала. Ревизиращият екип е определил съотношение на ползването на леките автомобили за транспортни услуги, свързани със стопанската дейност на дружеството и за ползването им за лични нужди в размер на 50:50. Тъй като жалбоподателят е упражнил право на приспадане на данъчен кредит за начисления данък при покупката на автомобилите, както и на стоките и услугите, свързани с експлоатацията на същите, с РА е прието, че на основание чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС е налице безвъзмездна доставка приравнена на възмездна облагаема доставка на услуга по предоставянето на ползването на автомобилите за личните нужди на управителите и/или персонала пропорционално на размера на ползването. Поради това ревизиращите органи са извършили корекция на данъчната основа на начисления ДДС, през м. 11.2011 г. и м. 12.2012 г., като данъчната основа е определена по реда на чл. 27, ал. 2 от ЗДДС, като начинът на изчисляване на размера е описан на стр. 63 и 64 от РД. За 2011 г. е определена данъчна основа в общ размер на 46 747,60 лв. и дължим ДДС в общ размер на 9349,52 лв. За 2012 г. е определена данъчна основа в общ размер на 59 462,33 лв. и дължим ДДС в общ размер на 11 892,47 лв.

Въз основа на представените в настоящото съдебно производство от жалбоподателя пътни книжки на процесните автомобили, приетата по делото счетоводна експертиза е констатирала че, че за всеки един автомобил са налице пътни книжки, както и записванията в тях са в хронологичен ред, с непрекъснато нарастващи показания на километражите. Вещото лице е констатирало, че закупуваните в процеса на експлоатацията им горива и смазочни материали са отразявани като приход по индивидуални партиди на счетоводна сметка 3022 „Гориво-смазочни материали“ и са изписвани периодично като разходи по индивидуални партиди на сметка 601 „Разходи за материали“.

*3. Относно установените задължения по ЗКПО в общ размер на 6 169,84 и начислени лихви в размер на 3649,90 на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 във вр. с чл. 26, т. 2 от ЗКПО:*

Жалбоподателят е подал Годишна данъчна декларация за финансовата 2011 г., с вх. № 2217И0016905/31.03.2012 г., в която са декларирани общо приходи в размер на 6 276 559,12 лв. и общо разходи в размер на 5 984 094,10 лв., в резултат на което счетоводният финансов резултат на дружеството е 292 465,02 лв.

С оглед констатациите в частта по ЗДДС за липса на реалност на извършените доставки от „К. и Дизайн“ Е. и [фирма], с РА е прието, че е налице хипотезата на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, като са заплатени възнаграждения за услуги, които реално не са извършени. Тъй като отчитането им като разход води до отклонение от данъчно облагане и резултатът от сделките, сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане следва да бъде неутрализиран, дължимият данък е определен без да се взема под внимание резултатът от тези сделки. Поради изложеното, на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО във връзка с чл. 26, т. 2 от ЗКПО, финансовият резултат е увеличен с отчетените от

задълженото лице разходи в размер на 106 897,31 лв.

На следващо място финансовият резултат на дружеството е увеличен на основание чл. 23, ал. 2, т. 1 във връзка с чл. 26, т. 1 от ЗКПО със сума в размер на 70 038,05 лв., съставляваща 50 % от отчетените разходи за посочените леки автомобили, в които са включени и 50 % от разходите за изхабяване, като е приет линеен метод на изхабяване за срок от пет години. Тази промяна е във връзка с отразените от дружеството през 2011 г. разходи за материали, в счетоводна сметка 601 „Разходи за материали“ за горива, резервни части и ремонти за следните автомобили: Мерцедес S500 с рег. [рег.номер на МПС] , Ауди Q7 с рег. [рег.номер на МПС] , Лек автомобил М. С220 с рег. [рег.номер на МПС] , Лек автомобил БМВ с рег. [рег.номер на МПС] и Тойота RAV4 2,0 L с рег. № 8617 PP. Съгласно констатациите на органа по приходите в частта по ЗДДС и изложения анализ на начина на използване на автомобилите, за които е установено, че се използват и за лични нужди на управителите и служителите на [фирма], ревизията е приела, че съотношението на ползването на леките автомобили за транспортни услуги, свързани със стопанската дейност на дружеството и за ползването им за лични нужди следва да е 50:50, в резултат на което 50 % от отчетените разходи свързани с експлоатацията на превозните средства, удовлетворяващи личните нужди на управителите и служителите на [фирма] не се признават за данъчни цели, тъй като същите представляват разходи несвързани с дейността.

Въз основа на гореописаните корекции след извършено преобразуване на финансовия резултат с РА е доначислен корпоративен данък в размер на 6 169,84 лв. и лихви за забава в размер на 3 649,90 лв.

Въз основа на съвкупна преценка на представените писмени доказателства и установените въз основа на тях обстоятелства, настоящият съдебен състав приема, че РА, в оспорената в настоящото производство част, е издаден в нарушение на материалния закон, поради следните съображения:

*Относно установените задължения по ЗДДС:*

Приетите по делото писмени доказателства установяват по несъмнен начин, че по отношение на процесните доставки от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са налице предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 71, т. 1 от ЗДДС за възникване и упражняване правото на данъчен кредит.

Изпълнени са изискванията на чл. 71, ал. 1 ЗДДС, тъй като декларираните фактури са съставени в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115 и данъкът е посочен на отделен ред, както и съдържат описание на предмета на доставката. На второ място, безспорно е установено, че услугите са получени по облагаеми доставки, по които доставчикът е регистрирано по ЗДДС лице. Установено е по несъмнен начин и обстоятелството, че процесните доставки са свързани с облагаемата дейност на дружеството през ревизираните периоди – куриерски услуги.

Разпоредбите на чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 ЗДДС обуславят възникването на право на данъчен кредит от кумулативното осъществяване на елементите на регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав, който наред с притежаването на данъчен документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, включва и

установяването на реалното получаване на стоките или извършването на услугите по облагаемата доставка - арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Необходимостта от установяване на обективното извършване на доставките е отчетена и в редица решения на Съда на ЕС (Решение от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11 и др.). В константната си практика СЕС подчертава, че националният съдия следва да осъществи конкретна преценка на всички събрани в производството пред него доказателства и въз основа на тях да формира изводите си за наличието или липсата на реална доставка. Това разбиране е застъпено и в Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11, съобразно което "Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка". Сходно е и тълкуването, обективизирано в Решението на СЕС от 13.02.2014 г. по дело C-18/13, съгласно което националният съд следва да провери служебно дали установените обстоятелства сочат за наличието на измама и от обективните данни, предоставени от органите по приходите, дали се установява, че данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от измама. СЕС сочи, че тази преценка е правна, поради което изводът на съда за наличие на измама или злоупотреба може да се основава и на данни, предоставени за пръв път в съдебното производство, без с това да се нарушава забраната за влошаване положението на ревизираното лице. В разглеждания случай жалбоподателят е представил всички спорни фактури, с конкретно индивидуализиран предмет на доставки, като към същите са приложени множество писмени доказателства /договори, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки, експедиционни бележки/, свидетелстващи за реалното извършване на процесните доставки. Наред с това е доказано влагането им в икономическата дейност на жалбоподателя и в последващи облагаеми доставки. В тази насока следва да се посочат и мотивите на Върховния административен съд, изложени в решение № 994/24.01.2019 г., постановено по адм. дело № 9596/2018 г., във връзка с процесните доставки на услуги. Съдът е приел, че жалбоподателят (касатор в производството пред ВАС) е упражнил активно процесуалното задължение да докаже наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, като е доказано редовно водене на счетоводството на ревизираното дружество, с отразени плащания по процесните фактури, както и последваща реализация на стоки от вида, които са свързани с дейността на дружеството. ВАС се е позовал на заключението на вещото лице по приетата експертиза по адм. дело № 10608/2017 г. по описа на АССГ, в което е проследено движението на стоките, съобразени са фактурите, договори и приемо-предавателни протоколи, като е посочил, че съществено значение за спора е последващата реализация на стоки от доставените, за което има безспорни данни, включително и заключение на ССЧЕ.

Незаконносъобразно с РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди м.08, м.09 и м.10.2011 г. в общ размер на 25 827,09 лв. по

фактури № 22/15.08.2011 г., № 27/23.08.2011 г., № 30/14.09.2011 г., № 35/27.09.2011 г., № 46/05.10.2011 г., № 52/14.10.2011 г., № 60/ 26.10.2011 г. и № 62/28.10.2011 г., издадени от [фирма]. Към спорните фактури са приложени договори, свидетелстващи за обема, вида и стойността на услугите и стоките. В тях е налице пълна индивидуализация на възложеното, а именно „Сортиране,обработване по код и изготвяне на отчет за пратки; Отпечатване на товарителници персонални и сортиране на имена към пратки; и „Изготвяне на отчет за пратки”, „Отпечатване и закопчаване на товарителници – 40 842бр. и отпечатване на стикери – 303 750бр.”. Към всяка фактура е приложен приемо-предавателен протокол, с който жалбоподателят е получил възложеното. Във всички приемо-предавателни протоколи получената доставка е конкретно индивидуализирана, като се посочват брой предадени файлове, колко записи съдържат те, брой стикери, брой товарителници, брой отчети на пратки и т.н. Налице е логическа последователност между договорите, приложенията към тях и предадените стоки/услуги с приемо-предавателните протоколи. Налице са доказателства за извършено плащане по банков път. Представени са фактури и договори, доказващи последващата реализация на получените доставки. Изводът на органа по приходите, че доставчикът няма квалифициран персонал, способен да извърши фактурираните доставки, тъй като единствените работници в това дружество са били бетонджии, не представлява основание за отказ на данъчен кредит, както и не сочи липса на реалност на процесните доставки, тъй като са налице множество писмени доказателства, установяващи реалното им извършване. Доводите на приходните органи, че не са представени доказателства, индивидуализиращи предмета на доставките са напълно оборени от представените от жалбоподателя доказателства. Всички доставки на стоки/услуги са конкретно индивидуализирани по вид и количество, възложеното отговаря на изпълненото и предаденото, налице е плащане, както и е доказано влягането на спорните доставки в последващи облагаеми сделки.

РА е незаконосъобразен и необоснован и в частта на отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчни период м.08 и м.11.2011 г. в общ размер на 18 021,70 лв. по фактури № 13/11.08.2011 г., № 16/16.08.2011 г., № 20/22.08.2011 г., № 151/08.11.2011 г., № 175/18.11.2011 г. и № 202/22.11.2011 г., издадени от [фирма]. Към спорните фактури са представени приемо-предавателни протоколи, свидетелстващи за обема, вида и стойността на услугите и стоките. В тях е налице пълна индивидуализация на възложеното, а именно „отпечатване на пликкове”, „отпечатване на рекламни торбички”, „отпечатване и лепене на картон”, „надписване на рекламни материали”, „отпечатване на новогодишни картички”, „обрязване и поставяне на баркод”. Към всяка фактура е приложен приемо-предавателен протокол, в който е отразен брой предадени пликкове, торбички, новогодишни картички и т.н. По фактурите е извършено плащане по банков път, в доказателство на което са представени платежни нареждания и доказателства за счетоводно отразяване. Представени са категорични доказателства, че предметът на спорните доставки е вложен в икономическата дейност на жалбоподателя. От приложения аналитичен дневник на счетоводна сметка 3021 „Основни



материали” за периода м.08.2011 г., м.11.2011 и м.12.2011, е видно осчетоводяване свързано с отпечатаните баркодове, рекламни торбички и пликосе, товарителници, стикери, химикалки, ключодържатели, рекламни запалки, новогодишни картички и др., като от представената справка за приходите от извършени куриерски услуги е виден броя на куриерските пратки, за които са изразходвани съответните пликосе, товарителници, стикери, бар кодове и т.н. Тези обстоятелства обуславят извода, че жалбоподателят реално е получил декларираните доставки, както и че същите са използвани за основаната му дейност, поради което РА в тази си част се явява незаконосъобразен и подлежи на отмяна.

Незаконосъобразно с РА на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди м.12.2011 г. и м.03.2012 г. в общ размер на 22 331,20 лв. по фактури № 27/06.12.2011 г., № 34/15.12.2011 г., № 82/06.03.2012 г., № 85/14.03.2012 г., № 88/23.03.2012 г. и № 92/28.03.2012 г., издадени от Колор сет 2011” Е.. Към спорните фактури са представени стокови разписки, свидетелстващи за вида и количеството на услугите и стоките. В тях е налице пълна индивидуализация на възложеното, а именно „отпечатване на торбички, „отпечатване на товарителници, „отпечатване на фирмени бланки и пликосе”, „отпечатване на рекламни брошури”. Към всяка фактура е приложена стокова разписка, в която е отразено конкретното количество материали, които са предадени на жалбоподателя /товарителници – 324 000 бр., торби – 8 500 бр., рекламна брошура – 160 500 бр., новогодишни картички – 25 000 бр., фирмени визитки – 150 бр., фирмени бланки – 50 000 бр./ Установява се съответствие между предмета, посочен във фактурата и този описан в стоковите разписки. По част от фактурите е извършено плащане по банков път, в доказателство на което са представени платежни нареждания и главна книга. Плащането по останалите фактури е осчетоводено като задължение в счетоводството на жалбоподателя. Представени са категорични доказателства, че предметът на спорните доставки е вложен в икономическата дейност на [фирма]. Изразходваните материали по спорните фактури, издадени от [фирма] са изписани като разход за материали, а отразените приходи от последващи продажби са намерили отражение в счетоводния финансов резултат на жалбоподателя, който е счетоводна печалба от 104 124,27 лв. Всичко изложено води до извод, че [фирма] реално е получило декларираните доставки, както и че същите са използвани за основаната му дейност, поради което РА в тази си част се явява незаконосъобразен и подлежи на отмяна.

Незаконосъобразно с РА на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди м.10., м.11 и м.12.2011 г., в общ размер на 26 202,70 лв., по фактури 10/07.10.2011 г., № 16/19.10.2011 г., № 19/07.11.2011 г., № 24/18.11.2011 г., № 35/16.12.2011 г. и № 44/22.12.2011 г., издадени от [фирма]. Към спорните фактури са представени множество доказателства, свидетелстващи за реалността на извършените доставки на стоки и услуги. Приложени са приемо-предавателни протоколи, свидетелстващи за обема, вида и стойността на услугите и стоките. В тях е налице пълна индивидуализация на възложеното, а именно „отпечатване на стикери”, „изработване на торбички”,

„изработване на рекламен календар”, „отпечатване на известия”, „отпечатване на товарителници”, „изработка календари”. Към всяка фактура е представен приемо-предавателен протокол, с който жалбоподателят е получил възложеното, отразяващ точния брой предадени стикери, торбички, рекламни календари, известия, товарителници и т.н. По фактурите е извършено плащане по банков път и са представени доказателства, че предметът на спорните доставки е вложен в икономическата дейност на [фирма]. В приложения по делото аналитичен дневник на счетоводна сметка 3021 „Основни материали” за процесните периоди е видно осчетоводяването на отпечатаните материали. Представена е и справка за приходите от извършени куриерски услуги и броя на куриерските пратки, за които са изразходвани получените материали.

РА противоречи на материалния закон и е необоснован, в частта на отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди м. 12.2011 и м.3.2012, в общ размер 17 806.60 лв., по фактури № 13/22.12.2011 г., № 16/28.12.2011 г., № 89/05.03.2012 г., № 95/09.03.2012 г., № 101/12.03.2012 г. и № 109/20.03.2012 г., издадени от [фирма]. Към спорните фактури са представени приемо-предавателни протоколи и експедиционни бележки, свидетелстващи за обема, вида и стойността на услугите и стоките. В тях е налице пълна индивидуализация на възложеното, а именно „отпечатване на хартиени пликосе”, „отпечатване на хартиени торби”, „отпечатване на товарителници”, „отпечатване на фирмени бланки”. Към всяка фактура е приложен приемо-предавателен протокол, с който жалбоподателят е получил възложеното, отразяващ точния брой предадени торбички, пликосе, фирмени бланки, товарителници и т.н. По част от фактурите е извършено плащане по банков път и са представени доказателства, че предметът на спорните доставки е вложен в икономическата дейност на жалбоподателя. В приложения по делото аналитичен дневник на счетоводна сметка 3021 „Основни материали” за процесните периоди е видно осчетоводяването на отпечатаните материали. Представена е и справка за приходите от извършени куриерски услуги и броя на куриерските пратки, за които са изразходвани получените материали.

Незаконосъобразно е отказано право на приспадане на данъчен кредит по процесната фактура, издадена от [фирма], с предмет рекламна публикация в списание „Сайн Кафе”. За спорната доставка са представени процесната фактура, платежно нареждане и счетоводни документи. Установено е, че по процесната фактура е извършено плащане по банков път, а предметът на спорната доставка е свързан с рекламирането на извършваната дейност на жалбоподателя, предвид което следва да се приеме, че е свързан с икономическата му дейност.

Основателни са възраженията на жалбоподателя срещу мотивите на органите по приходите за непризнаване правото на данъчен кредит по процесните фактури, касаещи кадровата и материална обезпеченост на доставчиците. При тълкуването на разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО Съдът на ЕС многократно е подчертавал, че не се допуска национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчно задълженото лице право да приспадне данъчен кредит за предоставените му услуги, поради

това, че издателят на фактурите за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, липсва материална и персонална обезпеченост на доставчика или негов подизпълнител, без да се доказва въз основа на обективни данни, че това право е упражнено с измамна цел или с цел злоупотреба /решения на СЕС по дела С - 80/11 и С- 142-11, С- 324/11 и С - 18/13/. Наличието или липсата на техническа, кадрова и материална обезпеченост на доставчиците, както и доказването на предходни доставки, не представляват елементи от фактическия състав на правото на данъчен кредит. За да бъде доказана реалност на доставките по процесните фактури, следва да бъде установено предаването и приемането на услугите, респ. на стоките, получени в резултат на изпълнението им, от доставчика към получателя. Неотнормирани за реалността на доставките са обстоятелствата, които са обсъждали ревизиращите органи в случая - разполагали ли са доставчиците с материално-техническа и кадрова обезпеченост за извършване на същите. В тази насока, въпреки че са посочили, че се касае до фиктивни доставки, при които добросъвестността на получателя е изключена, ревизиращите органи не са изложили конкретни мотиви и не са събрали доказателства, които да опровергават документите, установяващи предаване и приемане на предмета на доставките, респ. не са установили наличие на измама или упражняване на правото на данъчен кредит с цел злоупотреба.

РА противоречи на материалния закон и е необоснован, в частта на извършена корекция на данъчната основа на начисления ДДС за м.12.2011 и м. 12.2012 г. на основание чл. 9, ал. 3 от ЗДДС във вр. с чл. 27, ал. 2 от ЗДДС във връзка със собствени на дружеството автомобили (описани по-горе в решението), по мотиви, че същите са използвани 50% за лични нужди и 50% за нуждите на стопанската дейност на дружеството.

Разпоредбата на чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС (в приложимата редакция - в сила от 1.01.2007 г.) приравнява на възмездна доставка на услуга и предоставянето на услуга за личните нужди на данъчно задълженото физическо лице, на собственика, на работниците и служителите или на трети лица, при извършването на която се използва стока, при производството, вноса или придобиването на която е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит. Според чл. 27, ал. 2 от ЗДДС (в редакцията - Доп. - ДВ, бр. 108 от 2007 г.) данъчната основа на доставка на услуги по чл. 9, ал. 3 е сумата на направените преки разходи, свързани с извършването ѝ. Начинът на определяне на данъчната основа на доставка на услуги по чл. 9, ал. 3, т. 1 е регламентиран с последващи изменения на нормата, на които органите по приходите са се позовали при определяне на основата за допълнително начисляване на ДДС.

Безспорно между страните по делото е обстоятелството, че процесните автомобилите са заведени в счетоводството на жалбоподателя като Д., както и че дружеството е упражнило правото си на данъчен кредит при покупката на автомобилите, както и за разходите, свързани с поддръжката, ремонта, подобрието и експлоатацията на МПС. Ревизиращите органи не са събрали и не са ангажирали доказателства в подкрепа на твърдението си, че е установена смесена употреба на тези активи, както за стопанска дейност, така и за лични нужди в размер 50:50, въпреки че доказването на наличие на

основания за доначисляване на ДДС в хипотезата на чл. 9, ал. 3 вр. чл. 27, ал. 2 ЗДДС е именно в тежест на органите по приходите. Изводът за смесена употреба на автомобилите е мотивиран със следните обстоятелства: - касае се до висок ценови клас МПС, което според ревизиращите поражда съмнение, че са закупени единствено за целите на извършване на куриерски услуги; - не са представени пътни листа, пътни книжки и др. документи, установяващи използването на активите единствено за дейността на дружеството; - управителите на дружеството за ревизирувания период не притежават автомобили, следователно ползват процесните МПС и за лични нужди; - по данни от ГКПП И. и ГКПП Капитан А. за периода 01.01.2011 г. до 31.12.2012 г., е констатирано, че е регистрирано преминаване на превозно средство „Тойота” с рег. № 8617PP, съответно е прието, че автомобилите се използват, както за дейността на дружеството, така и за личните нужди на управителите и персонала. Конкретни доказателства обаче за ползване на активите и за лични нужди не са събрани, а хипотетичната възможност и предположения за това не е основание за облагане на безвъзмездни доставки на предполагаеми услуги, чието реално извършване не е установено.

Разпоредбата на чл. 70, ал. 2, т. 1 и 4 от ЗДДС изключва приложението на ал. 1, т. 4 и т. 5 от същата норма, когато превозните средства по ал. 1, т. 4 се използват единствено за транспортни и охранителни услуги, таксиметрови превози, отдаване под наем, куриерски услуги или подготовка на водачи на моторни превозни средства, включително при последващата им продажба (т. 1); стоките или услугите са свързани с поддръжката, ремонта, подобрението или експлоатацията на превозните средства по т. 1. Представените по делото доказателства сочат, че процесните автомобили са използвани за основната дейност на жалбоподателя - куриерски услуги. За използването им са представени пътни книжки, които са изследвани от приетата по делото счетоводна експертиза, като в табличен вид вещото лице е представило данните от приложените пътни книжки, въз основа на които е приело, че записванията в тях следват в хронологичен ред, с непрекъснато нарастващи показания на километражите, а в съответните графи за ползвател е посочено [фирма]. По делото е установено още, че закупените във връзка с експлоатацията на автомобилите горива и смазочни материали са отразявани в счетоводството на дружеството като разход по сметка 601 „Разходи за материали”. Същевременно, ревизиращите органи не са подкрепили с доказателства твърдението, че автомобилите са ползвани за лични нужди на управителите, както и не са обосנוвали документално или с конкретни данни изводът, че смесената употреба на тези активи е в размер 50:50. Ангажираните от жалбоподателя доказателства и констатациите на счетоводната експертиза обуславят извод, че процесните автомобили са ползвани във връзка с икономическата дейност на дружеството – куриерски услуги, предвид което незаконосъобразно с РА е извършена корекция на данъчната основа към м.12.2011г. и към м. 12.2012 г. за доставки на услуги по смисъла на чл. 9, ал. 3 от ЗДДС, като за 2011 г. е определена данъчна основа в общ размер на 46 747,60 лв. и дължим ДДС в общ размер на 9349,52 лв. и за 2012 г. е определена данъчна основа в общ размер на 59 462,33 лв. и дължим ДДС в общ размер на 11 892,47 лв. Поради изложеното РА в тази част

подлежи на отмяна.

*Относно установените задължения по ЗКПО за данъчната 2011 г.:*

По мотивите, изложени по-горе в решението относно определените задължения по ЗДДС, следва да се приеме, че доставките по посочените фактури, издадени от „К. и Дизайн“ ЕООС и [фирма], са реално осъществени. По делото се установи по несъмнен начин, че разходите, осчетоводени от оспорващия по посочените фактури, са свързани с дейността на дружеството и са документално обосновани чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция (чл. 10, ал. 1 от ЗКПО), поради което не са налице основания за приложението на чл. 26, т. 2 от ЗКПО. Не е налице и отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, тъй като се установи по категоричен начин, че са налице реално осъществени доставки от горецитираните доставчици. Поради това РА следва да бъде отменен, в частта на увеличението финансов резултат на оспорващия за 2011 г. със сума в размер на 106 897,31 лв., представляваща данъчната основа по фактури, издадени от „К. и Дизайн“ ЕООС и [фирма], ведно с начислените лихви за забава върху допълнително определения корпоративен данък.

Незаконосъобразно е увеличен финансовият резултат на дружеството на основание чл. 23, ал. 2, т. 1 във връзка с чл. 26, т. 1 от ЗКПО със сума в размер на 70 038,05 лв., във връзка с отразените от дружеството през 2011 г. разходи за материали, в счетоводна сметка 601 „Разходи за материали“ - за горива, резервни части и ремонти за следните автомобили: Мерцедес S500 с рег. [рег.номер на МПС] , Ауди Q7 с рег. [рег.номер на МПС] , Лек автомобил М. С220 с рег. [рег.номер на МПС] , Лек автомобил БМВ с рег. [рег.номер на МПС] и Тойота RAV4 2,0 L с рег. № 8617 PP. По мотивите, изложени по-горе в решението относно определените задължения по ЗДДС, следва да се приеме, че автомобилите се използват изцяло за икономическата дейност на дружеството, с оглед на което не следва финансовият резултат на дружеството да се изменя със сума в размер на 70 038,05 лв. и в тази част РА също подлежи на отмяна.

По гореизложените съображения настоящият съдебен състав приема, че РА, в обжалваната в настоящото производство част, с която са установени задължения по ЗДДС общо в размер на 136 210,04 лв. и начислени лихви в размер на 67 677,81 лв., произтичащи от отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди м.08, м.09, м.10, м.11 и м.12.2011 г. и м.03 и м.12.2012 г. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], както и от допълнително начислен ДДС на основание чл. 9, ал. 3 вр. чл. 27, ал. 2 от ЗДДС, и са определени задължения за 2011 г. по ЗКПО в размер на 6 169,84 лв., заедно с начислените лихви в размер на 3 649,90 лв., е издаден в нарушение на материалния закон и е необоснован, поради което подлежи на отмяна.

С оглед изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК искането на жалбоподателя за присъждане на разноски е основателно. Страната е направила разноски за три инстанции в общ размер от 26 325 лв., от които 50 лв. – платена държавна такса пред АССГ, 25 лв. – платена държавна такса пред ВАС, 950 лв. – възнаграждение за ССЧЕ, 300 лв. – възнаграждение за

ССЧЕ и адвокатско възнаграждение без ДДС в размер на 25 000 лв., съгласно Договор за правна помощ от 23.10.2017 г., фактура и банково извлечение /л.677-680, том II от 10608/17/. След приспадане на присъдените с решение № 3698 от 04.06.2018 г., постановено по адм. дело № 10608/2017 г. по описа на АССГ, разноски в размер на 19 516,39 лв., в полза на жалбоподателя се следват разноски от 6 808,61 лв.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд – София град

### **РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт № Р-22222516001270-091-001/16.12.2016 г., издаден от С. Н. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - възложил ревизията и Д. Е. З., на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], в частта на установени задължения за 2011 г. по ЗКПО в общ размер от 6 169,84 лв., заедно с начислените лихви в размер на 3 649,90 лв. и на установени задължения по ЗДДС общо в размер на 136 210,04 лв. и начислени лихви в размер на 67 677,81 лв., произтичащи от: отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]; допълнително начислен ДДС след корекция на данъчната основа към м.12.2011 г. и м.12.2012 г. на основание чл. 9, ал. 3 вр. чл. 27, ал. 2 от ЗДДС.

**ОСЪЖДА** Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при ЦУ на НАП, да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], сума в размер на 6 808,61 лева (шест хиляди осемстотин и осем лева и шестдесет и една стотинки), представляваща направените по делото разноски след приспадане на вече присъдените при предходното разглеждане на делото.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд на Република България, в 14-дневен срок от връчването му на страните.

**СЪДИЯ:**