

РЕШЕНИЕ

№ 2157

гр. София, 22.04.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,
в публично заседание на 21.01.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова-Десподска

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **11910** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/ във вр. с чл. 145 – чл. 178 от Административно процесуалния кодекс /АПК/.

Образувано е по жалба с вх. № 32115 от 13.11.2018 г. по описа на АССГ на [фирма], ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], район Л., [жк], [улица], вх. А срещу ревизионен акт № Р-22221017005861-091-001 от 13.04.2018 г., в частта, в която е потвърден с решението на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“.

В жалбата се поддържа, че РА, в оспорената му част, в която е потвърден с решение на директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП, е издаден при допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила и в противоречие с материалноправни разпоредби по отношение на установените задължения на [фирма] за довносяне на данък върху добавената стойност и корпоративен данък, в частта за периодите, в които са установени задължения или не се признава право на данъчен кредит, а именно: оспорват се задълженията за довносяне по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ в размер на 8000, 00 лв. и лихви в размер на 1123,77 лв., отнасящи се за 2015 г. и 2016 г. /в частта за начислените задължения по ЗКПО за 2015 г. жалбоподателят изрично посочва, че не оспорва последните и счита за правилни и законосъобразни изводите на решаващият орган/ и задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ общо в размер на 37394,77 лв. и лихви в размер на 9181,90 лв., отнасящи се за данъчни

периоди м. 04,06,07 и м. 10.2015 г., м. 01, 03, 07, 08, 09, 10 и м. 12.2016 г. Констатациите в РА и РД са оспорени като незаконосъобразни, като се твърди противоречие с ДОПК, АПК, ЗДДС и ЗКПО. Развиват се подробни съображения в подкрепа на поддържаната теза, като в подкрепа на доводите за незаконосъобразност на акта, се сочи и съдебна практика на Върховния административен съд. С оглед на изложените аргументи е заявено искане до съда за отмяната на РА №Р-22221017005861-091-001/13.04.2018 г., в оспорената част, издаден от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и М. А. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1154 от 06.08.2018 г. на директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП.

В проведените публични съдебни заседания по делото, жалбоподателят, редовно уведомен, чрез процесуалния си представител адв. Д., поддържа жалбата по подробно изложени доводи както в хода по същество на делото, така и в депозираните по делото писмени бележки. Счита, че оспореният РА е незаконосъобразен като постановен в противоречие с материалнотоправните разпоредби и с процесуалните норми. Претендира се и присъждането на разноски по делото в размер заплатено адвокатско възнаграждение, държавна такса и заплатени хонорари на вещите лица на държавна такса и възнаграждение за вещо лице.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, редовно уведомен, чрез процесуален представител, изразява становище за неоснователност и недоказаност на жалбата. Поддържа тезата, че ревизионният акт следва да бъде потвърден в частта, в която е потвърден с решение на директора на дирекция ОДОП като правилен и законосъобразен по мотивите развити в решението на директора на дирекция ОДОП. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение и прави възражение по реда на чл. 78, ал. 5 от ГПК във вр. с чл. 144 от АПК за прекомерност на претендирания адвокатски хонорар.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не взема становище по жалбата. Административен съд София- град, III отделение, 70 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221017005861-020-001/05.09.2017 г., връчена по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 19.09.2017 г., изменена със заповеди: № Р-22221017005861-020-002/16.11.2017 г. и № Р-22221017005861-020-003/15.12.2017 г., издадени от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., упълномощен със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма], за установяване на задълженията за корпоративен данък и задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 01.01.2015 г. до 31.12.2016 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221017005861-092-001/06.03.2018 г., връчен по електронен път на 14.03.2018 г. Ревизираното лице в срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подало писмено възражение срещу констатациите в РД.

Ревизията приключва с РА № Р-22221017005861-091-001/13.04.2018 г., издаден от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и М. А. К., на длъжност главен инспектор по

приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 16.05.2018 г. по електронен път.

Установено е от страна на ревизиращите органи, че основната дейност на [фирма] е създаване, разпространение и опазване на културни ценности в областта на музиката, организиране на различни събития с обществено и културно значение - концерти и други публични прояви с предоставяне на артисти от държави членки на ЕС при предварителна продажба на билети, както и извършване на рекламна дейност. Дружеството е вписано в регистъра на Министерство на културата по чл. 14, ал. 4 от Закона за закрила и развитие на културата и има издадено Удостоверение № 97(1009)/07.11.2013 г. за регистрация на културна организация. За ревизирания период основните приходи на дружеството са свързани с извършването на рекламни услуги. Извършвана е и продажба на билети за концерти, които по смисъла на ЗДДС са освободени доставки. Продажбата на билети е осъществявана основно чрез посредници, за което са сключени договори с [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК]. В отделни случаи, непосредствено преди организирането на самото събитие, [фирма] е извършвало продажба на билети и чрез ЕКАФП.

Извършени са редица процесуални действия във връзка установяване спазването на изискванията на ЗДДС и ЗКПО, подробно описани в РД.

С оглед на така извършените действия органи по приходите са установили, в частта по отношение на ЗКПО за 2016 г. ревизиращият орган е констатирал, че [фирма] е осчетоводило разход в размер на 80 000,00 лв. по фактури: № 10/19.08.2016 г. с данъчна основа 40 000,00 лв. и ДДС - 8 000,00 лв. и № 13/30.09.2016 г. с данъчна основа 40 000,00 лв. и ДДС - 8 000,00 лв., издадени от [фирма], като фактурите имат за предмет: „договор за реклама от 01.08.2016 г.“ Установено е във връзка извършената насрещна проверка на [фирма], обективирана в Протокол № П-22220317176533-141-001/08.01.2018 г., че въз основа на Договор за реклама от 01.08.2016 г., сключен между [фирма] /възложител/ и [фирма] /изпълнител/, по силата на който че доставчикът е поел задължение да публикува рекламни банери и да извърши интернет реклама в 10 сайта, за срок от 01.08.2016 г. до 01.08.2019 г., срещу възнаграждение от 83 333,33 лв. без ДДС, включващо: за изработка - 533,33 лв. и по 230,00 лв. за излъчване на интернет реклама на месец за един сайт. С анекс № 1/01.11.2017 г. е уговорено, че в сайтовете поместеният текст под вградения банер следва да се замени с: „Б. Л. Мюзик, Промотиране на музикални събития www.blmrock.com“. Със споразумение за делегация от 03.10.2016 г. плащането по договора е пренасочено към [фирма] с ЕИК[ЕИК], притежаващо вземане от С. К.“ ЕАД в същия размер. За извършените услуги по договор за реклама от 01.08.2016 г. са издадени две фактури № 10 от 19.08.2016 г. и № 13 от 30.09.2016 г. отразени в дневниците за продажби за м. 08.2016 г. и м. 09.2016 г. Услугите, за които били издадени фактурите от страна на [фирма] касаят публикуване на рекламни банери и интернет реклама в определени сайтове. Декларирано е, че за въпросните услуги не са ползвани подизпълнители, както и, че доставките не изисквали влагане на материали и ползване на транспорт. Били представени и констативни протоколи от № 1 до № 15, отнасящи се за периоди от време, за които е констатирано изпълнение на задълженията, произтичащи по договора за реклама; движение на сметка 703; аналитични оборотни ведомости и писмени обяснения.

След направена проверка в НАП органите по приходите установили, че дружеството е

регистрирано по ЗДДС, считано от 25.03.2010 г. и дерегистрирано по ЗДДС на 14.02.2017 г. Посочено е, че за периода на извършване на доставките от дружеството не са подавани уведомления по чл. 62, ал. 5 от Кодекса на труда /КТ/ за назначени лица по трудови правоотношения, не са начислявани и внасяни и ЗОВ и ДДФЛ.

Въз основа на преценка в съвкупност на представените документи, ревизиращият орган е заключил, че по процесните фактури на [фирма] не е налице реална доставка, тъй като от договора за реклама от 01.08.2016 г., чийто предмет е публикуване на банери и интернет реклама в 10 сайта, липсвало информация за съдържанието на банерите. Наред с това не ставало ясно дали банерите съдържат логото на дружеството-възложител, снимки, графики или друга полезна информация. Няма и доказателства кой и с какви средства е извършил публикуването на рекламните банери и интернет рекламата в 10-те сайта, при положение, че за периода на декларираните доставки в [фирма] не е имало назначени лица на трудов договор и не са начислявани и внасяни задължения за ЗОВ и ДДФЛ. Въпреки че от дружеството е декларирано, че за фактурираните услуги не са ползвани подизпълнители, не са представени каквито и да е доказателства кои лица и с какви ресурси са извършили декларираните доставки. Доставчикът не разполага с персонал, който да е изработил и публикувал банерите и да е излъчил интернет рекламата в съответните сайтове. Липсвали и сключени договори, протоколи или друга търговска кореспонденция и за други наети лица, рекламни агенции или подизпълнители, които да са извършили конкретните услуги. Освен това, въпреки че анекс № 1 към договора за реклама е сключен на 01.11.2017 г. и от същата дата страните са се споразумели поместеният текст под вградения банер в сайтовете да бъде заменен с текста: „Б. Л. Мюзик, Промотиране на музикални събития, www.blmrock.com“, то в приложените констативни протоколи от № 1/01.09.2016 г. до № 14/11.10.2017 г. /издадени преди сключването на анекса/ е констатирано, че след проверка текстът: „Б. Л. Мюзик, Промотиране на музикални събития, www.blmrock.com“ вече съществува, т.е. съгласно констативните протоколи с дати от 01.09.2016 г. до 11.10.2017 г. текстът е поместен още преди да е подписан анексът от 01.11.2017 г., което на практика е невъзможно. Предвид изложеното е налице несъответствие и разминаване в датите на подписаните между двете страни документи. Също така, независимо от допълнително представеното споразумение за делегация от 03.10.2016 г., в хода на ревизията е установено, че по двете процесни фактури не е извършено реално разплащане. От доставчика не е представено осчетоводяване на начисления ДДС по фактурите. От двете страни не са представени и документи за конкретно извършените разходи, както и подробна информация за начина, по който е калкулирана цената на услугата и нейните елементи. Публикуването на рекламни банери в конкретните 10 бр. сайтове според органа по приходите не доказва по безспорен начин достигането на рекламата до неограничен кръг физически и юридически лица. След извършен анализ на отчетените приходи от продажби за 2016 г. е установено, че почти всички от тях са реализирани преди сключването на договора за реклама и същите са свързани с предварително уговорени дейности и събития, за които са сключвани договори. В случая, декларираните разходи за рекламни услуги по договора от 01.08.2016 г. не са донесли никакви приходи от контрагенти и не са довели до увеличаване на икономическата изгода на ревизираното лице.

Предвид горното ревизиращият орган е заключил, че е налице документирани стопански операции, които реално не са осъществени и съответно не са налице

доставки на услуги, от своя страна довело до намаляване на финансовия резултат на ревизираното лице. В случая, двете издадени фактури представляват документи, в които данните не съответстват на обективната действителност, тъй като не отразяват реално извършения предмет от издателя им. Органът по приходите е посочил, че съгласно чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството /ЗСч./, отразяващ вярно стопанската операция, което в случая не е изпълнено. В резултат, на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10, ал. 1 от с. з. и чл. 3, ал. 3 от ЗСч, ревизиращият орган е увеличил финансовия резултат за 2016 г. със сумата от 80 000,00 лв., представляваща отчетените разходи по фактури № 10/19.08.2016 г. и № 13/30.09.2016 г. на [фирма] ЕАД, които не са документално обосновани, по смисъла на ЗКПО. Следствие на това е установил допълнителен корпоративен данък за внасяне в размер на 8 000,00 лв.

В частта по ЗДДС органът по приходите аналогично е приел, че издадените от [фирма] фактури: № 10/19.08.2016 г. и № 13/30.09.2016 г. не обективират реална доставка на услуги, отразяват привидни и симулативни сделки, т.е. абсолютна симулация и съгласно подобни мотиви, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказал правото на приспадане на данъчен кредит по тях в размер общо на 16 000,00 лв., съответно за м. 08.2016 г. и за м. 09.2016 г.

На следващо място ревизиращите органи са констатирани също, че във връзка с получени услуги на територията на страната от чуждестранни доставчици по реда на чл. 21, ал. 4, т. 3 от ЗДДС, ревизираното лице е издало протоколи по чл. 117, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и е отразило същите в отчетните регистри по ДДС през съответните данъчни периоди. След проверка в системата V. е установено, че всички контрагенти са с валидни VIN-номера.

Същевременно в системата V. за обмен на информация са установени разлики между декларираните придобивания от [фирма] и декларираните доставки от чуждестранни доставчици. Ревизираното лице е получило услуги от чуждестранни доставчици, за които не е издало, а е следвало да издаде протоколи по реда на чл. 117, ал. 1, т. 1 и ал. 2 от ЗДДС, като посочи данъчна основа и ДДС и включи същите протоколи в дневника за продажби и дневника за покупки за съответния период. Получените доставки, за които не са издадени протоколи по реда на чл. 117, ал. 1, т. 1 и ал. 2 от ЗДДС са, както следва:

- по фактура на стойност 13 275,00 евро /25 963,64 лв./, издадена от F. Eenheid F. T. H. B.V., Within T. E. B.V.C.S, X., с валиден VIN № NL823759581B01. От V.-системата е установено, че доставката е декларирана за периода: 01.01.2015 г. - 31.03.2015 г. На основание чл. 63, ал. 1, ал. 3 и чл. 117, ал. 2 от ЗДДС, за данъчен период м. 04.2015 г. ревизиращият орган е определил данъчна основа на получената /доставка/ услуга в размер на 25 963,64 лв. /13 275,00 евро/ и е начислил ДДС за нея в размер на 5 192,73 лв.;

- по фактура на стойност 3 722,00 евро /7 279,60 лв./, издадена от Triffid P. AB, Ш., с валиден VIN №SE556806943801. От V.-системата е установено, че доставката е декларирана за периода: 01.04.2015 г. - 30.06.2015 г. На основание чл. 63, ал. 1, ал. 3 и чл. 117, ал. 2 от ЗДДС, за данъчен период м. 07.2015 г. ревизиращият орган е определил данъчна основа на получената услуга в размер на 7 279,60 лв. /3 722,00 евро/ и е начислил ДДС за нея в размер на 1 455,92 лв.;

- по фактури на стойност 30 975,00 евро /60 581,83 лв./, издадени от F. Eenheid F. T. H.

B.V., Within T. E. B.V.C.S, X., с валиден VIN №NL823759581B01. От V.-системата е установено, че доставките са декларирани за периода: 01.07.2015 г. - 30.09.2015 г. На основание чл. 63, ал. 1, ал. 3 и чл. 117, ал. 2 от ЗДДС, за данъчен период м. 10.2015 г. ревизиращият орган е определил данъчна основа на получените услуги в размер на 60 581,83 лв. /30 975,00 евро/ и е начислил ДДС за тях в размер на 12 116,37 лв.

В частта по ЗДДС е констатирано още, че през 2016 г., във връзка с извършваните от [фирма] освободени доставки /продажба на билети за музикални и сценични спектакли и концерти/, дружеството е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в пълен размер, а е следвало да ползва такъв в частичен. Установеният размер на освободените доставки през 2016 г. е 1 230,00 лв. Органът по приходите е посочил, че съгласно чл. 73, ал. 1 от ЗДДС, регистрирано лице има право на приспадане на частичен данъчен кредит по отношение на данъка за стоки или услуги, които се използват както за извършване на доставки, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит, така и за доставки или дейности, за които лицето няма такова право. За определяне размера на частичния данъчен кредит в закона е предвиден специален ред - чл. 73, ал. 2 от ЗДДС. Чл. 73, ал. 6 от ЗДДС гласи, че размерът на частичния данъчен кредит се преизчислява в последния данъчен период на текущата календарна година. Преизчисляването се извършва по ред, определен в Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/, като резултатът се включва в справка-декларация за последния данъчен период, съгласно чл. 73, ал. 8 от ЗДДС.

От [фирма] годишна и месечна корекция на ползвания данъчен кредит не е извършена. На основание чл. 73, ал. 5 от ЗДДС, ревизиращият екип е определил коефициент, изчислен до втория знак след десетичната запетая за цялата предходна календарна 2015 г. на база оборотите по ал. 3 и ал. 4 на чл. 73 от ЗДДС. Същият е $0,28 = 204\,543,48 : /204\,543,48 + 525\,704,22/$. Коефициентът, изчислен до втория знак след десетичната запетая, на база оборотите по ал. 3 и ал. 4 на чл. 73 от ЗДДС за текущата 2016 г., е $1 = 297\,693,45 : /297\,693,45 + 1\,2030,00/ = 0,99588$. Тъй като коефициентът за 2016 г. е единица, органът по приходите е заключил, че резултатът в справка-декларация по ДДС за м. 12.2016 г. в годишен аспект не подлежи на преизчисляване. В случая, предвид определения коефициент на база оборотите за 2015 г. по реда на чл. 73, ал. 5 от ЗДДС, който е в размер на 0,28, резултатът за всеки един от данъчните периоди от м. 01 до м. 12.2016 г. и към 31.12.2016 г. следва да се преизчисли, като на основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от ЗЛВДТДПДВ, за неправомерно ползвания пълен данъчен кредит, вместо частичен, ревизиращият орган е изчислил лихва за закъснение в следните размери:

- За м. 01.2016 г.: $55,05 \times 0,28 = 15,41$ лв. Върху разликата от 39,64 лв. /55,05 - 15,41/ дължимата лихва е 3,54 лв.;

- За м. 02.2016 г.: $0,00 \times 0,28 = 0,00$ лв.;

- За м. 03.2016 г.: $109,60 \times 0,28 = 30,69$ лв. Върху разликата от 78,91 лв. /109,60 - 30,69/ дължимата лихва е 5,72 лв.;

- За м. 04.2016 г.: $0,00 \times 0,28 = 0,00$ лв.;

- За м. 05.2016 г.: $0,00 \times 0,28 = 0,00$ лв.;

- За м. 06.2016 г.: $8\,206,36 \times 0,28 = 2\,297,78$ лв. Върху разликата от 5 908,58 лв. /8 206,36 - 2 297,78/ дължимата лихва е 279,04 лв.;

- За м. 07.2016 г.: $2\,849,84 \times 0,28 = 797,96$ лв. Върху разликата от 2 051,88 лв. /2 849,36 - 797,96/ дължимата лихва е 79,23 лв.;

- За м. 08.2016 г.: $18\,583,07 \times 0,28 = 5\,203,26$ лв. Върху разликата от 13 379,81 лв. /18 583,07 - 5 203,26/ дължимата лихва е 401,43 лв.;

- За м. 09.2016 г.: $9\,918,81 \times 0,28 = 2\,777,27$ лв. Върху разликата от 7 141,54 лв. /9 918,81 - 2 777,27/ дължимата лихва е 154,75 лв.;

- За м. 10.2016 г.: $6\,943,20 \times 0,28 = 1\,944,10$ лв. Върху разликата от 4 999,10 лв. /6 943,20 - 1 944,10/ дължимата лихва е 65,27 лв.;

- За м. 11.2016 г.: $0,00 \times 0,28 = 0,00$ лв.;

- За м. 12.2016 г.: $21\,399,41 \times 0,28 = 5\,991,83$ лв. Върху разликата от 15 407,58 лв. /21 399,41 - 5 991,83/ дължимата лихва е 74,18 лв.

Общо изчислената лихва към 31.12.2016 г. е в размер на 1 063,16 лв.

В хода на ревизията е констатирано също, че ревизираното лице не е включило в дневника за покупки за м. 07.2015 г. както и впоследствие, кредитно известие № 6778/31.07.2015 г. към фактура № 5052/30.06.2014 г. с данъчна основа 3 369,60 лв. и ДДС - 673,92 лв., издадено от [фирма] с предмет на доставката: „Такса Access control“. Според чл. 124, ал. 5 от ЗДДС, независимо от ал. 4 на същия член, регистрираното лице е длъжно да отрази получените от него кредитни известия в дневника за покупки за данъчния период, през който са издадени. В конкретния случай, ревизираното лице е следвало да включи кредитно известие № 6778/31.07.2015 г. в дневника за покупки и в СД по ДДС за данъчен период м. 07.2015 г., което то не е направило. В резултат, ревизиращият орган е намалил данъчния кредит и същевременно е увеличил резултата за м. 07.2015 г. със сумата на ДДС по кредитното известие 673,92 лв.

С решение № 1154/06.08.2018 г., директорът на дирекция ОДОП в отменил РА № Р-22221017005861-091-001/13.04.2018 г., издаден от И. М. Р. – орган, възложил ревизията и М. А. К. – ръководител на ревизията, в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за данъчен период м. 06.2015 г. и в частта на начислените лихви за данъчен период м. 12.2016 г. в размер на 74,18 лв., в останалата оспорена част РА е потвърден.

Пред настоящата инстанция като доказателства по делото са приети представените с жалбата, с административната преписка писмени документи, както и представените в проведено публично съдебно заседание по делото на 14.05.2019 г. и 22.10.2019 г. от процесуалния представител на жалбоподателя писмени документ.

Наред с това по делото са приети, като компетентно изготвени и неоспорени от страните по делото заключенията на вещите лица по допуснатите СТЕ и ССЧЕ. Съдът кредитира заключенията на вещите лице в съвкупност с останалите доказателства по делото, като обективно и безпристрастно дадени.

По делото е приет и протокол № П-22221019143342-073-001 от 13.12.2019 г., обективиращ данни от проведената процедура по обмен на информация.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата:

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с подадена от [фирма] жалба вх. № 53-06-3381/31.05.2018 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-961/05.06.2018 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., поради което жалбата е процесуално допустима, като изпълнила абсолютната процесуална предпоставка на чл.156, ал. 1 и 2 ДОПК при съдебното обжалване на ревизионен акт.

От събраните по делото доказателства се установява, че датата на връчване на решението на директора на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при ЦУ на НАП е 15.08.2018 г., видно от удостоверение за извършено връчване по електронен път на л. 44 от делото. Жалбата до съда е депозирана чрез директора на дирекция ОДОП с дата 31.08.2018 г., поради което съдът приема, че е спазен срокът за оспорване, като е спазено и изискването по чл.156, ал. 1 ДОПК.

Наред с посоченото жалбата е процесуално допустима, тъй като е подадена срещу

подлежащ на оспорване акт и от негов адресат.

Предвид изложеното жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана по същество.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е частично основателна по следните съображения: При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл.160, ал. 2 ДОПК, настоящият състав на съда намира следното:

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл. 119, ал. 2 ДОПК, като ревизията е възложена след надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл. 112 и чл. 113 от ДОПК.

Оспореният ревизионен акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл. 120 от ДОПК - РА е мотивиран, като неразделна част от него е и ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

Видно от приложеното копие на процесния акт, същият е подписан с електронни подписи. С оглед разпоредбата на чл. 16, ал. 1, т. 1 ЗЕДЕУУ по делото са представени удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали РА, както и на лицата, издали РД и ЗВР, от които се установява, че са подписани с квалифициран електронен подпис по смисъла на чл. 16 от ЗЕДЕУУ. Поради което РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, като подписан с квалифициран електронен подпис на органите по чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 160, ал.1 от ДОПК съдът решава делото по същество, като може да отмени изцяло или частично ревизионния акт, да го измени в обжалваната част или да отхвърли жалбата. При разглеждането спора по същество и когато съдът приеме, че актът е незаконосъобразен на основанията, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество, като прецени наличието на материалноправните предпоставки за възникване и установяване на данъкът върху доходите на физическите лица. Производството по обжалване на РА не е контролно - отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер.

Предмет на спор при настоящото разглеждане на делото са установените задължения на жалбоподателя по ЗКПО общо в размер на 8000,00 лв., и лихви в размер на 1123,77 лв., отнасящи се за 2016 г. и задълженията по ЗДДС общо в размер на 37394,77 лв. и лихви в размер на 9181,90 лв., отнасящи се за данъчни периоди м.04,06,07 и 10.2015 г., м. 01,03,07,08,09,10 и 12.2016 г.

По отношение материалната законосъобразност на акта:

По отношение на установените задължения по ЗКПО за 2016 г. и непризнатото право на приспадане на данъчен кредит по фактури на [фирма] съдът намира следното:

В настоящия случай от обсъдение по-горе фактически установявания, се установява, че за да увеличат финансовият резултат за 2016 г. по реда на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, със сумата от 80 000,00 лв., представляваща отчетени разходи по фактури № 10/19.08.2016 г. и № 13/30.09.2016 г. на [фирма], органите по приходите са приели, че не е налице хипотезата на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО. Посочили са, че документираните с фактурите доставки на услуги не са реално извършени, т.е не са документално обосновани, по смисъла на ЗКПО, поради което неправилно дружеството жалбоподател ги е приело за разход и е намалил финансовия си резултат за 2016 г.

Съгласно принципът на документална обоснованост - чл. 4, ал. 3 от ЗСч всяко

записване в счетоводството на предприятието следва да се основава на редовни и автентични документи. Наличието на документална обосновааност е основание за доказване на стопанските операции, за изписването им и респективно отразяване в счетоводството. Събитията и сделките се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма съгл. чл. 4 , ал. 1, т. 5 от ЗСч.

В тежест на жалбоподателят е да докаже, че разходът е действителен, че фактурата действително е издадена от посоченото в нея ДЗЛ, което осъществява стопанска дейност, води счетоводство и има съответния ресурс за осъществяване на документираните доставки. За да се признаят направените по договора разходи и отчитане на прихода е необходимо освен доказване факта за реално извършване на доставка на стока/услуга и притежаване на първични счетоводни документи за документална обосновааност на извършените стопански операции. За да бъде осъществен фактическият състав на принципа от ЗСч - „документална обосновааност”, за да могат отчетените от дружеството разходи да се признаят за текущи, водещи до намаляване на финансовия резултат следва да бъде установено в какво се състои услугата, каква документация е изготвена, обективното изпълнение на услугите, за които е платено, което в настоящия случай, съдът с оглед преценка в съвкупност на събраните по делото доказателства, намира, че е извършено от страна на жалбоподателя.

Съгласно разпоредбата на чл.10, ал.1 от ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обосноваан, чрез първичен документ по смисъла на ЗСч отразяващ вярно стопанските операции. За целите на корпоративното подоходно облагане документът следва да отразява вярно и точно всяка стопанска операция. За да се приеме, че е документално обосноваан счетоводно отразения разход, трябва да се докаже по категоричен начин, че този разход е действително извършен. В процесния случай, за да се признае за реално извършен разхода, не е достатъчно само наличието на фактура и плащане по нея, а следва да са налице документи, доказващи основанието за извършването на разхода. Доказването на реалността на услугата е необходимо условие за признаване на счетоводно отразените разходи.

В настоящия случай органите по приходите са приели, че не е налице реалност на извършената от доставчика услуга по договора за реклама от 01.08.2016 г., с предмет - публикуване на банери и интернет реклама в 10 сайта услуги.

Като основен мотив за липсата на реалност на услугите, органите по приходите са се позовали най-вече на липсата на кадрова обезпеченост на доставчика за изпълнение на услугите предмет на договора за реклама от 01.08.2016 г. на база на който са издадени процесните фактури и чийто предмет е публикуване на банери и интернет реклама в 10 сайта, липсата на информация за съдържанието на банерите както и липса на информация за начина, по който е калкулирана цената на услугата и нейните елементи. Наред с това ревизиращите органи са приели в хода на ревизията, че не е налице и извършено плащане по двете процесни фактури.

Съгласно чл. 12, ал. 1 ЗДДС облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Съгласно чл. 6 ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Съгласно чл. 9 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Съгласно чл. 68 ал.1 т.1 ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си

задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. За да възникне право на приспадане на данъчен кредит за получателя на доставката е необходимо да е налице реално осъществена облагаема доставка. Съгласно чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, датата на която е прехвърлена собствеността на стоката или датата на която е извършена услугата е датата на данъчното събитие.

Регистрирано по ЗДДС лице, съгласно чл. 69 ЗДДС, има право да приспадне като данъчен кредит данъкът за получени от него облагаеми доставки на стоки или услуги, когато използва същите за осъществяване на облагаеми доставки и когато притежава за получените доставки данъчен документ /съгласно чл. 71 ЗДДС/ с изискуемите от закона реквизити, като въведените изисквания за възникване право на приспадане на данъчен кредит са по отношение на конкретната доставка, по която е претендирано това право /по която е приспаднал данъка в подадената справка-декларация/. Съгласно чл. 70, ал. 5 ЗДДС не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. При наличие на облагаема доставка на стока, съответно на услуга, осъществена от регистрирано по този закон лице, която стока, съответно услуга се използва от получателя за осъществяване на други облагаеми доставки са налице условията на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС за приспадане на данъчен кредит по тази доставка.

Д. субект е този, който следва да докаже наличието на предпоставките на ЗДДС за право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Това следва от общия принцип на разпределение на доказателствената тежест в процеса, според който всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, и поради това, че данъчният субект претендира право на приспадане на данъчен кредит, то той е този който следва да докаже изпълнението на всички законови изисквания, включително и за реално осъществяване на доставките по процесните фактури по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС.

Услугите, както се посочи по-горе, следва да се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма, т.е. след като регистрираното лице черпи права от наличието на реална доставка, респ. в негова тежест е да ангажира достатъчно убедителни доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. В тежест на данъчно задълженото лице (оспорващият) е да докаже наличието на всички законови предпоставки за правото му на данъчен кредит, включително и реалността на услугите, каквито твърдения е изложил в жалбата си до съда. Притежаването на данъчни фактури не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в счетоводните регистри стопански операции. При оспорване на фактурите относно отразените в тях стопански операции, в тежест на ползващия се от правата по тези документи е да докаже, че отразените във фактурите стопански операции действително са осъществени. Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице, както по отношение на косвени, така и по отношение на преките данъци. Законът при всички случаи, независимо дали се касае за определяне на косвени или на преки данъци, изисква доказателства най-напред за реалност на доставката, а след това и за правилното ѝ счетоводно отразяване. Т.е. за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението (валидността на двустранната търговска сделка), а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост (при доставката на стока) или за извършването на услугата (по арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС). В този смисъл и установяването на правопораждащия задължението за доставката юридически факт е само индиция за реалността на разместването на блага при изпълнението. Без да е извършена

услугата не възниква данъчно събитие, поради което не е породено задължението по чл. 25, ал.6, т.1 от ЗДДС за начисляване на данъка. Това определя начисляването на данъка, съдържащо във фактическия състав и издаването на процесните фактури (съгласно чл. 86, ал. 1, т. 1 от ЗДДС), като неправомерно и изключващо правото на приспадане на данъчен кредит - чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

В настоящия случай за да обоснове извод за липса на реално осъществена услуга, органите по приходите са извели констатации, че доставчикът [фирма] не разполагат с кадрова обезпеченост да изработи и публикува банерите и да излъчи интернет рекламата в съответните десет сайта.

Съдът намира така изложените доводи за неоснователни. На първо място, основателни са възраженията и доводите на жалбоподателя, че само поради липсата на доказателства за кадрова обезпеченост на доставчика не може да бъде отказано право на данъчен кредит. Наред с това настоящия съдебен състав приема, че дори и доставчика да не е имал назначени по трудов договор лица, то това не може да обуслови еднозначен отговор за нереалност на спорните услуги, вкл. и за необезпеченост с работници, тъй като няма законово изискване работниците да бъдат назначавани само на трудови договори. Дали работниците са били наети по трудов или по граждански договор, е без значение за реалността на доставките. Нещо повече изрично в практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) се приема, че установяването на фактите пряко свързани с ресурсната и кадрова обезпеченост на доставчика е в доказателствена тежест на ревизиращия орган, което правило се извлича при тълкуването на чл. 168б."а", чл. 178б."а", чл. 220, т. 1, чл. 226 и чл. 273 на Директива 2006/112/ ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. относно общата система на ДДС, както и, че на получателя по доставките не може да му се възлага в тежест да установява дали неговия доставчик е имал обезпеченост (в случая кадрова) за публикуване на рекламните банери и излъчване на интернет рекламата в съответните десет сайта. В този смисъл е и решение по съединени дела С - 80/11) и С-142/11 (М. и D.). Недекларирането на наети работници е застъпено в решение по дело С-324/11 (G. T.) и според него Директива 2006/112/ и трябва да се тълкува в смисъл, че не се допуска данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото на приспадане от дължимия или платен данък върху добавената стойност за предоставени му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Констатации в ревизионния акт за данъчна измама в хода на съдебното производство не са изтъкнати от приходната администрация. Такива не са изложени и в решението на директора на Дирекция „ОДОП“.

Предвид изложеното и с оглед цитираната практика на СЕС, възприета и в други негови решения (напр. Решение по дело С-18/13), съдът намира, че отказът да се признае право на данъчен кредит с аргумент липса на кадрова и техническа обезпеченост на доставчика е незаконосъобразен.

На следващо място, от събраните по делото писмени доказателства се установява, че изпълнението на задълженията по спорните рекламни услуги, така както е посочено и от ревизиращите органи са извършвани от страна на доставчика, изпълнител по договора за реклама - [фирма]. От приетото, като неоспорено заключение на вещото лице по допуснатата СТЕ и дадените от него отговори на въпроси в провело се публично съдебно заседание, се установява, че изготвянето на банерите и излъчването на интернет рекламата в съответните десет сайта, е дейност, която се характеризира с ниско ниво на трудност, която може да бъде

извършена от едно лице и от всяка една компютърна конфигурация, т. е не е необходима значителен кадрови ресурс за изпълнение на поетите по договора задължения.

Наред с това от заключението на вещото лице, както и от представените по делото констативни протоколи от № 1 до № 15, вкл. с дати от 01.09.2016 г. до 13.11.2017 г. се установява, че възложените от страна на жалбоподателя услуги са извършени и са с оглед предмет на договора за реклама от 01.08.2016 г. и сключения в следствие анекс № 1 от 01.11.2017 г., и на база на които са издадени процесните фактури. Ангажираните в тази връзка от жалбоподателя писмени доказателства съдът намира за убедителни и достатъчни да обосноват извод, че между жалбоподателя и издателят на фактурите са възникнали и са се развили действителни търговски отношения, в рамките на които са извършени процесните доставки.

Неоснователни са и изводите на органите по приходите, че е налице липса на информация за съдържанието на банерите, както и липса на информация за начина, по който е калкулирана цената на услугата и нейните елементи. От многобройно представените по делото доказателства обсъдени обстойно по-горе във фактическата част на решението, се установява яснота относно предмета на поръчката, а именно публикуване на рекламни банери и интернет реклама на 10 сайта, както и, че уеб банерите се изработват и публикуват от изпълнителя, който е свободен да избере технологията на изработка, характера, вида на графичните изображения, както и цифровите им формати. Индивидуализирани са и размерите на банерите, като е договорено, че същите следва да се вградят в уеб страниците и да са с форма на правоъгълници в посочените размери и пиксели от жалбоподателя, възложител по договора.

Налице е и информация за начина, по който е калкулирана цената на услугата и нейните елементи. В договора е посочено, че възнаграждението е определно в размер на 83 333.33 лева без ДДС за целия период на договора, а именно от 01.08.2016 г. до 01.08.2019 г., като същото включва 533.33 лева за изработка и по 230 лева за излъчване на интернет реклама на месец за един сайт, поради което настоящия сдебен състав не споделя и този довод изложен от ревизиращите органи за липса на реалност на услугите.

Неоснователен е и доводът, че в хода на ревизията не е налице извършено плащане по двете процесни фактури. От представеното по делото споразумение за делегация от 03.10.2016 г. е видно, че доставчика на услугата, в качеството му на делегант се явява кредитор на жалбоподателя, в качеството му на делегат на парични вземания, произтичащи от настоящия договор реклама от 01.08.2016 г., за които към момента на подписване на споразумението са издадени процесните две фактури - № 10 от 19.08.2016 г. и № 13 от 30.09.2016 г., а дружество [фирма], в качеството му на делегатар притежава вземане от наемни правоотношения от [фирма], произтичащи от договор за наем от 15.01.2016 г. Макар и да не е уредена изрично в ЗЗД, делегацията представлява една операция, чрез която едно лице (делегант) нарежда на друго лице (делегат) да извърши или да се задължи да извърши една престация на едно трето лице (делегатар). В конкретната хипотеза по безспорен и категоричен начин се установи, че е налице плащане на услугите, което, както се установява, както от от събраните по делото доказателства, така и от заключението на вещото лице по ССЧЕ. Видно е също, че жалбоподателят е отразил издадените фактури в счетоводството си, в дневник за покупки и СД за съответния данъчен период, както и че доставчикът му е отразил процесните фактури в дневник за продажби и СД за съответния данъчен период.

Относно твърденията на органите по приходите, че процесните разходи за рекламни услуги по договора от 01.08.2016 г. реално не са донесли приходи от контрагенти и в

тази връзка не е налице еквивалент между престацията за рекламните услуги и икономическата изгода на ревизираното дружество, съдът намира същите за неоснователни. Същите са лаконични и не са съобразени с предмета и срока на изпълнение по договора, който е с продължително действие. Основателни са доводите на жалбоподателя, че от страна на ревизиращите органи в хода на административното производство, не са изследвани приходите реализирани от страна на жалбоподателя през 2017 г.

С оглед на изложеното, крайният извод на съда е, че събраните в хода на ревизията и настоящото производство доказателства позволяват да се направи обосновен извод, че жалбоподателят действително е получил от доставчика [фирма] съответните услуги, т.е. че процесните фактури документират реално осъществени доставки, поради което не е налице основание да му бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит за м. 08 и м. 09.2016 г.

Въз основа на горните мотиви, съдът намира, че не е налице документиране на стопански операции, които реално не са осъществени и съответно са налице доставки на услуги. Това от своя страна по смисъла на чл. 10, ал.1 от ЗКПО представлява счетоводен разход, документално обосновен чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството /ЗСч./ и като такъв следва да се признае за данъчните цели и следователно да доведе до намаляване на финансовия резултат на ревизираното лице за процесните периоди.

Ето защо, настоящия съдебен състав на съда, счита, че не е налице основанието на чл. 26, т. 2 от ЗКПО във вр. с чл. 10, ал. 1 от с. з. и чл. 3, ал. 3 от ЗСч за увеличаване на финансовия резултат на дружеството жалбоподателя за 2016 г. със сумата от 80 000 лева, представляващи отчетени разходи по фактури №10/19.08.2016 г. и №13/30.09.2016 г. издадени от [фирма], които се установи, че са документално обосновани, по смисъла на ЗКПО тъй като отразяват реално извършения предмет от издателя им.

Предвид горното, неправилно и незаконосъобразно органът по приходите не е признал на дружеството направените разходи по тези фактури и е увеличил ФР на дружеството за 2016 г. на основание чл.26 т.2 ЗКПО - с разходите, които не са документално обосновани.

С оглед на изложеното, съдът намира, че РА, в частта в която са установени задължения по ЗКПО за 2016 г. и не е признатото право на приспадане на данъчен кредит по фактури № 10/19.08.2016 г. и № 13/30.09.2016 г. издадени от [фирма], се явява незаконосъобразен и като такъв следва да бъде отменен.

По отношение на констатациите относно корекцията на декларирания данъчен кредит в м. 07.2015 г. със стойността на КИ № 6778/31.07.2015 г., издадено от [фирма], съдът намира същите за основателни.

Основанията за корекции на ползван данъчен кредит при изменение на данъчната основа и при промяна на вида на доставката са уредени в нормата на чл. 78 от ЗДДС, според която регистрираното лице е длъжно да коригира размера на ползвания данъчен кредит при изменение на данъчната основа или при разваляне на доставката, както и при промяна на вида на доставката. Корекцията се извършва в данъчния период, през който са възникнали тези обстоятелства, с отразяването на документа по чл. 115 в дневника за покупки и в справката-декларация за съответния данъчен период (чл. 78, ал.2 от ЗДДС).

В настоящия случай от органите по приходите е констатирано, че [фирма] е издало на ревизираното лице кредитно известие № 6778/31.07.2015 г. към фактура № 5052/30.06.2014 г. с данъчна основа 3 369,60 лв. и ДДС - 673,92 лв., което ревизираното лице не е включило в дневника за покупки за м. 07.2015 г. както и впоследствие. С оглед на това и предвид разпоредбата на чл. 124, ал. 5 от ЗДДС е

извършена корекция на данъчния кредит за м. 07.2015 г.

По делото от страна на ревизиращите органи не са изложени обстоятелства обусловили причината поради която е настъпило изменение на дънчната основа респ. развалена доставката, за да бъде издадено процесното кредитно известие. Следва да се има предвид, че същото се издава към фактурата, най-късно до 5 дни от датата, на която е възникнало основанието за издаването му. Т.е. издаването на кредитното известие е предпоставено от други предшестващи отношения, които следва да са се осъществили за да бъде законосъобразно издадено това кредитно известие - извършена доставка, основание за разваляне на доставката или за намаляване на данъчната основа по нея. Тези предшестващи отношения следва да са отразени в счетоводството също по надлежен начин, както основанията за възникване на данъчното събитие, така и тези довели до развалянето на доставката или намаляването на данъчната основа по нея. В процесният случай тези изисквания не са обсъдени в хода на ревизионното производство, нито от страна на решаващият орган. С оглед на изложеното РА, в тази му част е незаконсъобразно издаден и като такъв следва да се отмени.

Относно начисления ДДС за м. 04, 07 и м.10.2015 г., за получени услуги от чуждестранни лица по чл. 21, ал. 4, т. 3 от ЗДДС и неиздадени протоколи по реда на чл. 117, ал. 1, т. 1 и ал. 2 от ЗДДС:

За да начисли допълнително ДДС върху стойността на недеklarирани доставки и да включи данъка в увеличение на резултата за съответните спорни данъчни периоди за м. 04, м. 07 и м. 10.2015 г, органите по приходите са приели за установено, че ревизираното лице е получило услуги от чуждестранни дружества, а именно „F. E. F. T. H. B.V.,Within T. B.V.C.S“, Кралство Н. и „Triffid P. AB“, Ш., с валидни VIN, за които последното не е издало протоколи по чл. 117 от ЗДДС с посочена данъчна основа и начислен ДДС и не е включило същите в дневника за продажби и в дневника за покупки за съответния данъчен период. Информацията послужила за достигане до този извод ревизиращите органи са взели от системата V., и с оглед на това са приели, че за същите не са изпълнени изискванията на чл. 73а от ЗДДС и за тях не е налице право на приспадане на данъчен кредит. Тези изводи, с оглед на събраните по делото доказателства, в това число и заключението на вещото лице по приетата съдебно-счетоводна експретиза, съдът намира за неправилни и незаконсъобразни.

Установява се в настоящия случай, че процесните доставки са реално извършени през месеците 04, 07 и 10.2015 г., от данъчно задължени лица от Кралство Н. и Ш., с място на извършване, територията на Р.България на основание чл. 21, ал. 2 и чл. 23, ал. 4 от ЗДДС, с получател ДЗЛ по ЗДДС, регистрирано на територията на страната. Няма спор, че същите са облагаеми.

От заключението на съдебно-счетоводната експретиза по отношение на получената от дружеството жалбоподател услуга, обективирана във фактура фактура № 15500059 от 30.07.2015 г. на стойност 17 700 евро, с издател „Within T. E.“, X., е видно че дружеството жалбоподател е издало протокол по реда на чл. 117, ал., т. 1 и ал. 2 от ЗДДС под № [ЕГН] от 19.02.2015 г., в който е посочило данъчна основа и начисления ДДС, като протоколът е отразен в дневника за продажби и в дневника за покупки за съответния данъчен период.

За останалите спорни фактури, а именно фактура № 538 от 02.06.2015 г. на стойност 3750 евро, издадена от „Triffid P. AB“, Ш. и фактура № 15500067 от 06.08.2015 г. на стойност 13275 евро, издадена от „Within T. E.“, X., жалбоподателят не е издал протоколи по реда на чл. 117, ал. 1, т. 1 и ал. 2 от ЗДДС и същите не са отразени в дневника за продажби и покупки за съответния период. Посочено е, че и двете фактури не са осчетоводени през фискалните 2015 и 2016 г. При изслушване на заключението, вещото лице в проведеното на 14.05.2019 г. открито съдебно

заседание, е уточнило, че плащания към двамата доставчици са надлежно осчетоводени и отразени през 2017 г. от страна на жалбоподателя.

Според разпоредбата на чл. 72, ал. 1 от ЗДДС регистрирано по този закон лице може да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит за данъчния период, през който е възникнало това право, или в един от следващите 12 данъчни периода.

С решението по делото Е., точка 41 СЕС е приел, че от текста на чл. 18, §1 от Шеста директива, правото на приспадане по принцип се упражнява "по време на същия данъчен период", през който това право е възникнало. Независимо от това, съгласно член 18, параграф 3 от Шеста директива на данъчнозадълженото лице може да се разреши да извърши приспадане, въпреки че не е упражнило правото си по време на данъчния период, през който това право е възникнало. В този случай обаче правото му на приспадане се упражнява при определени условия и ред, приети от държавите-членки - т. 42. В т. 43 е посочено, че от това следва, че държавите-членки могат да изискват правото на приспадане да се упражнява или в течение на периода, през който е възникнало, или в течение на по-дълъг период, но при спазване на определени условия и ред, посочени в тяхната национална правна уредба.

Такива специални изисквания са въведени с разпоредбата на чл. 73а от ЗДДС, според която доставки, за които данъкът е изискуем от получателя, правото на приспадане на данъчния кредит е налице и когато получателят не разполага с документ по чл. 71 т. 2 /протокол по чл. 117 и чл. 163б, ал. 2/ и не е спазил изискванията на чл. 72 /да отрази документа в дневника за покупките и справка-декларация за периода/, ако доставката не е укрита и данни за нея са налични в счетоводството на получателя. Тези изисквания са кумулативни, целта им е да не се допусне злоупотреба с ДДС и изпълнението им следва да бъде проверено при преценката дали оспорващото дружество има право да приспадне начисления ДДС за процесните доставки.

С оглед на приетото от съда от фактическа страна и цитираните правни норми съдът не споделя извода на органа по приходите, че в случая за оспорващия не е налице право на приспадане на данъчен кредит за доставките, тъй като за тях не са издадени протоколи по чл. 117 от ЗДДС и тъй като тези доставки са укрити и за тях няма данни в счетоводството на ДЗЛ. Напротив установи се, че за фактура № 15500059 от 30.07.2015 г. на стойност 17 700 евро, с издател „Within T. E.“, Х., дружеството жалбоподател е издало протокол по реда на чл. 117, ал., т. 1 и ал. 2 от ЗДДС, а по отношение на другите две фактури, макар и да липсав издаден такъв, е налице хипотезата на чл. 73а от ЗДДС, доколкото са налице множество счетоводни записвания, които са оставили трайна следа, че е налице доставка, с конкретно индивидуализиран предмет между дружеството жалбоподател и чуждестранното лице.

С оглед на изложеното, настоящия съдебен състав намира, че доколкото въпросните доставки фигурират в счетоводството на [фирма], същите не са укрити, тъй като има данни в счетоводството на получателя за нея, е налице и правото на приспадане на данъчен кредит в същия размер /на начислен данък/, като данъкът се включва освен в дневника за продажби и в дневника за покупки, на основание чл. 73 а от ЗДДС.

За пълнота следва да се посочи, че от проведената процедура по обмен на информация, обективирана в проткол № П-22221019143342-073-001 от 13.12.2019 г. е видно, че от страна на „F. E. F. T. H. B.V., Within T. B.V.C.S“, Кралство Н. неправилно е извършено деклариране на вътреобщностни услуги на българския данъкоплатец [фирма], използвайки ДДС номер, който номер е идентификационен номер на ДДС на предприятието към което принадлежи Within T. B.V.C.S“, Кралство Н.. Като не е изяснило фактите и обстоятелствата относно разминаването на обявяването на тази фактура от страна на доставчика, в хода на административното производство, а това

е сторено едва в хода на съдебното производство и то от страна на жалбоподателя, върху който не е лежала доказателстваната тежест за установяване на тези факти, то правилно и законосъобразно както е посочил жалбоподателя в писмената си защита, е налице и нарушение на принципа на обективност, залегнал в чл. 3 от ДОПК. С оглед на изложеното, РА и в тази част, следва да се отмени като незаконосъобразен.

По отношение начислените лихви в размер на 1063,16 лв. за неправомерно ползване на пълен, а не на частичен данъчен кредит през данъчните периоди на 2016 г., съдът намира следното:

В хода на ревизията е установено, че данъчният кредит за процесните периоди е формиран основно от получени доставки на стоки и услуги, свързани с основната дейност на [фирма] - организиране на концерти с участие на артисти от държави членки на ЕС при предварителна продажба на билети. Установено е още, че през 2016 г., във връзка с извършваните от [фирма] освободени доставки по смисъла на чл. 42, ал.1 от ЗДДС /продажба на билети за музикални и сценични спектакли и концерти/, дружеството е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в пълен размер, а е следвало да ползва такъв в частичен размер. Установеният размер на освободените доставки през 2016 г. е 1 230,00 лв. От [фирма] годишна и месечна корекция на ползвания данъчен кредит не е извършена.

Органът по приходите е посочил, че съгласно чл. 73, ал. 1 от ЗДДС, регистрирано лице има право на приспадане на частичен данъчен кредит по отношение на данъка за стоки или услуги, които се използват както за извършване на доставки, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит, така и за доставки или дейности, за които лицето няма такова право. Тези изводи са правилни и се споделят от настоящия съдебен състав на съда. Правилно и съобразно изискването на чл. 73, ал. 6 от ЗДДС във вр. с чл. 73, ал. 8 от ЗДДС е преизчислен размера на частичния данъчен кредит, като на основание чл. 73, ал. 5 от ЗДДС, ревизиращият екип е определил коефициент, изчислен до втория знак след десетичната запетая за цялата предходна календарна 2015 г. на база оборотите по ал. 3 и ал. 4 на чл. 73 от ЗДДС.

С оглед на изложеното и доколкото от събраните по делото доказателства, се установи, че ревизираното дружество за данъчните периоди през 2016 г. е ползвало пълен данъчен кредит, а не частичен - съгласно коефициент 0,28 /на основание чл. 73, ал. 5/, то законосъобразно приходните органи са посочили, че за времето на неправомерното ползване на пълен данъчен кредит правилно органът по приходите е начислил лихва до 31.12.2016 г. за всеки от периодите.

Ето защо в тази му част РА е законосъобразен и като такъв следва да се потвърди.

По разноските по делото:

На основание изложеното и доколкото жалбата е частично основателна, право на разноски притежават и двете страни в производство, които своевременно са заявили искане за присъждане на разноски по делото. Жалбоподателят е приложил списък на разноските и на основание чл. 161, ал.1 от ДОПК ответникът следва да бъде осъден да заплати сторените от жалбоподателя съдебно-деловодни разноски в размер на 4155.41 лева, съразмерно на уважената част от жалбата. Неоснователно е направеното от ответната страна възражение за прекомерност на адвокатския хонорар, което с оглед материалният интерес и сложността на делото и във връзка с чл. 8 от Наредба № 1/09.07.2004 г., съдът намира, че не следва да бъде намаляван. Жалбоподателят следва да заплати на ответната страна, на основание чл.161, ал.1 ДОПК и предвид чл.8, ал.1 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, разноски в размер на 42.46 лева., представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Воден от горното и на основание чл. 160 ал.1 от ДОПК, Административен съд

София-град, III-то отделение, 70 състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221017005861-091-001 от 13.04.2018 г., издаден от И. М. Р. – орган, възложил ревизията и М. А. К. – ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с решение № 1154 от 06.08.2018 г. на директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП, относно установените задължения по ЗКПО за 2016 г. в размер на 8000 лева, главница и лихви в размер на 748.95 лева; в частта на установените задължения по ЗДДС за непризнатото право на приспадане на данъчен кредит по фактури на [фирма] за данъчни периоди м. 08. и м. 09.2016 г.; в частта на извършена корекцията на декларирания данъчен кредит за м. 07.2015 г. и в частта на начисления ДДС за данъчни периоди м. 04, 07 и м.10.2015 г. за получени услуги от чуждестранни лица по чл. 21, ал. 4, т. 3 от ЗДДС и неиздадени протоколи по реда на чл. 117, ал. 1, т. 1 и ал. 2 от ЗДДС, общо всички в размер на 35438.94 лева и лихви в размер на 8044.16 лева

ОТХЪВРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК:[ЕИК] против Ревизионен акт № Р-16002616009198-091-001/15.06.2017 г., потвърден с Решение № 1154 от 06.08.2018 г. на директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП, в частта на установените задължения за лихви в размер на 1063,16 лв. за неправомерно ползване на пълен, а не на частичен данъчен кредит през данъчните периоди на 2016 г.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на [фирма], ЕИК:[ЕИК] сумата от 4155.41 лева, разноски в производството, съразмерна на уважената част на жалбата

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК:[ЕИК] да заплати на Националната агенция за приходите, сумата в размер на 42.46 лв. - юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред Върховния Административен Съд, в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му.

СЪДИЯ: