

РЕШЕНИЕ

№ 345

гр. София, 14.01.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав, в публично заседание на 12.12.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Ася Атанасова, като разгледа дело номер **1205** по описа за **2010** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от ДОПК

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], [улица], представлявано от изпълнителния директор М. М. срещу ревизионен акт № [ЕГН]/06.07.2009г., издаден от Д. А. – гл. инспектор по приходите при ТД на НАП С. – град, потвърден с решение № 1711/04.12.2009г. на Директора на Дирекция “Обжалване и управление н изпълнението” (ДОУИ) – С. при ЦУ на НАП.

Становища на страните:

Жалбоподателят [фирма] по подробни съображения в жалбата оспорва законосъобразността на РА. Доводите са за: -на първо място нищожен поради липса на компетентност-нарушена разпоредба на чл. 119, ал. 3. във връзка с ал. 2 от ДОПК, нарушения на основни принципи за осигуряване и гарантиране правото на защита в процеса, служебното начало и обективност при извършване на ревизията, всеостранност и пълнота на доказателствата и тежест на доказване; недоказан-постановен при липса на мотиви съгласно чл. 120, ал. 1 .т.5 от ДОПК, като фактическите констатации и правните изводи не се подкрепяли и са в противоречие със събраните и представени в хода на производството доказателства; незаконосъобразен-издаден в противоречие с материално правни разпоредби на чл. 65, ал. 4, т. 4 от ЗДДС (отм.). Подробно се обсъждат нататък.

Ответникът иска отхвърляне на жалбата като неоснователна и недоказана. От събраните доказателства не се установявало извършване на рекламни услуги от лицата, издали спорните фактури на жалбоподателя, като данни за конкретни клиенти,

чиито поръчки жалбоподателят е възложил на своите доставчици и за конкретното им изпълнение не са налице по делото. По тези съображения и съображенията в решението му претендира отхвърляне на жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Факти по делото:

На основание Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 807651/17.12.2008г., изменена със Заповед № 902705/21.04.2009 г., издадени на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК от П. Г. Г. на длъжност началник на сектор „Ревизии“ в Дирекция ДОК на ТД на НАП С.-град е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), в приложимата му към съответните периоди редакция, за отделните данъчни периоди от 01.01.2003 г. до 31.05.2003 г. Ревизията е възложена в изпълнение на Решение № 1766/03.12.2008 г. на Директора на Дирекция ОУИ-С., с което е отменен частично като незаконосъобразен РА № [ЕГН]/18.06.2008 г. и преписката е върната за издаване на нов РА за цитираните по-горе данъчни периоди, при спазване на задължителните указания в мотивите на решението.

Резултатите от настоящата повторна ревизия са отразени в Ревизионен доклад (РД) № 902705 от 04.06.2009 г., връчен на представляващия дружеството на 08.06.2009 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК ревизираното лице не е подало възражение.

Ревизията приключва с издаване на обжалвания РА № [ЕГН] от 06. 07.2009 г., издаден от Д. В. А., на длъжност гл. инспектор по приходите при ТД на НАП С.-град, упълномощена със Заповед за определяне на компетентен орган № К 902705/08.06.2009г. подписана от органа, възложил ревизията. Определен е резултат за ревизирания период (общо за данъчни периоди 01.01.2003г. до 31.05.2003г.) ДДС за внасяне в размер на 44 215,18 лв. и лихви за просрочие 21 815,98 лв., при деклариран от лицето резултат ДДС за внасяне в размер на 8 549,51 лв. След отчитане на внесените от лицето задължения е извършено прихващане на надвнесения данък с дължимите суми за внасяне. В резултат на това на ревизираното лице е възстановена сумата от 622,22 лв.

За да се стигне до определяне от ревизията на горните размери на задълженията по ЗДДС при ревизията е извършена корекция на декларирания от [фирма] резултат за ревизираните данъчни периоди от 01.01.2003 г. до 31.05.2003 г., като на основание чл. 64, ал. 1 и чл. 6 от ЗДДС (отменен, действащ през процесните периоди) не е признато правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 35 665,67 лв., въз основа на констатации по фактурираните доставки от доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], „Мирида,(Т.) ЕООД и [фирма]. Ревизиращият орган въз основа на резултатите от извършени насрещни проверки на цитираните доставчици на жалбоподателя, представените от последния доказателства и проверка в програмен продукт „СУП“ приема, че по отношение на тези доставчици не са изпълнени изискванията на чл.63 и чл.64, ал.1 от ЗДДС. Изводът на органа е, че след като не са представени доказателства за наличие на ресурс за извършване на стопанските операции, както и за тяхното документално отразяване в счетоводството на доставчиците, то липсват реални доставки и възникнало данъчно събитие. А след като липсва реална доставка, която да е основание за начисляване на данъка, то според ревизиращият орган е без значение дали плащането на ДДС е по банков път, чрез ДДС сметка и приема, че не е налице данъчен кредит по смисъла на чл.63 от ЗДДС, за който да се упражни право на приспадане на данъчен кредит съгл.чл.64, ал.1

от ЗДДС.

РА е обжалван по административен ред, където е потвърден с решение № 1711/04.12.2009г. на директора на ДОУИ-С.. Аргументите на решаващият орган да потвърди РА също са свързани с недоказване от страна на жалбоподателя на реални доставки по фактурите, по които е отказан данъчен кредит.

След потвърждаването му при административното обжалване РА е обжалван по съдебен ред и е образувано настоящото производство.

В хода на съдебното производство са събрани доказателства – гласни и писмени, които се обсъждат по нататък.

По допустимостта на жалбата: Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в срока по чл. 156, ал. 5 от ДОПК –решението е връчено на 07.12.2009г., а жалбата до съда е подадена чрез решаващия орган на 18.12.2009г. Спазен е и срокът по чл.155, ал.1 от ДОПК предвид споразумението по чл.156, ал.7 , ал.1 от ДОПК за удължаването му до 05.12.2009г. Предмет на съдебното обжалване е РА, който е обжалван по административен ред в обжалваната пред съда част. Следователно жалбата се явява процесуално допустима и следва да бъде разгледана относно нейната основателност.

По основателността на жалбата:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. При преценка по същество на жалбата и дължимата служебна проверка за законосъобразност на РА, съдът приема следното:

Обжалваният в настоящото производство РА № [ЕГН]/06.07.2009г.. е издаден от орган по приходите, определен със ЗОКО № К 902705/08.06.2009г. на органа, възложил ревизията и съответно е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК (ред. преди изм. в ДВ, бр. 82 от 2012 г.) вр. с чл. 118, ал. 2 от ДОПК и с чл. 7, ал. 1 т. 4 от ЗНАП и в кръга на определените му в чл. 119, ал. 3 от ДОПК правомощия. РА е издаден в писмена форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1, т. 1 – т. 8 от ДОПК.

Неоснователно е оплакването на жалбоподателя за нищожност на РА поради липса на компетентност, тъй като била нарушена нормата на чл.119, ал.3 във връзка с ал.2 от ДОПК. Споделя се в трайната съдебна практика на ВАС на РБ, че определянето на едно и също лице да издаде РА, участвало и в изготвянето на ревизионния доклад, при липсата на изрична законова забрана за това в ДОПК не обосновава нарушение на процесуалните правила (така решение №3971/2011г. по адм. дело № 10311/2010г., I А о., решение № 99934/09 по адм. дело № 3200/2009 на ВА, Io.). В случая определеният да издаде РА, съгласно ЗОКО № К 902705/08.06.2009г. подписана от органа, възложил ревизията на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК е Д. В.А., на длъжност гл. инспектор по приходите. В разпоредбата чл. 119, ал. 2 ДОПК (преди изм. ДВ, бр. 82 от 2012 г.) не се съдържа допълнително изискване към органа по приходите, който може да бъде определено да издаде РА, освен да е му е възложена компетентността от органа, възложил ревизията, следователно органът по приходите, издал акта не е действал извън предоставените му правомощия, още повече, че ревизионният доклад е съставен от екип от ревизори, а не само от него. Приложимият процесуален закон – ДОПК в съответната към ревизията редакция, в чл. 119, ал. 2 регламентира задължение за органа, възложил ревизията, да определи със заповед компетентния орган по

приходите, който да издаде РА. Нито в чл. 119 ДОПК, нито пък в чл. 117 от ДОПК, отнасящ се до съставянето на ревизионния доклад, изрично е регламентирана забрана от законодателя едно и също лице да участва в ревизията и да изготви ревизионния доклад и да издаде РА. От липсата на такава изрична забрана следва, че е предоставена преценка на органа, възложил ревизията, както да определи издателя на РА, вкл. измежду лицата, извършили ревизията, така и да оправи друго лице по чл. 7, ал. 1, т. 4 ЗНАП.

При издаването на РА не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да повлияят на неговата законосъобразност.

Процесуалните нарушения при издаването на РА, поддържани от жалбоподателя – за необоснованост и недоказаност на РА, съдът намира за неоснователни. От една страна в хода на втората ревизия са извършени съответните процесуални действия по служебно събиране на доказателства от значение за определяне на спорните задължения, като чрез насрещни проверки на доставчиците и искане до ревизираното лице, са събирани доказателства.

Що се отнася до възражението на жалбоподателя във връзка с допуснати процесуални нарушения при насрещните проверки на доставчиците намира, че не са допуснати нарушения, които да се отразят на законосъобразността на акта до степен на основание за неговата отмяна. От една страна, защото правото на приспадане на данъчен кредит не е отказано на основание ненамиране на доставчиците на адрес, а заради констатации за нереалност на доставките. И от друга страна, защото съдът в производството по обжалване на РА е инстанция по същество и следва да реши като такава спора и съответно в хода на съдебното производство за жалбоподателя съществува правната възможност да ангажира всички допустими доказателства, вкл. и по отношение на доставчиците. Тоест нарушение, свързано с несъбиране на всички доказателства в хода административните производства във връзка с РА, е преодолимо с процесуалните правила в съдебното производство по обжалване на РА, където страната може да представя всички допустими доказателства по съществото на спора. От друга страна оспореният в настоящето производство РА отговаря на изискванията към съдържанието на ревизионния акт, уредени в чл.120 от ДОПК apis://norm%7c2023%7c8%7c120%7c/ и в частност на изискването, визирано в т.5 на ал.1 на нормата за мотиви за издаване на акта (вероятно това е имал предвид жалбоподателя, сочейки като нарушена т.6, касаеща разпоредителната част на акта). В РА са изложени изрични мотиви на 4-ри страници – от стр.2 до стр.5. Поради това оплакванията в жалбата за липса на мотиви не отговарят на съдържанието на тук обжалвания РА и са неоснователни.

При преценка приложението на материалния закон съдът съобрази следното от фактическа и правна страна по констатациите за непризнато право на приспадане на данъчен кредит по доставчици както следва:

1. Непризнаване на право на данъчен кредит на [фирма] общо в размер на 8100 лв. по 9 бр. фактури, издадени от [фирма], отразени в данъчни периоди м. 01, м.02, и м.03 на 2003г.

„А.“ АД е включило в дневниците си за покупки, съответно в СД с право на пълен данъчен кредит в размер общо на 8 100 лв., за м.01, м.02 и м.03 на 2003г., девет броя фактури (подробно описани на стр. 4-5 от РА) по които е получател, издадени от доставчика „Ем Ге К.“ ЕООД. Предметът на фактурите са услуги, описани като

реклама в съответния вестник/списание (в., „Сега”, в. ”З.”, в., „Д.”, сп. „Е.”, „Е.”, „Наш дом”, „Ж. днес”, „К.”, „За мен”, „По здрави” (л.109-117 от приложението).

При насрещната проверка на този доставчик е установено, че [фирма], ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК] е deregистриран по ЗДДС на 05.06.2003 г. по инициатива на данъчен орган, което обстоятелство тъй като е след спорните фактури, е неотнормимо. Дружеството е отразило в дневника за продажби за съответния данъчен период проверяваните 9 бр. фактури като издадени на [фирма]. Поради ненамиране на дружеството на адрес, искането за представяне на документи и писмени обяснения му е връчено по реда на чл.32 от ДОПК, като в указания от органа по приходите 7-дневен срок от това връчване не се е явил упълномощен представител на дружеството и не са представени изискваните документи.

Съгласно констатациите и в РД, са представени доказателства за заплащане на данъчната основа по касов път и данъка по „ДДС сметка”.

Констатацията на ревизията въз основа на програмен продукт „СУП” е, че за ревизирания период 01.01.2003г.-31.05.2003г. този доставчик няма назначени по трудов договор лица.

Настоящият управител на дружеството жалбоподател М. М. в декларация (л.146) сочи, че е вписан като управител след ревизирания период 01.01.2003г.-31.05.2003г., фактическата му работа в дружеството е от м.10.2003г., когато му е предадена документацията на дружеството. В тази документация сочи, че липсвали договори и анекси за извършване на дейност до този момент, включително и за доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Прилага приемо-предавателен протокол от 17.10.2003г., в който са описани предадените му документи.

По делото са събрани свидетелски показания от свидетелите Й. П. Д. – Д. и В. Д., управители на [фирма] през ревизираните периоди. Свидетелят Д., без да си спомня конкретни доставки с предмет реклама, описва принципно същността на сключваните по онова време рекламни сделки – закупуване и предоставяне на рекламна площ в съответните медии, сделките били за закупуване на определен брой страници рекламна площ. За постигане на най-ниска цена ползвали закупуване на рекламни площи от други дружества, които са постигали по-добра цена и са предоставили съответната рекламна площ. Явявали се посредник между тях и медията и предоставяли по-добър процент на отстъпка. Това пространство би могло да бъде купено с някаква сделка или да бъде осъществено чрез бартерна сделка. Практиката била такава, че не се изисквало да има подписани приемо-предавателни протоколи за тази услуга. Реалното доказателство на случилата се рекламна кампания се правело на пресбук, тогава нямало практика за сключване на писмени договори и за дефиниране във фактурите на клиентите, понеже сделките били за закупуване на определени страници, нито за оформяне на приемо-предавателни протоколи. Доказателствата за медийна услуга е представянето на съответните екземпляри от списания, вестници и други носители. Връзката между фактурата и резултата в списанието била, че е публикувана рекламна страница за съответен клиент. Като съдържание на рекламни услуги посочва освен чистото закупуване на рекламна площ, също и планиране на рекламните кампании, стратегически анализи и планиране, тримесечни, шестмесечни, годишни анализи на медия сцената, също така за някои от клиентите предоставяли услуги като изработване на рекламни карета или адаптация на някаква форма, в който случай се възлага на подизпълнителите.

По искане на жалбоподателя са изискани по реда на чл.192 ГПК документи от

трети, неучастващи по делото лица – печатни медии (изброени в молба на л.480), във връзка възлагането на публикуването на реклами съответните издания в периода 01.01.-01.05.2003г. от дружествата [фирма], „Мирида (Т.) ЕООД, [фирма] и [фирма]. В отговор дружествата - собственици на изброените медии или са осочили, че нямат възложени от съответния доставчик печатни реклами в съответните вестник или списание или пък договорни отношения с него (л.505, 507, 521, 529, 542) или пък заявяват, че не разполагат със съответната документация за периода.

За решаване на спорния въпрос за реалността на доставките от „Ем Ге К.“ ЕООД (също и при останалите доставчици, предвид сходните факти) съдът претегли следните факти, които противостоят доказателствено при формиране на крайния извод:

1) От една страна има издадени фактури, които документират сделка с предмет „реклама“ в съответното печатно издание, същите са отразени счетоводно при жалбоподателя и данъчно при страните по доставката. Има плащане на основата и данъка по „ДДС сметка“.

2) Същевременно не са представени каквито и да било конкретни доказателства за предмета на услугите и тяхното изпълнение. Не става ясно от самите фактури какъв е точно предмета на услугата, описана като „реклама“ в съответното печатно издание (напр. дали е изработване и публикуване на рекламнo съобщение и чие, или само публикуване на вече изработено рекламнo съобщение или пък както се твърди от разпитания свидетел наемане на рекламна площ), какво се рекламира, как и кога, в кой точно брой на съответното печатно издание. Това са все факти и обстоятелства, които са необходими, за да се установи дали са изпълнени услугите, приети ли са резултати от изпълнението им, рекламите осъществени ли са чрез съответните публикации в цитираните печатни издания, какво точно са представлявали, като всичко това е от значение за идентифициране на престацията, изпълваща съдържанието на понятието „доставка на услуга“, съответно „получаване на услуга“. Не отговаря на очевидното съдържание на представените фактури твърдението в жалбата (л.14), че в по-голямата част във фактурите изрично е упоменато не само изданието, но и самите дати на издаване или влагане. Разпитаният като свидетел управител на дружеството жалбоподател внася известна яснота относно възлагането на рекламни услуги в рекламния бранш по времето на ревизирания период и липсата на документиране с идентификация на предмета на услугата и клиента и приемо-предавателни протоколи за услугите. Тези гласни доказателства освен, че не конкретизират доставките, не установят по безспорен начин и във връзка с конкретните фактури предметът и изпълнението на рекламните услуги, извършени от [фирма] на жалбоподателя, какво е престоирано между тях. Твърдението на жалбоподателя в жалбата, че договор със съответния доставчик многократно е представян и е наличен в търговската му документация (л.7 от жалбата) остана недоказано. Такова доказателство не е ангажирано по делото, както и доказателства за изпълнение на услугите. Свидетелят Д. уточнява, че не се практикувало да се съставят договори и приемо-предавателни протоколи. Действително, няма изискване за писмено възлагане и отчитане на изпълнението на рекламните

услуги като условие за действителност на такива договори, но писмената форма за документиране на съответните услуги остава като форма за доказване. А доказването на получени услуги е в тежест на жалбоподателя, който претендира данъчен кредит за начисления данък по тези услуги. Няма данни и за последващата реализация на тези услуги, като индикация за изпълнението им по пряката доставка. Без резултат остана и опита да се установят рекламите в конкретните печатни издания. Жалбоподателят сочи в жалбата си, че печатните произведения са ободостъпни и съхранявани в отделните библиотеки или архиви на печатницата, но не е ангажирал конкретни доказателства (напр. физическите носители - печатните издания, в които са публикувани твърдяните от дружеството реклами чрез извадка, копие от тях) в този контекст в хода на съдебното производство, където разполага с процесуални възможности за събиране на такива допустими доказателства. От свидетелските показания се изясни, че обичайно доказателствата за медийните услуги е представянето на съответните екземпляри от списания, вестници и други носители, резултатът на услугата е публикувана рекламна страница за съответен клиент. Такава реализация обаче по делото не се установява.

При тази преценка на доказаните/недоказаните факти и обстоятелства съдът намира, че по делото не се установиха по безспорен начин всички предпоставки за правото на лицето във връзка с тези фактури да приспадне данъчен кредит: получени от регистрираното лице услуги по облагаеми доставки, използвани за извършване на облагаеми доставки (чл.6, чл.9, чл.25, чл.63, чл.64, ал.1, т.5 от действащия към ревизираните периоди ЗДДС). Действително, установяват се по делото част от предпоставките по чл.64 и чл.65 от ЗДДС, свързани с издадени фактури, включването им в отчетността по ЗДДС и плащане на данъка по ДДС сметка. Също и касово плащане по тях. Само на базата обаче на представени фактури и документи за плащане по тях не може да се приеме за доказано, че услугите са извършени и резултата по тях получен от жалбоподателя и че те се използват от регистрираното лице за облагаеми доставки. Дали услугите по реклама са извършени, като е получен резултатът им, какво е съдържанието на основната престация по тях срещу документираното плащане, кога и къде са извършени, съответно дали резултатите на тези услуги ще се използват за облагаеми по ЗДДС доставки, не се доказва по делото, поради което не може да се направи извод, че е налице право на приспадане на данъчен кредит за ревизираното лице по фактурите от този доставчик. В тежест на данъчния субект е да установи предпоставките на претендираното от него право, като проведе пълно доказване на всички факти, от които черпи това претендирано право (включително и осъществяване на реални облагаеми доставки за целите на облагаемата му дейност) и като не го е сторил по делото не следва да се отчита при определяне на задълженията му.

Съдът споделя аргумента на решаващия орган, изведен въз основа на съвкупно разглеждане на разпоредбите на чл. 63 от ЗДДС (понятието „данъчен кредит“, представляващо сумата от начисления данък на регистрирано лице *за получена от него стока или услуга* по облагаема доставка, която лицето има право да приспадне), чл.6 от ЗДДС (понятието

доставка като извършване на услуга, когато се извършват срещу насрещна престация на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи), че за да е налице право на данъчен кредит във всеки един случай следва да е налице най-напред реална доставка, която да документират фактурите, по които се претендира правото на данъчен кредит.

Предвид липсата на доказателства било за договарянето на услугите (договори, оферти или др.), било за тяхното изпълнение (приемо-предавателни протоколи, реализирани реклами в посочените издания, напр. чрез извадки от съответните броеве), включително косвени такива, които да сочат извършването на реални доставки по спорните фактури, не може да се идентифицира предмета и изпълнението на спорните услуги и да се формира у съда извод за реално извършване на конкретни услуги именно между съответния доставчик и жалбоподателя като получател, включително в контекста на други взаимоотношения (по наемането на рекламна площ от доставчика в съответното издание или по самата реализация на рекламата) с печатните издания, за каквито също няма следа в доказателства по делото. Като се посочи вече гласните доказателства не могат да изпълнят доказателствена функция за доказване на конкретните доставки, още повече, че самите свидетели нямат конкретни спомени за доставките по процесните фактури и че не са съставяни съответните документи по възлагане и изпълнение, освен самите фактури.

Във връзка с изложеното по-горе и наведените в жалбата аргументи, основаващи се на обстоятелството, че данъкът е платен по „ДДС-сметка“ на доставчика, съдът намира, че плащането на данъка по „ДДС-сметка“ не е достатъчно условие за признаване правото на данъчен кредит, тъй като възникването на това право е в зависимост от водещото условие за наличие на реално осъществена облагаема доставка между съответните контрагенти. Разпоредбата на чл.65, ал.8 от ЗДДС (отм.) предполага реалност на доставката, и когато тази основна предпоставка за данъчния кредит, не е доказана самото плащане на данъка по „ДДС сметка“ не може да обуслови самостоятелно правото на приспадане. В този смисъл е и практиката на ВАС на РБ (напр. решение №16577 от 27.12.2012г. по адм. дело № 11323/2012г.)

Предвид недоказването по безспорен начин на извършени услуги по процесните фактури, РА се явява законосъобразен в частта на отказан данъчен кредит общо в размер на 8 100 лв. по фактурите, издадени от доставчика [фирма], а жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

По отношение на позоваването на прякото действие на Общностното право следва да се има предвид, че в случая се касае за задължения по отменения ЗДДС за данъчни периоди през 2003г., като РБългария е следвало да транспонира съответните изисквания на това право, в частност относно общата система за облагане с ДДС в Съюза, считано от членството си от 01.01.2007г. и едва от този момент е налице пряко действие на съответната общностна норма и съответно е относимо позоваване на такава и практиката на СЕО по тълкуването ѝ. Само за яснота следва да се посочи застъпването и в последно актуалната практика на СЕО за това, че реалната доставка е предпоставка на данъчния кредит: Така в т.31 от решение от 06.12.2012г. по

дело С-285/11 на СЕС се посочва, че за да се установи, че на основание доставки на стоки е налице правото на приспадане на данъчен кредит за съответното данъчнозадължено лице, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от лицето за извършване на облагаеми сделки. По нататък в т.32 се разяснява, че националният съд е задължен в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, за да определи дали съответното дружество може да упражни право на приспадане на основание на споменатите доставки на стоки. Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на облагаемите сделки на съответното данъчно задължено лице, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано (т.33).

Що се отнася до позоваване на решението на ЕСПЧ по делото [фирма] срещу Б.: Следва да се има предвид, че е налице съществена разлика по фактите между разглеждания по това дело казус и настоящият казус и тя се състои в обстоятелството, че по жалба № 3991/2003г. на [фирма] ЕСПЧ, е разгледан случай, в който доставчик е начислил по-късно данъка в счетоводството си и това по-късно (с двумесечно закъснение) начисляване не е спорно и е отказано право на приспадане на данъчен кредит на това основание, при липса на констатации за нереалност на доставките, а не както тук, където съществува спор дали изобщо фактурираните услуги са извършени. Ето защо в случая са неприложими принципните положения и мотивите на ЕСПЧ по тях в посоченото решение.

Предвид недоказването по безспорен начин на извършени услуги по процесните фактури, РА се явява законосъобразен в частта на отказан данъчен кредит общо в размер на 8 100 лв. по фактурите, издадени от доставчика [фирма], а жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

2. Непризнаване на право на данъчен кредит на [фирма] общо в размер на 7 300 лв. по 5 бр. фактури, издадени от [фирма] в данъчни периоди м. 04 и м.05 на 2003г.

Дружеството жалбоподател „А.“ АД е включило в дневниците си за покупки, съответно в СД с право на пълен данъчен кредит в размер общо на 7 300 лв., за м.4 и м.05 на 2003г., девет броя фактури (подробно описани на стр. 3 от РА) по които е получател, издадени от доставчика „Ю. И“ ЕООД. Предметът на фактурите са услуги, описани като реклама в съответния вестник/списание (в „Сегга“, сп. „К. и С.“, сп. „П.“, сп. „Наш дом“, „Ж. днес“, „За мен“, „По здрави“ и К.“ (л.9-18 от приложението към делото).

При насрещната проверка на този доставчик е констатирана дерегистрацията му, но от момент следващ спорните доставки, поради което този факт не е релевантен за процесните задължения, възникнали преди това. Дружеството е отразило в дневника за продажби за съответния данъчен период спорните фактури като издадени на [фирма]. Поради ненамиране на дружеството на адрес, искането за представяне на документи и писмени обяснения му е връчено по реда на чл.32 от ДОПК, като в указания от органа по приходите

7-дневен срок от това връчване не се е явил упълномощен представител на дружеството и не са представени изискваните документи.

Съгласно констатациите в РД, са представени доказателства за заплащане на данъчната основа по касов път и данъка по „ДДС сметка“.

Констатацията на ревизията въз основа на програмен продукт „СУП“ е, че за ревизирания период 01.01.2003г.-31.05.2003г. този доставчик няма назначени по трудов договор лица.

Относими и към този доставчик са събраните по делото гласни доказателства и резултатите от изискването от трети лица – съответните печатни издания на намиращи се у тях документи, обсъдени по-горе в т.1, относно доставчика [фирма] от съда на тези доказателства. По делото не са представени други доказателства, освен обсъдените по горе, относно възлагането и изпълнението на услугите от този доставчик.

След анализ на представените доказателства съдът намери, че по делото не се установи услуги, фактурирани от [фирма], да са реално престириани на жалбоподателя срещу документираната насрещна парична престация, и съответно законосъобразно е отказан претендирания данъчен кредит по тях. Аргументите на съда са същите като изложените за доставчика [фирма], като се преповторят накратко: Съгласно дефиницията на чл.6 от ЗДДС (отм.) доставка по смисъла на закона е *извършването на услуга, когато се извършват срещу насрещна престация* на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи. Тази дефиниция прави значимо за извода за реалност на услугите *наличието на доказателства за извършване на услугите*. Тъй като услугите предполагат извършването на нещо срещу възнаграждение, съответно щом липсват доказателства за изпълнението на едната престация (престириането на резултата), се внася основателно съмнение за действително осъществяване на услугата. Съдът намира, че като не е доказано предмет, изпълнение и приемане на фактурираните услуги от доставчика на получателя по доставката, не е доказана реалността на доставките от [фирма]. Поради това не е налице основната предпоставка на получателя да се признае правото на приспадане на данъчен кредит. Наличието на реално осъществени доставки по смисъла на чл. 6 ЗДДС (отм.) е основна предпоставка, за да възникне правото на данъчен кредит съгласно разпоредбата на чл. 63 ЗДДС (отм.). Тази предпоставка не се изключва като изискуема за ползването на данъчния кредит и в хипотеза на чл.65, ал.8 от ЗДДС при плащане на ДДС по „ДДС сметка“ на доставчика .

Предвид горното РА се явява законосъобразен в частта на отказан данъчен кредит общо в размер на 7300 лв. по фактурите, издадени от доставчика [фирма], а жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

3. Непризнаване на право на данъчен кредит на [фирма] общо в размер на 1000 лв. по фактура, издадени от [фирма] в данъчен период м. м.05 на 2003г.

Дружеството жалбоподател „А.“ АД е включило в дневниците си за покупки, съответно в СД с право на пълен данъчен кредит в размер 1000 лв., за м.05 на 2003г. фактура № 000...2723/30.05.2003, по която е получател, издадена от доставчика „Л.“ ЕООД. Предметът на фактурата е реклама в сп.”К. и С.” (л.2 от приложението към делото).

При насрещната проверка на този доставчик е констатирана deregистрацията му, но от момент следващ спорните доставки, поради което този факт не е релевантен за процесните задължения, възникнали преди това. Дружеството е отразило в дневника за продажби за съответния данъчен период спорните фактури като издадени на [фирма]. Поради ненамиране на дружеството на адрес, искането за представяне на документи и писмени обяснения му е връчено по реда на чл.32 от ДОПК, като в указания от органа по приходите 7-дневен срок от това връчване не се е явил упълномощен представител на дружеството и не са представени изискваните документи.

Съгласно констатациите в РД, са представени доказателства за заплащане на данъчната основа по касов път и данъка по „ДДС сметка”.

Относими и към този доставчик са събраните по делото гласни доказателства и резултатите от изискването от трети лица – съответните печатни издания на намиращи се у тях документи, обсъдени по-горе в т.1, относно доставчика [фирма] от съда на тези доказателства. По делото не са представени други доказателства, освен обсъдените по-горе, относно възлагането и изпълнението на услугата от този доставчик.

След анализ на представените доказателства съдът намери, че по делото не се установи фактурираната услуга от [фирма] да е реално престирана на жалбоподателя срещу документираната насрещна парична престация, и съответно законосъобразно е отказан претендирания данъчен кредит по нея. Аргументите на съда са същите като изложените за доставчиците [фирма] и [фирма] в т.1 и 2. по-горе и съдът намира за ненужно отново да ги преповтаря. Предвид недоказването по безспорен начин на посочената предпоставка за правото на данъчен кредит, РА се явява законосъобразен в частта на отказан данъчен кредит в размер на 1000 лв. по фактурата, издадена от доставчика [фирма], а жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

4. Непризнаване на право на данъчен кредит на [фирма] общо в размер на 2 200 лв. по 2 бр. фактури, издадени от [фирма] в данъчен период м. 04 на 2003г.

[фирма] е включило в дневниците си за покупки, съответно в СД с право на пълен данъчен кредит в размер 2 200 лв., за м.4 на 2003г., две фактури (подробно описани на стр. 3 от РА) по които е получател, издадени от доставчика [фирма]. Предметът на фактурите са услуги, описани като реклама в съответния вестник/списание (сп.„Р.” и сп.„Наш дом”, „Ж. днес”, „За мен”, „По здрави” и К.” (л.27-28 от приложението към делото).

При насрещната проверка на този доставчик е констатирана deregистрацията му, но от момент следващ спорните доставки, поради което този факт не е релевантен за процесните задължения, възникнали преди това. Дружеството е отразило в дневника за продажби за съответния данъчен период спорните фактури като издадени на [фирма]. Поради ненамиране на дружеството на адрес, искането за представяне на документи и писмени обяснения му е връчено по реда на чл.32 от ДОПК, като в указания срок от това връчване не се е явил упълномощен представител на дружеството и не са представени изискваните документи.

Съгласно констатациите в РД, са представени доказателства за заплащане на данъчната основа по касов път и данъка по „ДДС сметка”.

Относими и към този доставчик са събраните по делото гласни доказателства и резултатите от изискването от трети лица – съответните печатни издания на намиращи се у тях документи, обсъдени по-горе в т.1, относно доставчика [фирма] от съда на тези доказателства. По делото не са представени други доказателства, освен обсъдените по-горе, относно възлагането и изпълнението на услугата от този доставчик.

След анализ на представените доказателства съдът намери, че по делото не се установи фактурираните услуги от този доставчик да са реално престирани на жалбоподателя срещу документираната насрещна парична престация, и съответно законосъобразно е отказан претендирания данъчен кредит по тях. Аргументите на съда са същите като изложените за доставчиците [фирма] и [фирма] в т.1 и 2. по-горе и съдът намира за ненужно отново да ги преповтаря.

Предвид недоказването по безспорен начин на посочената предпоставка за правото на данъчен кредит, РА се явява законосъобразен в частта на отказан данъчен кредит в размер на 2 200 лв. по фактурите, издадени от доставчика [фирма], а жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

5. Непризнаване на право на данъчен кредит на [фирма] общо в размер на 17 016, 67 лв. по 20 бр. фактури, издадени от „Мирида“ („Т.“) ЕООД в данъчни периоди м. 04 и м.05 на 2003г.

„А.“ АД е включило в дневниците си за покупки, съответно в СД с право на пълен данъчен кредит в размер общо на 17 016, 67, за м.04 и м.05 на 2003г. 20 броя фактури (подробно описани на стр. 4 от РА) по които е получател, издадени от доставчика „Мирида“ ЕООД. Предметът на фактурите са услуги, описани като реклама в съответния вестник/списание (в.„За дома“, сп.„А.“, сп.„Б.“, сп.„А.“, сп.„М.“, в.„М. мач“, сп.„К. и С.“, сп.„За мен“, сп.„Т.“, сп.„Ж. днес“, сп.„Наш дом“, сп.„По здрави“, сп.„К.“, сп.„К. М“ (л.34-52 от приложението към делото).

При насрещната проверка на този доставчик е констатирана дерегистрацията му, но от момент следващ спорните доставки, поради което този факт не е релевантен за процесните задължения, възникнали преди това. Дружеството е отразило в дневника за продажби за съответния данъчен период спорните фактури като издадени на [фирма]. Поради ненамиране на дружеството на адрес, искането за представяне на документи и писмени обяснения му е връчено по реда на чл.32 от ДОПК, като в указания от органа по приходите 7-дневен срок от това връчване не се е явил упълномощен представител на дружеството и не са представени изисканите документи.

Съгласно констатациите в РД, са представени доказателства за заплащане на данъчната основа по касов път и данъка по „ДДС сметка“.

Констатацията на ревизията въз основа на програмен продукт „СУП“ е, че за ревизирания период 01.01.2003г.-31.05.2003г. този доставчик няма назначени по трудов договор лица.

Относими и към този доставчик са събраните по делото гласни доказателства и резултатите от изискването от трети лица – съответните печатни издания на намиращи се у тях документи, обсъдени по-горе в т.1, относно доставчика [фирма] от съда на тези доказателства. По делото не са представени други доказателства, освен обсъдените по-горе, относно

възлагането и изпълнението на услугите от този доставчик.

След анализ на представените доказателства съдът намери, че по делото не се установи фактурираните услуги от този доставчик да са реално престирани на жалбоподателя срещу документираната насрещна парична престация, и съответно законосъобразно е отказан претендирания данъчен кредит по тях. Аргументите на съда са същите като изложените за доставчиците [фирма] и [фирма] в т.1 и 2. по-горе и съдът намира за ненужно отново да ги преповтаря.

Предвид недоказването по безспорен начин на посочената предпоставка за правото на данъчен кредит, РА се явява законосъобразен в частта на отказан данъчен кредит по фактурите, издадени от доставчика „Мирида” ЕООД, а жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

По изложените по-горе съображения по отделните доставчици, съдът намира, че с РА законосъобразно е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 35 665,67 лв. по фактурите, издадени от доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], „Мирида,(Т.) ЕООД и [фирма], поради което жалбата на [фирма] следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

Що се отнася до искането на жалбоподателя за приложение на чл. 64, ал. 3 от ЗДДС (отм.) с довод за отпадане на задължението на платеща, то е неоснователно в това производство, касаещо спор относно законосъобразното установяване на задълженията по ЗДДС. Задължението, определено вследствие непризнаване на данъчен кредит е за получателя по доставката и остава за него, независимо, че не му е върнат обратно платеният данък. Разпоредбата предвижда като последица, че за приходната администрация се поражда правомощието да насочи изпълнение спрямо получателя на сумата, за установени след проверка или ревизия задължения по ЗДДС (отм.) на платеща на същата. Но установеното задължение по ЗДДС (отм.) за платеща, продължава да съществува и то ще се погаси, ако бъде прихванато (какъвто е случая), приспаданато, доброволно заплатено от длъжника или принудително събрано от него или пък от получателя на преведената без основание сума по "ДДС сметка". Нормата на чл. 64, ал. 3 от ЗДДС (отм.) урежда един допълнителен специален способ за публично принудително изпълнение на установени задължения по ЗДДС (отм.) посредством възможността, изпълнението да бъде насочено не спрямо лицето, за което е установено, че ги дължи, а спрямо получилия сумата по "ДДС сметка" без основание. Така решение на ВАС № Решение № 6472 от 10.05.2011 г. на ВАС по адм. д. № 11965/2010 г., I о. Приема се в практиката на ВАС, че получателят може да търси платения без основание данък от своя доставчик по реда на чл. 59 ЗЗД - в този смисъл решения № 13 600/2010г. по адм. дело № 5109/2010г., № 7111/2012г. по адм. дело № 7625/2011г.

Предвид изхода на спора, заявеното от ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение и осъщественото по делото процесуално представителство от юрисконсулт, разноси като юрисконсултско възнаграждение следва да му бъдат присъдени съобразно материалния интерес (непризнато правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 35 665,67 лв.) като жалбоподателят бъде осъден да заплати на ответника юрисконсултско възнаграждение в размер на 1163 лв.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1 и и чл.161, ал.1 от ДОПК, Административен съд – С. град, I – во отделение, 6-ти състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу РА № [ЕГН]/06.07.2009г., издаден от Д. В. А. гл.инспектор по приходите при ТД на НАП С., потвърден с решение № 1711/04.12.2009г. на Директора на Дирекция “ОУИ”–С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати в полза на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 1163 (хиляда сто шестдесет и три) лева.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд на РБ в 14-дневен срок от съобщаването му.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:
(Б. Б.)