

РЕШЕНИЕ

№ 5829

гр. София, 17.09.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в публично заседание на 21.11.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Росица Драганова

при участието на секретаря Мая Миланова, като разгледа дело номер **1167** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба вх. № 2590 от 01.02.2012 г. по описа на Административен съд София – град (АССГ), подадена от [фирма], с ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Х. Н. Д., срещу Ревизионен акт (РА) № [ЕГН]/09.09.2011 г., издаден от М. Т. Ф. на длъжност главен инспектор по приходите в Териториална дирекция на Национална агенция за приходите (ТД на НАП) – С., в частта потвърдена с Решение № 2386/27.12.2011 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” („О.”) – С. при Централно управление (ЦУ) на НАП.

Жалбоподателят оспорва РА в частта, относно облагането по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за данъчни периоди от м.03.2010 г. до м.02.2011 г. Посочва, че оспореният административен акт е издаден в нарушение на материалния закон и на процесуалните правила, което е довело до определянето на незаконосъобразно публично вземане. В жалбата са изложени подробни аргументи, касаещи доставките на услуги от [фирма] и [фирма]. Счита, че констатациите в РА са изцяло в интерес на фиска и във вреда на ревизираното дружество, като същите не са подкрепени от събраните по преписката доказателства. Относно отказаното на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС право на данъчен кредит по фактури за гориво, оспорващият посочва, че процесният автомобил е използван за извършване на независима икономическа дейност, а горивата са използвани за реализиране на приходи от същата и представляват част от доставките, по които [фирма] е

изпълнител. Към жалбата са приложени редица документи, с които счита, че се установяват спорните факти и обстоятелства. Съобразно изложените мотиви отправя искане за отмяна на РА № [ЕГН]/09.09.2011 г. като незаконосъобразен и необоснован. В проведените по делото съдебни заседания жалбоподателят се представлява от процесуален представител, който поддържа жалбата по изложените в нея съображения.

Ответникът – директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” („ОДОП”) – С., чрез процесуалния си представител оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

РА № [ЕГН]/09.09.2011 г. е издаден от М. Т. Ф. - главен инспектор по приходите в ТД на НАП в резултат на данъчна ревизия за определяне на задълженията на [фирма] по ЗДДС за периодите от 21.01.2010 г. до 28.02.2011 г. Ревизията е възложена със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1103053/11.03.2011 г., издадена от Ц. К. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП - С. Заповедта е издадена от компетентен орган, съгласно Заповед № РД-01-6/04.01.2010 г., издадена от директора на ТД на НАП – С.. Определен е срок за извършване на ревизията до три месеца, считано от датата на връчване на ЗВР, която в процесния случай е връчена на 31.03.2011 г.

В рамките на срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е съставен Ревизионен доклад (РД) № 1103053/14.07.2011 г., връчен на упълномощено лице на 22.07.2011 г. РД има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК. С молба вх. № 1453-00-7682/03.08.2011 г. ревизираното лице е поискало удължаване на срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК за представяне на възражения срещу РД. С Решение № 11001290/08.08.2011 г. срокът за представяне на възражение с допълнителни доказателства по РД № 1103053/14.07.2011 г. е удължен до 05.09.2011 г., като в рамките на същия е подадено възражение с вх. № 1453-00-8665/01.09.2011 г. Възражението е подробно обсъдено в мотивите на оспорения в настоящото производство РА и след преценка на възраженията и доказателствата, органът, издал акта, е направил заключението, че претенциите на ревизираното лице не са подкрепени с доказателства, които биха опровергали вече направените констатации на ревизиращия екип и като цяло са неоснователни.

Издаден е РА № [ЕГН]/09.09.2011 г. от М. Т. Ф. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С., компетентен орган, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, определен със Заповед за определяне на компетентен орган (З.) № К 1103053/15.07.2011 г. РА е връчен на упълномощено лице на 06.10.2011 г. В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК е постъпила жалба, срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА, от ревизираното дружество до директора на Дирекция „О.” с вх. № 53-06-3757/19.10.2011 г. по описа на ТД на НАП - С. и вх. № 23-22-2725/28.10.2011 г. по описа на Дирекция „О.” - С. при ЦУ на НАП. На основание чл. 156, ал. 7 от ДОПК е сключено споразумение за продължаване на срока за произнасяне по жалбата до три месеца, считано от датата на изтичане на законоустановения срок по чл. 155, ал. 1 от ДОПК.

С Решение № 2386/27.12.2011 г. на директора на Дирекция „О.” при ЦУ на НАП, издадено в срока на споразумението, процесният ревизионен акт е потвърден в

оспорената част, касаеща непризнат данъчен кредит общо в размер на 16 844,38 лева, отнасящ се за данъчни периоди от м.03.2010 г. до м.02.2011 г. В останалата си част РА не е оспорен и е влязъл в сила.

Жалбата до съда е подадена от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК срещу РА, който е обжалван по административен ред, се явява процесуално допустима и следва да бъде разгледана относно нейната основателност.

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

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации, че атакуваният РА № [ЕГН]/09.09.2011 г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия, съгласно цитираната З. № К 1103053/15.07.2011 г., и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 от ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

По приложението на материалния закон – ЗДДС:

С РА са определени задължения за довносяне в размер на 16 838,38 лева и лихвите за просрочие към тях в размер на 1 867,73 лева (съгласно Таблица 3 към РА). Предмет на настоящото производство е частта на акта, с която е отказано право на данъчен кредит общо в размер на 16 844,38 лева, в т.ч. данъчен кредит в размер на 660 лева по фактури, издадени от [фирма], с ЕИК[ЕИК], данъчен кредит в размер на 15 830,00 лв. по фактури, издадени от [фирма], с ЕИК[ЕИК] и данъчен кредит в размер на 354,38 лева, отказан на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС по фактури, издадени от „Е. Б.”, [фирма], „О. Б.” и [фирма].

В хода на ревизията е установено, че основният предмет на дейност на ревизираното дружество, съгласно представена от управителя декларация от 01.01.2010 г., е участие в организацията на телевизионни предавания – реалити и на записи – операторски и режисьорски услуги, както и организацията в заснемането на различни видео клипове.

При извършената ревизия, органите по приходите са формирали извод за липса на доказателства за реално извършена доставка по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, респективно настъпване на данъчно събитие по смисъл на чл. 25 от ЗДДС относно спорните фактури, издадени от горепосочените доставчици. С оглед на това и предвид разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, ревизиращият екип е отказал право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС в размер на 660,00 лв. по фактури, издадени от [фирма] и в размер на 15 830,00 лв. по фактури, издадени от [фирма] за данъчни периоди от м.03.2010 г. до м.02.2011 г. В оспорената част на РА, на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС е отказано и правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 354,38 лв. за данъчни периоди от м.05.2010 г. до м.02.2011 г. по фактури, издадени от „Е. Б.” с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], „О. Б.” с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК].

До тези заключения органите по приходите са достигнали след предприетите процесуални действия с цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното лице, изложени както следва:

1. Извършената насрещна проверка на [фирма] е документирана с Протокол за извършена насрещна проверка (ПИНП) № 2214-26-1103053-1/25.05.2011 г. За целите на проверката е изготвено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължени лица (ИПДПОЗЛ) с изх. № 1453-00-3853/13.04.2011 г. относно фактури № 82/27.05.2010 г. и № 96/29.06.2010 г. Посоченото Искане е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Извършени са две посещения на адреса за кореспонденция, документиращи в Протокол № 1115980/14.04.2011 г. и Протокол № 1117356/26.04.2011 г. На декларирания адрес не е открит представляващ дружеството, нито упълномощено лице за контакти с приходната администрация. Изготвеното Съобщение по чл. 32 от ДОПК с № 1453-00-3853#1/27.04.2011 г. е поставено на определеното за целта място на 27.04.2011 г., публикувано е в Интернет и е изпратено по пощата с обратна разписка, която се е върнала с отбелязване, че получателят е непознат. Съобщението е свалено от таблото на 11.05.2011 г., когато се е явило упълномощено лице, на което искането е връчено. Изисканите документи не са представени в указания срок.

От ревизираното лице е представен договор от 01.03.2010 г. с предмет извършване на техническо и кадрово обезпечаване на дейности, свързани с организацията на режисьорска дейност на телевизионни предавания. Представени са и копия на спорните фактури, придружени с фискални бонове за извършено разплащане. Видно от констатациите на ПИНП проверяваното дружество е deregистрирано по инициатива на орган по приходите на 19.07.2010 г.

Органите по приходите са установили, че липсват доказателства за материалния и трудов ресурс на дружеството-доставчик с оглед осъществяването на доставките. В тази връзка, както от страна на ревизираното лице, така и от страна на доставчика не са представени документи относно притежаваните дълготрайни материални активи (Д.) и кадровата обезпеченост, т.е. назначени лица по трудов договор, които да притежават необходимата квалификация за осъществяване на дейността.

2. Проверката на [фирма], е обективизирана в ПИНП № 2214-26-1103053-2/10.06.2011 г. За целите на проверката е изготвено ИПДПОЗЛ с изх. № 1453-00-3856/13.04.2011 г. относно 23 броя фактури, издадени на ревизираното лице. В тази връзка са извършени две посещения на адреса за кореспонденция на дружеството, при които не е осъществен контакт с представляващ дружеството или упълномощено лице. За резултата от посещенията са изготвени Протоколи № 1117091/20.04.2011 г. и № 1118260/28.04.2011 г. Изготвено е Съобщение по чл. 32 от ДОПК с изх. № 1453-00-3856#1/29.04.2011 г., съответно същото е поставено на таблото за съобщения на 29.04.2011 г., публикувано е и в Интернет. Съобщението по чл. 32 от ДОПК е свалено на 16.05.2011 г., тъй като отново като при предходното дружество се е явило упълномощено лице, на което Искането е връчено.

Видно от ПИНП с опис вх. № 14-53-00-3856#3/01.06.2011 г. проверяваното лице е представило счетоводен амортизационен план за 2010 г., договор от 01.03.2010 г. с предмет извършване на техническо и кадрово обезпечаване на дейности, свързани с организацията на операторска дейност на „Б. Б.”; допълнително споразумение от 10.04.2010 г., с което предметът на договора е допълнен с изпълнението на видове операторски и режисьорски услуги за други телевизионни предавания и изработване на видеоклипове, съответно срокът на договора се продължава до 31.12.2011 г. Представени са и копия на спорните фактури, 1 брой граждански договор, 12 броя сметки за изплатени суми, справка за изплатените доходи на физическо лице.

Допълнително с вх. № 14-53-00-3856#4/06.06.2011 г. са представени 2 броя граждански договора; свидетелство за фискално устройство; договор за наем на офис от 20.08.2009 г. с лицето К. Х., ЕГН [ЕГН], заедно с 14 броя разписки за получена сума по договор за наем; 19 бр. копия от контролни ленти на ЕКАПФ, оборотни ведомости за съответните периоди и справки на сметка 411; писмени обяснения. Съгласно последните дружеството - доставчик е извършвало операторски и режисьорски услуги по договора с ревизираното лице от 01.03.2010 г. Спорните услуги са извършени от управителя, заедно с три лица по граждански договори като обработката на данните е извършена от служители на дружеството с активи на същото. Плащането по фактурите е осъществено в брой от управителя на [фирма]. Органите по приходите са установили въз основа на представените оборотни ведомости и С., че дружеството не притежава необходимите активи за извършване на спорните услуги, в т.ч. камери за заснемане и програмни продукти за обработка. В тази връзка е формиран извод, че наличните компютърни конфигурации не са достатъчни за обработка на видео клипове. С оглед представените граждански договори ревизиращият екип е заключил, че лицата не притежават необходимата квалификация за осъществяване на фактурираните дейности. В подкрепа на констатациите си приходните органи са посочили, че съгласно договорът от 01.03.2010 г. услугите касаят предавания, които се излъчват без прекъсване. Предходното от своя страна не обосновавало инцидентно назначаване на лица на определена работа, при положение, че услугите следва да се извършват многократно. В тази връзка е установено, че на управителя на дружеството, който е в трудови правоотношения със същото не са изплащане трудови възнаграждения. След справка в информационната система на НАП е констатирано, че физическите лица по гражданските договори не са подали годишна данъчна декларация по чл. 50 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) за 2010 г. независимо, че са били задължени. Отделно от предходното е установено, че и [фирма] не е подавало декларации по чл. 73 от ЗДДФЛ за 2010 г.

При така изложените обстоятелства органите по приходите са формирали извод за липса на доказателства за реално извършена доставка по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, следователно и липса на данъчно събитие съгласно чл. 25 от ЗДДС относно спорните фактури, издадени от посочените доставчици. С оглед на гореизложеното и предвид разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, ревизиращият екип е отказал право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС в размер на 660,00 лв. по фактури, издадени от [фирма] и в размер на 15 830,00 лв. по фактури, издадени от [фирма] за данъчни периоди от м.03.2010 г. до м.02.2011 г.

3. На основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС на [фирма] е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 354,38 лв. за данъчни периоди от м.05.2010 г. до м.02.2011 г. по фактури, издадени от „Е. Б.” с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], „О. Б.” с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Съгласно констатациите на РА дружеството не притежава Д., в т.ч. собствени или наети МПС, съгласно попълнените справки от 1 до 5 и представените оборотни ведомости. След проверка в дневниците за покупки за ревизираните периоди органите по приходите са установили, че предметът на фактурите представлява закупени материали - горива, по които е ползван данъчен кредит. При така установената фактическа обстановка ревизиращият екип е заключил, че закупените материали, осчетоводени по сметка 601

са използвани за личните нужди на управителя на дружеството и на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС е отказано право на данъчен кредит в посочения размер.

В хода на съдебното производство, от жалбоподателя е ангажирана като доказателство съдебносчетоводна експертиза (ССЧЕ), при която вещото лице, след запознаване с материалите по делото е дало заключение, че процесните фактури № [ЕГН]/27.05.2010 г. и № [ЕГН]/29.06.2010 г. са осчетоводени в счетоводството на [фирма]. Данъчната основа е отразена като приход от извършени услуги, аналитична партида „режисьорски”. Посоченият във фактурите ДДС е начислен като задължение към бюджета по сметка 453/2 и е включен в Дневника за продажби и Справка-декларация за ДДС според месеца на издаване на фактурите. За данъчен период 01.05.2010 г. - 31.05.2010 г. е подадена Справка-декларация по ЗДДС вх. № ДДС 2210-1421627/14.06.2010 г. За данъчен период 01.06.2010-30.06.2010 г. е подадена Справка-декларация по ЗДДС вх. № ДДС 2210-1437515/14.07.2010 г.

Фактурите за извършените доставки от [фирма] в полза на [фирма] са осчетоводени в счетоводството на [фирма]. Данъчната основа е отразена като приход от извършени услуги, аналитична партида „операторски”. Общата стойност на всяка фактура е начислена като вземане по счетоводна сметка 411/Клиенти, аналитична партида [фирма]. Посоченият във фактурите ДДС е начислен като задължение към бюджета по сметка 453/2, включен в Дневника за продажби и Справка-декларация за ДДС.

Експертът посочва, че за процесния период във фирмите [фирма] и [фирма] няма наети работници и служители по трудови договори. Във фирма [фирма] през 2010 г. са изплатени възнаграждения по граждански договори на 9 лица. Сумите по гражданските договори са осчетоводени като разходи за заплати. Предметът на сключените договори с всяко от лицата е описан в констативно-съобразителната част на заключението. Изготвена е Справка за изплатени доходи на физически лица през 2010 г. (приложена е обратна разписка от 04.04.2011 г., адресирана до ТД на НАП офис Център). Във фирма [фирма] през 2010 г. са изплатени възнаграждения по граждански договори на 15 лица. Сумите по гражданските договори са осчетоводени като разходи за външни услуги. Предметът на сключените договори с всяко от лицата е описан в констативно-съобразителната част на заключението. Изготвена е Справка за изплатени доходи на физически лица през 2010 г. Експертът е стигнал до извода, че в счетоводството на [фирма] заведените активи са: в сметка 204/4-Производствени машини и оборудване - актив с инвентарен № 1 без въведено наименование и 4 бр. машини марка „Б.”, в сметка 204/6-Компютърна техника - монитор „С.”, персонален компютър „К.” и лаптоп „Т.”. При направената проверка на вещото лице не е предоставена информация за наети активи от трети лица. В счетоводството на [фирма] са заведени активи в счетоводна сметка 204/6-Компютърна техника - монитор T900HDA Б., монитор „С.”, лаптоп „Т.”, персонален компютър „К.” всички с дати на

придобиване и въвеждане в експлоатация 03.08.2009 г. и компютър Н.-G10 с дата на придобиване и въвеждане в експлоатация 09.02.2011 г. При направената проверка отново не е предоставена информация за наети активи от трети лица. Вещото лице уточнява, че всяка от процесните доставки, по които дружеството жалбоподател е ползвало данъчен кредит е заплатена в брой. В заключението се посочва, че годишните обороти по дебита и по кредита на счетоводна сметка 421/2 Сътрудници-сметка за хонорар не кореспондират със сумите по представената Справка за изплатени доходи на физически лица. По счетоводната сметка няма дебитни обороти, т.е. начислените суми не са отразени като изплатени. Няма осчетоводени удържани лични осигурителни и здравно-осигурителни вноски и ДДФЛ. Годишните обороти по кредита на сметка 421/2 Сътрудници-сметка за хонорар е 10 000 лева, което не отговаря на общия сбор на сумите от т. 1 по всички Сметки за изплатени суми, която е 10 960 лева. В началото на 2010 г. сметката е с кредитно салдо 8 372,50 лева, а в края на отчетния период е с кредитно салдо в размер на 18 372,50 лева. Експертът пояснява, че обяснението дадено при извършената от него проверка е, че е изгорял хард диск на компютъра, на който е обработвана счетоводната информация и счетоводният архив не е възстановен напълно за процесния период. В заключението е уточнено, че по този начин не може да се направи пълен анализ и засичане на данните, предоставени по делото и информацията в счетоводната програма.

С оглед на така установените факти, съдът прави следните правни изводи:

Правото на данъчен кредит по процесните фактури е отказано, тъй като ревизиращият екип е обосновал извод за липсата на реални доставки по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, с оглед на което и предвид разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, на оспорващия е отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. В допълнение правото на приспадане на данъчен кредит е отказано и на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС.

Понятието доставка на стока е дефинирано в разпоредбата на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС - това е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Разпоредбата на чл. 5, ал. 1 от ЗДДС определя като стока всяка движима и недвижима вещ, включително електрическа енергия, газ, вода, топлинна или хладилна енергия и други подобни, както и стандартният софтуер. Алинея втора на същата разпоредба изключва от понятието стока парите в обръщение и чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Според чл. 8 от ЗДДС услуга по смисъла на закона е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обръщение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство.

Установяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите когато се касае за минал период спрямо този на проверката, следва да бъде направено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя. По-конкретно, когато се касае за доставка на стока следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влягането ѝ в продукцията. В случай че се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултатът от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

Във връзка с гореизложеното, при преценка от страна на органите на приходната администрация дали е възникнало за получателя по доставките право на приспадане на данъчен кредит, същите имат правомощието и задължението да проверят дали отразените във фактурите доставки са реално извършени именно от посочените доставчици, в посочените срокове и обеми. При положение, че както ревизираното лице, така и доставчиците не представят достатъчно доказателства, от които да е видно, че доставката е реално осъществена, наличието на фактури и счетоводното им отразяване не е достатъчно основание за признаване на правото на данъчен кредит. Фактурата сама по себе си не представлява данъчно събитие, а частен документ, от който жалбоподателят черпи изгодни за себе си правни последици, а именно формиране на данъчен кредит. От страна на жалбоподателя и доставчиците в настоящото производство не са представени достатъчно доказателства, за наличие на кадрова, техническа и материална обезпеченост за доказване на реалност на фактурираните услуги.

В хода на ревизионното производство е установено, че предметът на спорните доставки по договорите и за двамата доставчици, сключени на една и съща дата 01.03.2010 г. са услуги, свързани с организацията на режисьорска дейност на телевизионни предавания (относно [фирма]) и такива, свързани с организацията на операторската дейност на предаването „Б. Б.” (относно [фирма]). Впоследствие с допълнително споразумение от 10.04.2010 г. предметът на договора с [фирма] е изменен като изпълнителят е приел да изпълни различни видове операторски и режисьорски услуги за други телевизионни предавания и изработване на видеоклипове, съответно срокът на договора се продължава до 31.12.2011 г. Съгласно посочените договори доставчиците следва да предоставят техническо и кадрово обезпечение по осъществяване на спорните услуги. Предвид така очертаня предмет

на доставка е видно, че от една страна е необходимо дружествата да притежават необходимия персонал, а от друга - съответния материален и технически ресурс за извършване на посочените услуги. Относно първото изискване правилно в административното производство е констатирано, че и двете дружества не са представили доказателства за наличието на кадрови потенциал за осъществяване на спорните доставки. Съгласно представената оборотна ведомост от [фирма] за 2010 г., по счетоводна сметка 421/Персонал началното салдо към 01.01.2010 г. представлява остатък в размер на 12 558,75 лв. от предходната година, но оборотите за 2010 г. са с нулева стойност, а в подсметка 421/1-Работници и служители са с нулево салдо. С оглед на изложеното, обосновано и правилно приходната администрация е стигнала до заключението, че през 2010 г. дружеството не е изплащало възнаграждения на работници и служители. Това заключение е подкрепено и от извършена справка в информационната система на НАП, съгласно която липсват наети лица по трудови правоотношения от страна на [фирма]. За пълнота на мотивите, настоящият състав следва да посочи, че обстоятелството, че лицата, сключили граждански договори за изпълнение на дейността по същото време са осигурявани от други дружества или че не са подавали Г. по чл. 50 от ЗДДФЛ може да бъде разглеждано като нарушение на трудовото законодателство, но не и да доведе до извода, че същите не са изпълнявали задълженията си по процесните договори. В тази връзка следва да се има предвид специфичния характер на спорните услуги - режисьорски и операторски услуги, с оглед на които лицата, изпълняващи същите е необходимо да притежават съответната квалификация, но доказателства в тази насока не са представени, както в ревизионното, така и в съдебното производство. В този смисъл дори да се възприеме, че доставчикът е разполагал с лица по граждански договор, липсата на квалификация на същите е основание да се заключи, че услугите по спорните доставки не са реално извършени от [фирма] с оглед спецификата на техния предмет.

Относно материалния и технически потенциал за извършване на услугите от [фирма] настоящият съдебен състав споделя изводите, изложени в РД. Не са представени доказателства за наети активи, както в ревизионното, така и в настоящото производство. В подкрепа на твърдението, че е използвана техниката на Нова телевизия в [населено място] хан и стадион „С.“ не са представени доказателства, както от ревизираното лице, така и от доставчика. В посочения смисъл, дори да се приеме за вярно това твърдение на лицето, че е използвана техника, находяща се в съответното студио е налице противоречие с предмета на договора с ревизираното лице от 01.03.2010 г., който изисква наличието на материален и технически потенциал за извършване на

посочените услуги.

Аналогична е фактическата обстановка и относно другия доставчик [фирма]. Предвид факта, че предметът по спорните услуги е идентичен, настоящата инстанция намира, че изложените по-горе мотиви са относими и по отношение на [фирма]. Изложените констатации за наличието на несъответствие между представеното свидетелство за фискално устройство от 03.05.2010 г. и фискалните бонове към спорните фактури, представени от ревизираното лице напълно се споделят от съда. Споделя се и изводът, че лицата по трудови правоотношения с дружеството са на длъжности, които не кореспондират с извършването на операторски и режисьорски услуги, в т.ч. работници по изолации, счетоводител, шофьор.

Настоящият състав намира изводите на ревизиращите органи за правилни. Предметът на услугите, така както е посочен в сключените два договора, действително има специфичен характер и изисква притежаване на специални познания и умения, но в случая остава недоказано, че наетите лица притежават такива. От друга страна при преценката на реалността на извършените услуги следва да се има предвид и последващата реализация на същите. В хода на ревизията, проверяваното лице излага твърдения, че е подизпълнител на продуцентите във връзка с изпълнението на телевизионни предавания, чието заснемане се е осъществявало в студиата на Нова телевизия в [населено място] хан и стадион „С. “. За посочените твърдения не са представени доказателства (договори, протоколи, възлагателни писма, фактури, документи за извършени разходи и др.) от ревизираното лице, както в хода на ревизионното производство, така и в настоящото. Следователно е налице изводът, че не е доказано така получените услуги да са предмет на последваща доставка. От своя страна фактът, че жалбоподателят не е използвал получените услуги за извършването на последваща облагаема доставка е допълнителен аргумент в подкрепа на тезата, че за същите не се следва право на данъчен кредит.

В хода и на двете производства – ревизионно и съдебно - от жалбоподателя не са представени доказателства за реалност на фактурираните от [фирма] и [фирма] доставки, въпреки че е негова доказателствената тежест за установяване на положителен факт – наличието на доставка. Липсата на доставка е обстоятелство, което не съществува в правния мир и изводите за което се извеждат на база на логичен анализ на други установени факти и обстоятелства. В случая такива са описани подробно в обжалвания ревизионен акт, както и в решението на директора на Д. и въз основа на същите органите по приходите са достигнали до обосновавания извод за липса на доставка по фактурите, издадени от горепосочените доставчици.

Не на последно място, съдът следва да посочи, че ненамирането на доставчиците на адреса им за кореспонденция и непредставянето на изискваните документи в хода на ревизионното производство не изключват възможността жалбоподателят да представи достатъчно доказателства в подкрепа на тезата си за правомерно упражняване на право на приспадане на данъчен кредит. Органите по приходите по принцип са тези, които трябва да осъществят необходимите проверки по отношение на данъчнозадължените лица, за да установят нарушения и измами с ДДС и да наложат санкции на извършилото ги данъчнозадължено лице (т. 62 от решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11 на Съда на Европейския съюз). В процесния ревизионен акт няма конкретни констатации за извършени данъчни измами, но има такива за липса на реалност на доставките, което рефлектира върху възникването на правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по фактурите - жалбоподателят. Наличието на реално осъществена облагаема доставка е предпоставка за възникване право на данъчен кредит и изпълнението ѝ следва да бъде проверено, за да бъде направена преценка, дали ревизирият субект има право на приспадане на данъчния кредит. Доколкото наличието на такива доставки, документирани с издаване на процесните фактури не е установено нито в хода на ревизионното производство, нито на съдебното производство, настоящият състав приема, че с РА правилно е отказано право на приспадане на данъчен кредит за посочените данъчни периоди. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да са налице фактически извършени стопански операции, няма основание за ползване право на данъчен кредит, предвид разпоредбите на чл. 68, ал. 1, т. 1 и т. 2, във връзка с чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. В тази връзка, правилно органът по приходите е отказал правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от горепосочените дружества фактури, поради което РА следва да бъде потвърден в частта на отказан данъчен кредит общо в размер на 16 490 лева по фактури, издадени от [фирма] и [фирма] за данъчни периоди от м.03.2010 г. до м.02.2011 г.

На следващо място следва да бъдат обсъдени изводите на органите по приходите в частта, относно отказано право на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС общо в размер на 354,38 лева за данъчни периоди от м.05.2010 г. до м.02.2011 г. по фактури, издадени от „Е. Б.“, [фирма], „О. Б.“, [фирма]. В посочената част, настоящият състав намира жалбата за основателна.

В хода на ревизионното производство, управителят на [фирма] е представил свидетелство за регистрация и пътни книжки, а в хода на съдебното производство е предоставен договор за безвъзмездно ползване на МПС от 01.03.2010 г., които подкрепят неговите твърдения,

че автомобилът, за който се отнасят процесните фактури е използван за извършване на независима икономическа дейност от ревизираното лице. По делото не е спорно и това се установява от събраните доказателства, че е изпълнено условието по чл. 71, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ (фактури), издадени от „Е. Б.“, [фирма], „О. Б.“, [фирма]. Жалбоподателят е регистриран по ЗДДС, вкл. и за периода на ревизията, като има право след извършена облагаема доставка, да му бъде приспаднат данъчен кредит, тъй като извършва независима икономическа дейност на територията на Б., без значение от целите и резултатите от тази дейност. По делото няма спор, че доставчиците на жалбоподателя, също са данъчно регистрирани лица по ЗДДС.

Ограниченията при възникването на правото на приспадане на данъчен кредит са изрично изброени в разпоредбата на чл. 70, ал. 1 от ЗДДС, а по отношение на понятието „лек автомобил“ по смисъла на § 1, т. 18 от ДР на ЗДДС са приложими ограниченията по чл. 70, ал. 1, т. 2 и т. 4 от ЗДДС. Съгласно разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, посочена като основание за отказ за приспадане на данъчен кредит, посоченото право не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или чл. 74, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето. В случая безспорен е фактът, че процесните доставки не са безвъзмездни. С оглед разрешаването предмета на спора трябва да се изследва въпросът дали стоките и услугите са предназначени за дейности, различни от икономическата дейност на лицето. Настоящият състав счита, че с оглед правилното решаване на спора следва да се позове на решение на Съда на Европейския съюз от 16.02.2012 г. по дело С-118/11, с което в производство по преюдициално запитване, отправено на основание чл. 267 от ДФЕС от Варненския административен съд, Съдът на ЕС е тълкувал разпоредбите на членове 168, 173 и 176 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директивата). Съгласно чл. 168 от Директивата: „Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчно задължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки, да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати: а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчно задължено лице...”. В цитираното решение по дело С-118/11 Съдът на ЕС е тълкувал разпоредбата на чл. 168, буква „а“ от Директивата в смисъл, че се приема, че нает автомобил се използва за целите на облагаеми сделки на

данъчнозадълженото лице, ако съществува пряка и непосредствена връзка между използването на този автомобил и икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, като правото на приспадане възниква при изтичането на периода, за който се отнася всяко от плащанията, и към същия момент следва да се има предвид наличието на такава връзка. За да достигне до този извод Съдът на ЕС е посочил, че при сделка, състояща се в получаването на услуга, каквато е наемането на автомобил, наличието на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, е по принцип необходимо, за да се признае на данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС, начислен върху получената доставка, както и за да се определи обхватът на това право (Решение от 29 октомври 2009 г. по дело SKF, C-29/08, Сборник, стр. I-10413, точка 57 и цитираната съдебна практика) (т. 46 от Решението). Приел е, че е налице право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за съответните услуги са част от общите разходи на това лице и поради това представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя. Разходите от този вид в действителност имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице (Решение по дело SKF, т. 58 и цитираната съдебна практика). Посочено е, че и в другия случай, споменат в точки 46 и 47 от решението, наличието на пряка и непосредствена връзка предполага, че разходите по получените доставки са включени в цената на конкретни извършени доставки или съответно в цената на стоките или услугите, доставяни от данъчнозадълженото лице в рамките на икономическата му дейност (Решение по дело SKF, т. 60).

Понятието „икономическа дейност” е дефинирано в чл. 3, ал. 2 от ЗДДС и се определя като всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него, т.е. има се предвид стопанската дейност на съответното предприятие. При дадената дефиниция за икономическа дейност, ограничението на правото на данъчен кредит по чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС ще е налице, когато стоките и услугите се придобиват за извършване на стопанска дейност, различна от икономическата дейност на конкретното данъчно задължено лице. В случая от представените по делото доказателства, логично може да се направи и изводът, че процесният автомобил и направените във връзка с него разходи за гориво са използвани за икономическата дейност на жалбоподателя. С

оглед на гореизложеното като е отказал на жалбоподателя правото да приспадне данъчен кредит по процесните фактури органът по приходите е постановил незаконосъобразен РА, който следва да бъде отменен в тази му част.

При този изход на спора, своевременното искане за разноски от страна на процесуалния представител на ответника за присъждане на разноски по делото и с оглед частичната основателност на жалбата, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника разноски в размер на 779,80 (седемстотин седемдесет и девет лева и 80 ст.) лева съразмерно на отхвърлената част от жалбата. От процесуалния представител на оспорващия такова искане не е сторено, поради което съдът не дължи произнасяне в тази насока.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София – град, Първо отделение, 18 – ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК] Ревизионен акт № [ЕГН]/09.09.2011 г., издаден от М. Т. Ф. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, потвърден с Решение № 2386/27.12.2011 г. от директора на Дирекция „О.“ при ЦУ на НАП, в частта, с която на [фирма] е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 354,38 лева (триста петдесет и четири лева и 38 ст.) за данъчни периоди от м.05.2010 г. до м.02.2011 г. по фактури, издадени от „Е. Б.“, [фирма], „О. Б.“, [фирма], ведно със съответните начислени лихви.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/09.09.2011 г., издаден от М. Т. Ф. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, потвърден с Решение № 2386/27.12.2011 г. от директора на Дирекция „О.“ при ЦУ на НАП в останалата част.

ОСЪЖДА [фирма] с ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при ЦУ на НАП сумата от 779,80 (седемстотин седемдесет и девет лева и 80 ст.) лева, представляващи юрисконсултско възнаграждение, съразмерно отхвърлената част от жалбата.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14 - дневен срок от получаване на съобщенията до страните, че е постановено.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: