

# РЕШЕНИЕ

№ 6942

гр. София, 11.11.2013 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав**, в публично заседание на 10.10.2013 г. в следния състав:

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Румяна Лилова**

при участието на секретаря Кристина Петрова и при участието на прокурора Димитров, като разгледа дело номер **5061** 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 с вх. № 12246 от 19.05.2012 г. по описа на Административен съд София – град (АССГ) и вх. № 53-00-345 от 25.04.2012 г. по описа на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” (Д”О.”), сега Дирекция „Обжалване и данъчноосигурителна практика” (Д”ОДОП”) – С. при Националната агенция за приходите (НАП), подадена от [фирма], с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управлението в [населено място], [улица], бл. „А”, вх. А, ет. 2, ап. 12, представлявано от управителя С. С. Т., срещу Ревизионен акт № [ЕГН] от 05.01.2012 г., издаден от орган по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – С., потвърден с Решение № 732 от 02.03.2012 г., издадено от директора на Д”О.”, сега Д”ОДОП” – С. при ЦУ на НАП в следните части: 1. в частта на определените задължения за довносяне по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) и отказ на данъчен кредит за данъчните периоди: м. 07.2010 г., в размер на 29400,00 лв.; м. 08.2010 г., в размер на 24000,00 лв.; м. 09.2010 г., в размер на 5000,00 лв.; м. 10.2010 г., в размер на 10000,00 лв.; м. 11.2010 г., в размер на 20002,00 лв., м. 12.2010 г., в размер на 10000,00 лв. и м. 02.2011 г., в размер на 9000,00 лв.; 2. в частта за доначисления корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за 2008 г., 2009 г., 2010 г. в размер на 4116,65 лв., във връзка с начислените разходи за амортизации на лек автомобил „Мини К.”; 3. в частта, в която фактура № 100...2188 от 23.09.2010 г. е включена в справката – декларация за м. 08; 4. в частта на непризнатите разходи за

консултантски услуги по фактура, издадена от едноличен търговец (ЕТ) „С. – А. Д.“. Жалбоподателят поддържа, че изводите на органа по приходите, издал спорния РА са незаконосъобразни и необосновани. По отношение на непризнаването на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] сочи, че при преценка на реалността на доставката следва да се имат предвид действията по осчетоводяването, плащането и изпълнението ѝ, а не кадровия състав на дружеството - изпълнител. Излага, че следва да се преценява спецификата на дейността във връзка с кадровата обезпеченост и останалите фактори за реалност на една сделка, а не формално, както това е направено в РА, да се преценява, че липсата на определени длъжности изключва възможността едно дружество да изпълни дейността. Твърди, че трябва да се имат предвид обемите на дейностите, възможността да бъдат изпълнени с подизпълнител или с наличния персонал на изпълнителя извън преките му длъжностни характеристики. Последните не са разглеждани от ревизиращия екип в РА, не е известно какви са служебните задължения на лицата и дали в тях няма общи клаузи, включващи и дейността по фактурите и договора. Досежно непризнаването на данъчен кредит по фактури, издадени [фирма] дружеството – жалбоподател поддържа, че рекламните услуги са доставени, платени и приети. Обръща внимание, че изводите на ревизиращите относно последващите договори за реклама и обстоятелството, че не е споменато изрично излъчването на рекламата на [фирма] са неправилни и от това не може да бъде направен извод, че същата не е излъчена. Твърди, че е невъзможно изричното споменаване на рекламата на дружеството, тъй се излъчват десетки реклами на други фирми. По отношение на установените задължения по ЗКПО пояснява, че когато фирменият автомобил се използва за целите на управлението не се изисква попълването на пътен лист или пътна книжка. Соци, че няма законово изискване за изготвяне на документ за въвеждане в експлоатация на закупен автомобил. Това се изисква само при придобиването на машини и съоръжения. Предвид така изложеното, жалбоподателят моли отмяната на РА, в посочените по – горе части, с които на [фирма] са определени посочените задължения по ЗДДС, ЗКПО и съответните лихви. В съдебните заседания жалбоподателят, редовно призован, се представлява от редовно упълномощения адвокат И., който от негово име поддържа жалбата. По същество не взема становище. Моли нейното уважаване.

Ответникът директорът на Д”О.”, сега Д”ОДОП” - С. при ЦУ на НАП, редовно призован, не се явява, но се представлява в съдебните заседания от редовно упълномощения юриконсулт А., която от негово име оспорва жалбата. По същество моли да бъде отхвърлена. Претендира присъждането на юриконсултско възнаграждение. В определения от съда срок представя писмени бележки.

С. градска прокуратура участва в производството чрез прокурора Димитров, който дава заключение за неоснователност на жалбата и моли нейното отхвърляне.

По допустимостта на жалбата:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК срещу РА, потвърден с решение на директора на Д”О.” (сега Д”ОДОП”) – С., в посочените по – горе части, се явява процесуално допустима и следва и следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

Административен съд София – град, Първо отделение, 21 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1103150 от 14.03.2011 г. (л. 1 от Приложение № 1), на осн. чл. 112 ДОПК и чл. 113 ДОПК. С посочената ЗВР е възложено извършването на ревизия на [фирма], с адрес за кореспонденция в [населено място], [улица], бл. „А”, вх. А, ет. 2, ап. 12 и адрес по чл. 8 ДОПК - същия, за задължения на дружеството по ЗКПО за периода 19.07.2007 г. – 31.12.2010 г. и по ЗДДС за периода 01.07.2010 г. – 28.02.2011 г. Определени да извършат ревизията са лицата Л. Д. П. – старши инспектор по приходите, ръководител екип, Ц. С. В. – инспектор по приходите и Х. Н. А. – старши инспектор по приходите. Заповедта е издадена от компетентен орган по приходите Д. В. Я. – началник сектор „Ревизии, Дирекция „Контрол” при ТД на НАП - С. (виж Заповед № РД-01-6 от 04.01.2010 г. на директор на ТД на НАП – С., т. I.11, на л. 446 - 448 от делото, том 2 и Заповед № 82.13 от 30.12.2009 г. на л. 445 от делото, том 2). Заповедта за възлагане на ревизия е връчена на данъчния субект на 21.03.2011 г. (чл. 113, ал. 2 ДОПК). Срокът на ревизията е определен на три месеца, считано от датата на връчването на посочената ЗВР, тоест до 21.06.2011 г.

На 20.06.2011 г. е издадена ЗВР № 1107255 (л. 3 от Приложение № 1), с която се изменя ЗВР № 1103150 от 14.03.2011 г. по реда на чл. 114, ал. 1, във вр. с чл. 114, ал. 3 (отм.) ДОПК и се определя срок за завършване на ревизията до 19.08.2011 г. Тази ЗВР е връчена на данъчния субект на 06.07.2011 г.

На 05.10.2011 г., след изтичането на срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК, е издаден РД № 1109589 (РД, л. 38 – 57 от делото, том 1) от ревизиращите органи Лилия Д. П. и Х. Н. А., определени с посочената по – горе ЗВР. Докладът не е подписан от орган по приходите Ц. В. поради това, че към датата на издаването му същата е била в отпусκα за временна неработоспособност (л. 443 от делото, том 2). Р. доклад има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК и е връчен на ревизирания субект на 18.12.2011 г., тоест след изтичането на срока по чл. 117, ал. 4 ДОПК.

В срока по чл. 117, ал. 5 ДОПК, дружеството-жалбоподател не е представило писмено възражение срещу РД.

На осн. чл. 119, ал. 2 ДОПК е издадена Заповед № К 1109589 от 08.21.2011 г. (З., на л. 36, 37 от делото, том 1) от орган по приходите Д. Я. (виж Заповед № РД-01-6 от 04.01.2010 г., т. I.11, на л. 446, 448 от делото, том 2), с която е определен компетентният да издаде РА орган по приходите – Л. Д. П. (виж Заповед № 05.13 от 01.10.2010 г. на л. 444 от делото, том 2 и Служебна бележка № 94-Л-490 от 02.10.2013 г. на л. 452 от делото, том 2). Последната е връчена на ревизираното лице на 11.01.2012 г.

На 05.01.2012 г., в срока по чл. 119, ал. 3 ДОПК (в редакцията, действала към датата на провеждане на ревизионното производство), определеният със З. компетентен орган е издал спорния РА № [ЕГН] (на л. 30 – 34 от делото, том 1). Последният, ведно със З., били надлежно връчени на жалбоподателя на 11.01.2012 г., тоест в срока по чл. 119, ал. 4 ДОПК (в редакцията, действала към датата на провеждане на ревизионното производство). Р. акт съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 ДОПК. Видно от него, издалият го орган по приходите е възприел констатациите и мотивите на РД. В заключение е приел за установени и е потвърдил предложените с РД задължения за ДДС и корпоративен данък за довносяне и е преизчислил лихвата към датата на издаване на РД.

В срока по чл. 152, ал. 1 ДОПК, издаденият срещу ревизирания субект РА е бил обжалван по административен ред с жалба вх. № 53-03-178 от 25.01.2012 г. (л. 19 – 21

от делото, том 1), в частта на установените задължения, както следва: 1. по ЗДДС за данъчни периоди от м. 07.2010 г., м. 08.2010 г., м. 09.2010 г., м. 10.2010 г., м. 11.2010 г., м. 12.2010 г. и м. 02.2011 г. включително, които произтичат от отказано право на данъчен кредит по доставки, обективирани във фактури, издадени от [фирма] и [фирма]; 2. в частта за доначисления корпоративен данък за 2008 г., 2009 г, 2010 г.. във връзка с начислените разходи за амортизации на лек автомобил „Мини К.“; 3. в частта, в която фактура № 100...2188 от 23.09.2010 г. е включена в справката – декларация за м. 08; 4. в частта за непризнатите разходи за консултантски услуги по фактура, издадени от [фирма] Така определените задължения са предмет и на жалбата до съда. Жалбата е подадена по реда на чл. 152, ал. 3 ДОПК до решаващия орган – директора на Д”О.” – С. чрез ТД на НАП – С..

В срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК, решаващият орган се е произнесъл с изрично мотивирано Решение № 732 от 02.04.2012 г. (на л. 9 – 16 от делото, том 1) по повдигнатия с жалбата въпрос. По повод проведеното оспорване на издадения РА, директорът на Д”О.”, сега Д”ОДОП” – С., го е потвърдил в обжалваните пред него части. Решението е връчено на пълномощник на данъчния субект на 12.04.2012 г. (л. 17 от делото, том 1, обратна страна).

В ревизирия период [фирма] е извършвало основно следните дейности: внос и търговия на едро с алкохол, безалкохолни сиропи и топинги, кетчуп и сосове, шоколадови изделия и други. Дружеството е извършвало дейността си в наети под наем обекти - складови площи в [населено място] [улица].

Относно доставки от [фирма] (с променено наименование от 30.12.2010 г. на „М. 2010 Е.) съдът приема за установено от фактическа и правна страна следното:

По фактури, издадени от този доставчик, органът по приходите не е признал право на приспадане на данъчен кредит за услуги в общ размер на 22000,00 лв., както следва:

- по фактура № 2092 от 05.07.2010 г., (л. 67 от преписката) на стойност 35000,00 лв. и начислен ДДС в размер на 7000,00 лв., с предмет на доставката „Логистични разходи”, с приложен касов бон (л. 67 от преписката);

- по фактура № 2115 от 30.07.2010 г., (л. 70 от преписката) на стойност 40000,00 лв. и начислен ДДС в размер на 8000,00 лв., с предмет на доставката „Логистика”, с приложен касов бон (л. 70 от преписката);

- по фактура № 2151 от 27.08.2010 г., (л. 69 от преписката) на стойност 25000,00 лв. и начислен ДДС в размер на 5000,00 лв., с предмет на доставката „Логистични разходи”, с приложен касов бон (л. 69 от преписката);

- по фактура № [ЕГН] от 23.09.2010 г., (л. 68 от преписката) на стойност 10000,00 лв. и начислен ДДС в размер на 2000,00 лв., с предмет на доставката „Логистични услуги”, с приложен касов бон (л. 68 от преписката);

Видно от РД в хода на ревизията, на основание чл. 45 ДОПК е извършена насрещна проверка на този доставчик. Дружеството – доставчик не е осигурило достъп до счетоводството си и не е извършена проверка на първични счетоводни документи и тяхното счетоводно отразяване. При анализ на представените на ревизията документи е установено, че не са представени такива, доказващи вида на извършените услуги, кадрова и материална обезпеченост за доставките (назначеният персонал в дружеството е на длъжности, различни от предмета на доставката) и документи, доказващи извършването на доставките по посочените в искането за проверка фактури. Относно представените от жалбоподателя справки, органите по приходите са съобразили, че от същите не се установява количеството и вида на извършена работа

във връзка с фактурираните доставки. Ревизиращият екип е установил, че стойностите посочени в тях се отнасят за определен месец, но не е уточнен начинът на тяхното формиране, а именно: за товаро - разтоварни работи е посочена сума, без тя да е обвързана с количеството и вида на товарената стока и дали тя е собственост на [фирма]; относно дейността сглобяване на промопакети не са посочени количество, вид и стойност; относно изработването на индивидуален логистичен модел не са представени доказателства за извършване на тази услуга; за дейността текуща месечна инвентаризация не са представени документи, доказващи извършването на такава, липсват описи, протоколи и др. От РД е видно, че на ревизията не са представени доказателства, че посочените в справките дейности са пряко свързани с дейността на [фирма]. Предвид изложеното от ревизиращия екип е направено заключение, че представените документи не са доказателство за реално извършване на доставки по фактурите издадени от [фирма] с получател [фирма]. Органите по приходите са отчетели са, че не са представени доказателства относно вида на извършените доставки, поради което не може да се установи дали фактурите са издадени във връзка с доставки, свързани с икономическата дейност на ревизираното лице. Предвид изложеното ревизиращите органи са направили предложение на основание чл. 70, ал. 5 ЗДДС, във връзка с чл. 9 ЗДДС, чл. 12 ЗДДС, чл. 25 ЗДДС и чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69 ЗДДС на [фирма] да не се признае право на приспадане на данъчен кредит в размер на 22000,00 лв. по фактурите, издадени от [фирма].

Възражение срещу РД от ревизираното лице не е постъпило.

Както се посочи, с издадения РА направените предложения от органите по приходите, изготвили РД, за установяване на задължения по ЗДДС във връзка с непризнаване право на данъчен кредит по издадените от този доставчик фактури са възприети изцяло.

За да се произнесе по жалбата на дружеството, ответникът е приел, че от представените в хода на ревизионното производство доказателства не се установява по безспорен начин, че се касае именно за доставки по издадените към жалбоподателя фактури от [фирма]. Счел е, че данните, отразени в представените от [фирма] в хода на ревизията справки относно извършените от този доставчик услуги не дават яснота за количеството на извършените работи. Не са посочени стойности, които се отнасят за определен месец, не е посочен и начинът на тяхното формиране. Решаващият орган е посочил, че не може да се приеме, че представените документи доказват реално извършване на процесните доставки. Допълнил е, че представените от [фирма] счетоводни справки, а именно аналитичен регистър на счетоводни сметки 4532, 501, 703 не могат да бъдат приети като достатъчни и безспорни доказателства за верността на записаните стопански операции. Във връзка с изложеното е направил извод, че правилно и законосъобразно е отказано право на ползване на данъчен кредит, поради недоказване реалността на доставките, обективирани във фактурите, издадени от [фирма].

От представените в хода на ревизионното производство и в хода на съдебното производство доказателства се установява също така следното:

На 10.04.2010 г. между [фирма], в качеството му на възложител и [фирма], в качеството му на изпълнител, е сключен Договор за логистични услуги (л. 99 – 97 от преписката) по силата, на който първият възлага на втория да извърши следните логистични дейности, спрямо нуждите на възложителя в района на П.: съхранение на стоки в склад в П.; товаро-разтоварни дейности; поставяне на етикети и холограми;

извършване на инвентаризация и пресмятане на цикли; ротация на налична стока; определяне на потребностите; прогнозиране на пласмента; индустриален инженеринг; организиране и следене на графици за доставка; следене на минимални наличности и определяне на критичната точка за заявка, считано от 20.04.2010 г. В. се задължава да заплаща на изпълнителя такси в зависимост от обема и естеството на предоставяните услуги (чл. 2). Той следва да уведомява изпълнителя за своите потребности от логистични услуги своевременно, но не по – късно от два работни дни преди срока за извършване на дадена услуга, като за уведомление се счита и неформалната кореспонденция по електронна поща и телефон (т. 4.1.2.), като възложителят следва да уведомява изпълнителя за характеристиките на продуктите (т.4.1.3.)

Представените от жалбоподателя в хода на съдебното производство с молба от 07.05.2013 г. приемо-предавателни протоколи и приложения към процесните фактури по принцип биха могли да пояснят в какво се изразяват услугите, предмет на доставка, но в настоящия случай, предвид липсата на кореспонденция или други документи, от които да е видно, че въобще са били възложени, същите не могат да се приемат, като такива, които са извършени в изпълнение на сключения Договор от 10.04.2010 г. За установяване реалността на спорните доставки жалбоподателят представи: 1. Заповеди, издадени от управителя на [фирма] (л. 249 – 251, 252, 253 и 254, 255 – 258, 259 - 262 от делото, том 1), във връзка с промяна на работното време и работното място, както следва: - на 11.05.2010 г., 18.05.2010 г. и 28.05.2010 г. „всички работници и служители на [фирма] да се включат в товаро-разтоварни дейности на територията на складовата база”; - на 04.05.2010 г. „всички работници и служители на [фирма] да се включат в инвентаризация на стоки, които се съхраняват на складовата база”; - на 12.05.2010 г., 13.05.2010 г., 14.05.2010 г., 24.08.2010 г., 25.08.2010 г. и 26.08.2010 г. „всички работници и служители на [фирма] да се включат в сглобяването на промо-пакети на „П. Б.” на неговите стоки, които се съхраняват на територията на складовата база”; - на 30.06.2010 г., 30.07.2010 г., 31.08.2010 г. и 30.09.2010 г. „всички работници и служители на [фирма] да се включат в месечна инвентаризация на стоките, които се съхраняват на складовата база”; - на 14.09.2010 г., 21.09.2010 г., 15.06.2010 г. и 24.08.2010 г. „всички работници и служители на [фирма] да се включат в товаро-разтоварни дейности на алкохол – собственост на „П. Б.”, които се съхраняват и експедират от и на територията на складовата база”; 2. Приемо-предавателни протоколи от 05.07.2010 г., от 30.07.2010 г., от 27.08.2010 г. и от 23.09.2010 г. съставени между [фирма] и [фирма] с оглед установяване извършването и приемането на описаните в тях дейности (л. 263 - 268 от делото, том 1) и 3. Приложение към фактура № [ЕГН] от 23.09.2010 г. (л. 269 от делото, том 1), съставено, за да установи същността на фактурираните услуги, със съдържание, което е идентично със съдържанието на приемо-предавателния протокол от 23.09.2010 г.; Приложение към фактура № [ЕГН] от 05.07.2010 г. (л. 270 от делото, том 1), съставено, за да установи същността на фактурираните услуги, със съдържание, което е идентично със съдържанието на приемо-предавателния протокол от 05.07.2010 г.; Приложение към фактура № [ЕГН] от 30.07.2010 г. (л. 272 от делото, том 1), съставено, за да установи същността на фактурираните услуги, със

съдържание, което е идентично със съдържанието на приемо-предавателния протокол от 30.07.2010 г. Доколкото така изброените документи са частни документи, които нямат достоверна дата и предвид факта, че са представени едва в хода на съдебното производство, те не обвързват съда с материалната си доказателствена сила и се преценяват от него като такива, съставени с оглед обслужване защитната теза на дружеството – жалбоподател, поддържана при оспорването на спорния РА по съдебен ред. Те не установяват реалността на спорните услуги поради непровеждането на пълно и главно доказване от страна на [фирма] за привръзката между представения Договор за логистични услуги от 10.04.2010 г. и приобщените приемо – предавателни протоколи и Приложения към процесните фактури към неиндивидуализиран договор по дата и страни, между които е сключен, а също така и между тези документи и спорните фактури. Тези фактури, предвид посочения в тях предмет, не може да бъдат отнесени категорично към Договора за логистични услуги от 10.04.2010 г. Дружеството – жалбоподател не установи и не доказва твърдението, направено в жалбата до съда, че още в хода на ревизията са били представени разбивки на всички дейности и тяхното остойностяване, които ревизиращият екип бил пропуснал да включи като доказателство към РД.

От приетото по делото заключение на допуснатата и изслушана съдебно икономическа експертиза (СИЕ), изготвена от вещо лице М. Х. Д., в частта, касаеща този доставчик, се установява, че по фактурираните услуги има начислен ДДС и е извършено плащане към [фирма] от страна на жалбоподателя. Доставчикът има отчетени приходи по процесните ДФ, включил е размерът на данъка при определяне на резултата си за съответния данъчен период в Справката – декларация (СД) и фактурите са отразени в Дневника за продажбите за съответния данъчен период. От заключението е видно, че в счетоводството на дружеството-жалбоподател има разбивка на дейностите, които са предмет на доставката, а именно логистични услуги. Последното е установено от вещото лице на база приемо-предавателни протоколи и приложения към ДФ, които съдържат разбивка на фактурираните дейности. Във връзка с поставената към експерта задача във връзка с ДФ № [ЕГН] от 23.09.2010 г., издадена от доставчика е посочено, че за жалбоподателя съществува възможност да упражни правото на данъчен кредит през месец септември или в следващите 12 данъчни периода. В случая доставчикът е осчетоводил фактурата през месец септември, начислил е размера на данъчния кредит при определяне на резултата за данъчен период месец септември 2010 г. в СД по чл. 125 ЗДДС и е посочил фактурата в Дневника за покупките по чл. 124 ЗДДС за същия данъчен период. Предвид това експертът е дал заключение, че посочената фактура неправилно е включена от ревизиращите в данъчен период месец август 2010 г., в резултат на което са посочени неправилни размери на задълженията за месец август и месец септември и са изчислени по-високи лихви за просрочия към задълженията за донасяне в размер на 17,13 лв.

Съдът кредитира заключението на вещото лице.

*Предвид така установеното от фактическа страна, съдът направи следните правни изводи относно доставките по фактури, издадени от*

[фирма] ( [фирма]):

На първо място съдът взема предвид, че от приобщения още в хода на административното производство Договор за логистични услуги от 10.04.2010 г. (л. 99 – 97 от преписката) не може по категоричен начин да се установи какво точно включва всяка една от изброените в чл. 1 услуги, тоест неговия предмет. Приложение към договора, в което услугите да бъдат подробно разписани, тоест предметът му да е конкретизиран, не е представено по делото. Представените в хода на производството пред настоящата съдебна инстанция приемо-предавателни протоколи към всяка една от процесните фактури и приложения към фактури № 2092 от 05.07.2010 г., № 2115 от 30.07.2010 г. и № [ЕГН] от 23.09.2010 г. не могат да заместят липсата на такава конкретизация. Част от посочените в тях дейности са специфични и предполагат предварително разписване от страна на възложителя, тъй като са свързани с изготвяне на логистичен модел DRPII, който трябва да е „базиран на данни за продажби и доставки за предходни години и настоящите сключени договори”, с конкретни изброени параметри; остойностяване на логистичния модел DRPII; изготвяне на индивидуален вътрешен логистичен модел O. to cash, с изброени няколко стъпки и т.н. Предвид същността на изброените дейности съдът приема, че по делото следваше да бъдат приобщени доказателства за начина на възлагането им. Действително в Договора от 10.04.2010 г. не е предвидена изрична клауза за писмена кореспонденция между страните и в т. 4.1.2 от същия е посочено, че възложителят следва да уведоми изпълнителя за своите потребности от логистични услуги своевременно, като за уведомление се счита и неформалната кореспонденция по електронна поща и телефон, но по-голямата част от дейностите, посочени в приемо-предавателните протоколи и приложенията към фактурите по своята същност предполагат предварително писмено възлагане. Доказателства в тази насока не се ангажираха от страна на жалбоподателя и не може да се направи категоричен извод, че описаните услуги са именно в изпълнение на Договора от 10.04.2010 г. Освен това следва да отбележи, че нито в процесните фактури и приложенията към тях, нито в приемо-предавателните протоколи, е посочено в изпълнение на кой договор са издадени. На следващо място съдът взема предвид и факта, че по делото не бяха приобщени, както изготвения логистичен модел DRPII, така и графици за доставка и приемане на поръчките, графици за доставка и приемане на поръчките с корекция за натовареност и изготвеният индивидуален вътрешен логистичен модел - O. to cash. От съдържанието на приемо-предавателните протоколи следва, че доставчикът е изготвил стартов инвентаризационен опис за месец май 2010 г. и е извършил текуща месечна инвентаризация за месеците юни, юли, август и септември 2010 г. Според легалното определение, дадено в § 1, т. 10 от Допълнителните разпоредби на Закона за счетоводството инвентаризация е процесът на подготовка и фактическа проверка чрез различни методи на натуралните и стойностните параметри на активите и пасивите на предприятието към точно определена дата, съпоставяне на получените резултати със счетоводните данни и установяване на евентуални разлики. Следователно, в изпълнение на тази дейност доставчикът е следвало да

обективира резултатите от направената проверка на хартиен или електронен носител. Такива доказателства не бяха ангажирани по делото. Досежно вписаната в приемо-предаветелните протоколи и приложенията към процесните фактури услуга „съхранение на стоки“ не се установи и доказва какъв е видът на стоките, тяхното количество и необходимо ли е съхранението им в специални помещения. Неизяснено остана количеството на стоките и мястото, на което са извършвани договорените от страните „товаро-разтоварни“ дейности. От приобщените в хода на съдебното производство заповеди, издадени от управителя на [фирма] за промяна на работното време и работното място на служителите на дружеството се установява единствено, че дейностите са извършвани на територията на „складовата база“, но не и къде се намира същата и дали е в района на [населено място], съгласно чл. 1 от сключения между страните Договор от 10.04.2010 г. На следващо място следва да се отбележи, че по делото не се изясни метода на формиране на цените на разглежданата услуга, които са посочени в приложенията към процесните фактури, тъй като за същата фигурират различни стойности за всеки от месеците, за които се твърди, че услугите са извършени. По делото не се установи и доказва в какво се изразява услугата „сглобяване на промо-пакети и кутии“. В заповедите за промяна на работното време и място (л. 253 и л. 254 от делото, том 1) е посочено, че се касае за стоки собственост на жалбоподателя, но последният не представи доказателства за това какво представляват промо-пакетите, какъв е видът на стоките и за какво са били предназначени.

Предвид така установеното относно доставките от [фирма], по които не е признат данъчен кредит по процесните фактури, съдът намира жалбата в тази част за неоснователна. Спорният РА, в тази част, е законосъобразен, поради което оспорването срещу него следва да бъде отхвърлено. Правилни и законосъобразни са изводите на органите по приходите и на ответника за липсата на реалност по спорните доставки, за които се твърди, че са извършени от този доставчик. Представеният договор установява единствено съществуващи между страните облигационни отношения, но не доказва реалното осъществяване на спорните услуги. Предвид това съдът намира, че по делото не се установи и доказва изпълнението на дейностите, за които се твърди, че са извършени от този доставчик в изпълнение на Договора от 10.04.2010 г. За целите на данъчното облагане представянето на такива доказателства не е достатъчно, тъй като следва да се установи и докаже по какъв начин е извършена доставката. Въпреки дадените на жалбоподателя указания с разпореждането за насрочване от 01.06.2012 г. (л. 221 от делото, том 1) относно разпределението на доказателствената тежест да представи доказателства за реалност на спорните доставки, той не прояви процесуална активност в указания му смисъл. По делото не бяха приобщени изготвения логистичен модел DRPII, графици за доставка и приемане на поръчките, графици за доставка и приемане на поръчките с корекция за натовареност, изготвеният индивидуален вътрешен логистичен модел - O. to cash, както и документите, в които са обективирани резултатите от направените инвентаризации. Следва да се отбележи още, че предметът на спорните фактури, издадени от [фирма] е посочен, без да е конкретизиран договора

във връзка, с който са съставени, поради което във всеки случай не може да се изведе категоричен извод, че е свързан именно с представения по делото договор и останалите доказателства. В тежест на ползвания се от правата по процесните фактури беше да докаже, че отразените сделки действително са се осъществили. За събирането и представянето на тези доказателства по делото поведението на доставчика [фирма] е без значение. Недоказаната реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчнозадълженото лице. Фактурите следва да са придружени с други доказателства, насочени към установяване на основната, водеща предпоставка за признаване на правото на данъчен кредит – облагаема доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС. Непредставянето на документи и неангажирането на други доказателства, доказващи реалността на фактурираните услуги в процесната хипотеза, влече след себе си като правна последица непризнаването на получателя на правото на данъчен кредит. Съдът намира, че такива доказателства не са ангажирани от жалбоподателя, както в хода на ревизионното производство, така и във фазата на съдебното обжалване на РА. Предвид това, законосъобразно с РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит по доставки от този доставчик по посочените по-горе фактури. Признаването на правото на данъчен кредит е свързано с установяване по несъмнен начин на реалността на доставката. Заключение на вещото лице не променя горните изводи доколкото чрез него не може да се установява реалността на коя да е доставка.

По всички изложени причини, съдът намира, че правилно и законосъобразно, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС и чл. 70, ал. 5 ЗДДС, във вр. с чл. 6 и чл. 9 ЗДДС, органите по приходите са приели, че не е налице право на приспадане на данъчен кредит по доставките, за които се твърди, че са извършени от [фирма] и са определили задължения за довносяне на ДДС. Възраженията на жалбоподателя, че фактура № [ЕГН] от 23.09.2010 г., издадена от [фирма] погрешно е включена от ревизиращите органи в данъчен период м. август 2010 г. и законосъобразно е начислена съответната лихва е основателно.

На основание чл. 72 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. Предвид цитираната разпоредба и заключението на приетата по делото СИЕ, съдът намира, че неправилно ревизиращите са включили посочената фактура в месеца, предхождащ издаването ѝ. Съдът прие, че по същата липсва реалност на доставката и не съществува основание за право на приспадане на данъчен кредит, но тъй като фактурата следва да бъде включена в период м. септември 2010 г., а не в м. август 2010 г., лихвата върху задължението за довносяне на ДДС следва да се счита дължима от м. септември 2010 г. Следователно РА, в частта на определената лихва в размер на 17,13 лв. лв. следва да се отмени.

**Относно доставки от [фирма] съдът приема за установено от фактическа и правна страна следното:**

По фактури, издадени от този доставчик, органът по приходите не е признал

право на приспадане на данъчен кредит по получени фактури за услуги в общ размер на 85402,00 лв., както следва:

- по фактури № 1015 от 12.07.2010 г., на стойност 30000,00 лв. и начислен ДДС в размер на 6000,00 лв., № 1017 от 15.07.2010 г., на стойност 42000,00 лв. и начислен ДДС в размер на 8400,00 лв., № 1023 от 13.08.2010 г., на стойност 60000,00 лв. и начислен ДДС в размер на 12000,00 лв., № 1034 от 08.10.2010 г., на стойност 30000,00 лв. и начислен ДДС в размер на 6000,00 лв., № 1106 от 15.02.2011 г., на стойност 45000,00 лв. и начислен ДДС в размер на 9000,00 лв. (съответно на л. 172, 171, 170, 167 от преписката и на л. 395 от делото, том 2), всички с предмет на доставките „реклама по договор“;

- по фактура № 1022 от 05.08.2010 г., на стойност 25000,00 лв. и начислен ДДС в размер на 5000,00 лв., с предмет на доставката „реклама“ (л. 170 от преписката);

- по фактура № 1028 от 24.09.2010 г., на стойност 25000,00 лв. и начислен ДДС в размер на 5000,00 лв., с предмет на доставката „рекламни материали по опис“ (л. 168 от преписката), с приложен към нея опис на рекламни материали към посочената фактура (л. 169 от преписката), подписан от представител на доставчика, в който са изброени следните материали: рекламни тефтери, рекламни запалки, рекламни химикалки, рекламни ключодържатели, рекламни календари, с посочени количество и стойност без ДДС;

- по фактура № 1037 от 20.10.2010 г., на стойност 20000,00 лв. и начислен ДДС в размер на 4000,00 лв., с предмет на доставката „рекламни материали“ (л. 165 от преписката), с приложен опис на рекламни материали към посочената фактура (л. 166 от преписката), подписан от представител на доставчика, в който са изброени следните материали: рекламни тефтери, рекламни запалки, рекламни химикалки, с посочени количество и стойност без ДДС;

- по фактура № 1041 от 03.11.2010 г., на стойност 60000,00 лв. и начислен ДДС в размер на 12000,00 лв., с предмет на доставката „телевизионна реклама по договор“ (л. 164 от преписката);

- по фактура № [ЕГН] от 30.11.2010 г., на стойност 40010,00 лв. и начислен ДДС в размер на 8002,00 лв., с предмет на доставката „рекламни тефтери, рекламни запалки, рекламни химикалки, рекламни ключодържатели“ (л. 163 от преписката), с посочени количество и единична цена на всеки от артикулите;

- по фактура № 1072 от 03.12.2010 г., на стойност 50000,00 лв. и начислен ДДС в размер на 10000,00 лв., с предмет на доставката „телевизионна реклама“ (л. 162 от преписката).

Видно от РД в хода на ревизията, на основание чл. 45 ДОПК е извършена насрещна проверка на доставчик [фирма]. Документи не са били представени от дружеството и не е била извършена насрещна проверка на счетоводни документи. На 22.06.2011 г. в ТД на НАП – С., И. – К. са депозирани документи от доставчика, в това число фактури, договори, дневници за продажби, фактури за предходни доставки. Въз основа на установеното от представените документи, както и от събраните в хода на ревизионното производство доказателства, органите по приходите, издали РД са приели, че не може да се установи по безспорен начин реално извършване

на доставка по посочените по – горе фактури, поради което за [фирма] не е налице право на приспадане на данъчен кредит по тях. При анализ на представените документи е установено, че липсват такива, доказващи извършено плащане по доставките. От лицето, представляващо дружеството не са дадени обяснения относно начина на транспортиране на рекламните материали, от къде са взети и къде са доставени, с какво са транспортирани, къде са съхранявани преди тяхната продажба. От РД е видно, че доставчикът е представил два договора за телевизионна реклама от 01.08.2010 г. и от 25.07.2010 г., с които [фирма] възлага на [фирма] да рекламира и популяризира марката на възложителя по време на телевизионни предавания в телевизия „М.". Проверяваното дружество е представило и договор за обслужване от 28.06.2010 г. по силата, на който [фирма] предоставя на [фирма] право на реклама на контрагенти на второто дружество. В допълнително споразумение от 28.06.2010 г. и 03.07.2010 г. към този договор са посочени предавания, в които ще бъдат излъчвани реклами. В хода на ревизията са представени и протоколи за извършени услуги от 05.10.2010 г. и от 26.08.2010 г. между [фирма], в качеството му на изпълнител и [фирма], в качеството му на възложител. След анализ на изброените по-горе документи, ревизиращият екип е направил заключение, че в договорите е записано извършване на услуга „реклама по време на мероприятия и телевизионни услуги", но не са конкретизирани вида на извършените реклами и продуктите, които се рекламират, не са посочени времето и мястото на излъчване на рекламната. От РД е видно още, че са извършени насрещни проверки не само на прекия доставчик на жалбоподателя, но и на неговите контрагенти. Предвид представените документи в хода на провеждането им ревизиращите органи са приели, че не се установява по безспорен начин реално извършване на доставки на услуги с получател [фирма], че не е налице данъчно събитие по смисъла на чл. 25 ал. 1 ЗДДС, доколкото липсват доказателства за извършване на самите доставки именно от този доставчик. От събраните в хода на ревизията доказателства не може да се установи извършването на доставките на услуги именно от [фирма], което по същество съставлява доставка на стока по смисъла на чл. 9 ЗДДС. Посочили са, че когато е издадена фактура и е начислен данък, без да е налице фактически извършена стопанска операция, няма основание за ползване на данъчен кредит предвид разпоредбите на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС във връзка с чл. 9 от същия закон. Предвид изложеното ревизиращите органи са направили предложение на основание чл. 70, ал. 5 ЗДДС, във връзка с чл. 9, чл. 12, чл. 25 и чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69 ЗДДС на [фирма] да не са признае право на приспадане на данъчен кредит в размер на 85402,00 лв. по фактури издадени от [фирма].

Възражение срещу РД от ревизираното лице не е постъпило.

Както се посочи, с издадения РА направените предложения от органите по приходите, изготвили РД, за установяване на задължения по ЗДДС във връзка с издадените от този доставчик фактури са възприети изцяло.

За да се произнесе по жалбата на дружеството, ответникът е приел, че от представените в хода на ревизионното производство и към жалбата доказателства не се установява по безспорен начин реално осъществяване на доставките от [фирма]. Направил е заключение, че по процесните доставки

на услуги не се установява реалното им престирание и поради това е счел, че законосъобразно е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], тъй като не са спазени изискванията на чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС.

*От представените в хода на ревизионното производство и в хода на съдебното производство доказателства се установява също така следното:*

Съгласно представения Договор за телевизионна реклама от 25.07.2010 г. (л. 141-139 от преписката), сключен между [фирма], в качеството му на възложител, и [фирма], в качеството му на изпълнител, изпълнителят се е задължил да *рекламира и популяризира марката на възложителя по време на телевизионното излъчване на „Б. арт шоу“* на 15.08.2010 г. в телевизия М., на 21.08.2010 г. в ТВ „Черно море“ и на 22.08.2010 г. в „Б.“ ТВ. От страните е договорено още *излъчване на логото на възложителя* (чл. 2, чл. 3 и чл. 4) и *излъчване на секундни заставки* (чл. 5, чл. 6, чл. 7, чл. 8, чл. 9 и чл. 10) в програмата на изброените по-горе телевизии, като са договорени броя на излъчванията, дните от седмицата, часовия пояс и датите на излъчването им. Стойността на договорените услуги е в размер на 60000,00 лв. без ДДС (чл. 11), платима в брой или по банков път след подписване на приемо-предавателен протокол за извършените услуги и издаване на фактура. Подписан е Констативен протокол от 03.11.2010 г. към договор за телевизионна реклама от 25.07.2010 г. (л. 138 от преписката), с който се цели удостоверяване на извършената по договора работа.

Съгласно представения договор за телевизионна реклама от 01.08.2010 г. (л. 144-142 от преписката), сключен между [фирма], в качеството му на възложител и [фирма], в качеството му на изпълнител, изпълнителят се е задължил да *рекламира и популяризира марката на възложителя по време на телевизионното излъчване на „М. по заснемане на календар на фирма „Лидер“ и „Състезание по културизъм“* по телевизия М., ТВ „Черно море“ и „Б.“ ТВ, като са договорени конкретни дати за излъчване, на всяко от предаванията в съответната телевизия. Договорено е също така *излъчване на логото на възложителя* (чл. 2, чл. 3 и чл. 4) и *излъчване на секундни заставки* (чл. 5, чл. 6, чл. 7, чл. 8, чл. 9 и чл. 10) по изброените по-горе телевизии, като са конкретизирани броя на излъчванията, дните от седмицата, часовия пояс и датите на излъчването им. Стойността на договорените услуги е в размер на 50000,00 лв. без ДДС, платима в брой или по банков път след подписване на приемо-предавателен протокол за извършените услуги и издаване на фактура (чл. 11). Подписан е Констативен протокол от 03.12.2010 г. към договор за телевизионна реклама от 01.08.2010 г. (л. 74 от преписката) с оглед удостоверяване извършената по договора работа.

В декларация от управителя на [фирма] (л. 242 от делото. том 1) приобщена по делото с молба от 07.05.2013 г. се декларира, че в периода 06.2010 г. – 04.2011 г. е сключен договор за предоставени права за реклама на контрагенти на [фирма] и са изготвени собствени продукции, излъчени като външни в телевизии „Черно море“, „Б.“ ТВ и М. за същия период. Декларира се също така, че в продукциите „Фитнес мания“, „Б. арт шоу“, „Състезание по културизъм“ и „М. по заснемане на календар на фирма Лидер“ са излъчени

рекламни заставки на [фирма].

По силата на Договор за обслужване от 28.06.2010 г. (л. 146 – 145 от преписката), сключен между [фирма], в качеството му на страна, предоставяща услуги и [фирма], първото дружество следва да предостави на второто правото да препродава телевизионно време в предаването „Фитнес мания“ (чл. 1) право на реклама на марки, контрагенти на [фирма], по време на шоута, модни ревюта и спортни мероприятия, организирани от [фирма] (чл. 2). Освен това, второто дружество възлага на първото извършване на всякакви рекламни услуги, изработка, предпечат, дизайн на диплянки, каталози, календари, лепенки, изработка на уеб сайт, флаш банери и др., предмет на допълнителни споразумения, сключени между страните (чл. 3). Дружеството, предоставящо договорените услуги се е задължило още да даде ексклузивното право, като рекламна агенция за продажба на телевизионно време и участия (чл. 4). Съгласно споразумение от 30.07.2010 г. (л. 149 от преписката) между същите страни, [фирма] се е задължило да излъчи в предаването „Фитнес мания“ 480 броя 5 секундни рекламни заставки (т. 1.1, т. 2.1, т. 3.1), 5 секундни рекламни заставки на [фирма] в анонса „Очаквайте“, три пъти дневно без фиксирани часове (т. 1.2, т. 2.2, т. 3.2) и 135 пъти логото на бутик „Д.“ (т. 1.3, т. 2.3, т. 3.3) в телевизиите М., „Черно море“ и телевизия „Б.“. В т. 5 е предвидено още, че [фирма] се задължава да рекламира и популяризира посочените по-горе търговски марки на [фирма], чрез рекламно участие по време на мероприятията „Б. арт шоу“ и „Мис лято“. Приобщено е и допълнително споразумение от 28.06.2010 г. (л. 148 – 147 от преписката) към гореописания договор, което е неотнормимо към настоящия спор, тъй като касае рекламиране и популяризиране на търговски марки на доставчика в шоута, за които не се установява да е предвидено телевизионно излъчване. По посочената причина ирелевантен за спора се явява и представеният протокол за извършени услуги към допълнителното споразумение от 28.06.2010 г. (л. 150 от преписката). Протоколът за извършени услуги (л. 151 от преписката) към споразумението от 30.07.2010 г. също е неотнормим към спора, тъй като от него се установява, че е предвидено заставките да се излъчат в предаването „Фитнес мания“, което не попада в кръга на посочените в договорите между жалбоподателя и доставчика предавания, а именно „Б. арт шоу“, „М. по заснемане на календар на фирма „Лидер“ и „Състезание по културизъм“.

Приложените в административната преписка документи от насрещна проверка на [фирма] и представените РД и РА на същото дружество (л. 64 – л. 172 от делото, том 1), няма да бъдат обсъждани, доколкото касаят предходен доставчик на [фирма].

От приетото по делото заключение на допуснатата и изслушана СИЕ, изготвена от вещо лице М. Х. Д., в частта, касаеща този доставчик, се установява, че по фактурираните услуги има начислен ДДС и е извършено плащане към [фирма] от страна на жалбоподателя. Доставчикът има отчетени приходи по процесните ДФ, включил е размерът на данъка при определяне на резултата си за съответния данъчен период в СД и фактурите са отразени в Дневника за продажбите за съответния данъчен период.

Съдът кредитира заключението в тази му част.

По отношение на фактурираните доставки с предмет „реклама по договор”, „реклама”, „телевизионна реклама по договор” и „телевизионна реклама” на първо място съдът взема предвид, че сключените между жалбоподателя и разглеждания доставчик договори касаят рекламирането и популяризирането на марката на [фирма] по време на телевизионното излъчване на мероприятията „Б. арт шоу”, „М. по заснемане на календар на фирма „Лидер” и „Състезание по културизъм”. По делото обаче остана неизяснено какво точно включва договорената услуга, тъй като по своята същност, търговска марка означава символ, който се използва от физическо лице, бизнес-организация или друго юридическо лице с търговска цел. Това по същество е знак, който може да бъде име, дума, фраза, лого, символ, изображение или комбинация от тези елементи. В настоящия случай доказателства в тази насока не бяха представени. Договорът за обслужване от 28.06.2010 г. сключен между [фирма] и [фирма] и Допълнителното споразумение между същите страни от 30.07.2010 г., са представени с цел да се докаже, че доставчикът разполага с възможността да препродава телевизионно време в предаването „Фитнес мания” и да предостави право на реклама на свои контрагенти по време на шоуто, модни ревюта и спортни мероприятия, организирани от [фирма], в телевизиите М., „Черно море” и „Б.”. Предвид изложеното и от направения по-горе анализ на посочените документи е видно, че доставчикът разполага с посочените права само за шоуто „Фитнес мания”, а съгласно т. 5 от допълнителното споразумение от 30.07.2010 г. по отношение на предаването „Б. арт шоу” разполага само с правото да рекламира и популяризира търговски марки, чрез рекламно участие по време на мероприятиято. Предвид това може да се направи обоснован извод, че [фирма] разполага с право на реклама само по време на провеждане на самото мероприятие, но не и по време на излъчването му по горепосочените телевизии. Във връзка с изложеното по делото не се представиха доказателства, от които да е видно, че доставчикът разполага с правото да реализира предмета на сключения с [фирма] договор по време на телевизионното излъчване на мероприятията „Б. арт шоу”, „М. по заснемане на календар на фирма „Лидер” и „Състезание по културизъм”. По отношение на договореното излъчване на логото на жалбоподателя и секундни заставки по делото не установи и доказа, че същите са излъчени по телевизиите М., „Черно море” и телевизия „Б.”. По делото не бяха представени сертификати от телевизиите, които да удостоверят броя на излъчването им, продължителността и часовия пояс. Не се представиха на електронен носител и предоставените от жалбоподателя на доставчика лого и заставки, които съгласно договора е следвало да бъдат излъчени.

Предвид всичко изложено може да се направи обосновано заключение, че е създадена верига от доставчици чрез превъзлагане на спорната услуга, предмет на договора между дружеството и прекия доставчик, издал спорните ДФ. По делото не се установи и доказа, че последният по веригата е възложил пряко на телевизиите М., „Черно море” и телевизия „Б.” изпълнението на услугата. В процесния случай не се доказа рекламирането и популяризирането на марката на [фирма] по време на телевизионното излъчване на мероприятията „Б. арт шоу”, „М. по заснемане на календар на

фирма „Лидер” и „Състезание по културизъм”, излъчването на логото на жалбоподателя и на 5 секундните заставки. Остана неизяснено и обстоятелството за фактическото предоставяне на логото и заставките както между [фирма] и прекият му доставчик [фирма], така и от [фирма] на [фирма], а от там и начина на предаването им на телевизиите М., „Черно море” и телевизия „Б.”, които е следвало да ги включат в програмните си схеми и съответно да ги излъчат. Освен това по делото не бяха приобщени като доказателство и програмните схеми на посочените телевизии за периода, в който е следвало да бъдат излъчени логото и заставките от една страна и рекламирането и популяризирането на марката на възложителя в предаванията, посочени в договорите от друга. Същите са от съществено значение, за да удостоверят, че действително спорните услуги са били предвидени за излъчване в ефира на посочените телевизии, през спорните периоди.

По отношение на фактурираните доставки с предмет *„рекламни материали по опис”, „рекламни материали” и „рекламни тефтери, рекламни запалки, рекламни химикалки, рекламни ключодържатели”* на първо място съдът взема предвид, че по делото не бяха представени доказателства досежно съществуващи правоотношения между жалбоподателя и дружеството-доставчик, а именно договор за възлагане на спорните доставки на рекламни материали. По делото не се представиха и други доказателства, от които да се установи по какъв начин е била възложена работата, тъй като с оглед на предмета им същите следва да бъдат индивидуализирани. От представените Описи не се установява какъв точно е видът на всеки от изброените рекламни материали, а именно: по отношение на рекламните тефтери не е посочено дали се касае за такива, които се използват за всекидневна употреба, тефтер-органайзер, джобен тефтер или за записки, вида на кориците – с надпис, без надпис, големината им; по отношение на рекламните запалки не е посочена тяхната големина, цвят, форма, дали за еднократна или многократна употреба; по отношение на рекламните календари не е посочено, за коя календарна година са, техният размер и формат, предназначен за окачване или настолен, техният вид -многолистов или еднолистов; по отношение на ключодържателите не е посочен материалът, от който следва да са изработени, в каква форма и големина; по отношение на рекламните химикали не е уточнено дали са за еднократна или многократна употреба, от какъв материал са изработени и т.н. Освен това по делото остана неустановено какво представлява изображението върху всеки от рекламните материали, предвид техният вид и големина – лого, комбинация от знаци, наименованието на дружеството на жалбоподателя и информация за контакт с него. Доколкото предмет на доставките са различни видове рекламни материали, които представляват родово - определени вещи, прехвърлянето на правото на собственост се извършва чрез предаването им съгласно чл. 24, ал. 2 ЗЗД. Съгласно посочената разпоредба, собствеността се прехвърля, щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. Доказателства за определянето на вещите по съгласие на страните не се представиха. Опис по принцип би могъл да индивидуализира стоката, предмет на доставката, но процесните описи на

рекламните материали представени към две от фактурите, не индивидуализират по никакъв начин обсъжданите родово-определени вещи. Ето защо, съдът приема, че доказателства за предаването на материалите, респективно за прехвърлянето на собствеността не са представени. След като не са ангажирани доказателства за предаването на вещите - не може да се заключи и че доставките са реално осъществени. Предвид вида на процесните стоки (родово определени вещи), то начинът на предаването им е част от реалното прехвърляне на правото на собственост, което е изискване за настъпило данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, респективно за изискуемост на данъка.

Предвид така установеното относно доставките от [фирма], по които не е признат данъчен кредит по процесните фактури, съдът намира жалбата и в тази част за неоснователна. Спорният РА, и в тази част, е законосъобразен, поради което оспорването срещу него също следва да бъде отхвърлено. Правилни и законосъобразни са изводите на органите по приходите и на ответника за липсата на реалност по спорните доставки, за които се твърди, че са извършени от този доставчик. Представеният договор установява единствено съществуващи между страните облигационни отношения, но не доказва реалното осъществяване на спорните доставки. За целите на данъчното облагане представянето на такива доказателства не е достатъчно, тъй като следва да се установи и докаже по какъв начин е извършена доставката. Въпреки дадените на жалбоподателя указания с разпореждането за насрочване и в съдебно заседание относно разпределението на доказателствената тежест да представи доказателства за реалност на спорните доставки, той не прояви процесуална активност в указания му смисъл. По отношение на фактурираните рекламни материали по делото не бяха приобщени доказателства, от които да е видно, че услугата е възложена и да се установи какъв е видът, количеството и спецификациите на процесните рекламни материали. Освен това не се представиха и документи, с които да се удостовери, че същите действително са приети от жалбоподателя. Следва да се отбележи още, че предметът на спорните фактури, касаещи телевизионните реклами, издадени от [фирма] е посочен, без да е конкретизиран договорът, във връзка, с който са съставени, поради което не може да се изведе категоричен извод, че е свързан именно с представените по делото доказателства. Не се представиха също така и доказателства, че логото, заставките и рекламирането и популяризирането на марката на възложителя в предаванията, посочени в договорите са били излъчени. В тежест на ползващия се от правата по процесните фактури беше да докаже, че отразените сделки действително са се осъществили. Недоказаната реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчнозадълженото лице. Фактурите следва да са придружени с други доказателства, насочени към установяване на основната, водеща предпоставка за признаване на правото на данъчен кредит – облагаема доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС. Непредставянето на документи и неангажирането на други доказателства, доказващи реалността на фактурираните услуги и стоки в процесната хипотеза, влече след себе си като правна последица

непризнаването на получателя на правото на данъчен кредит. Предвид това, законосъобразно с РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от този доставчик. Признаването на правото на данъчен кредит е свързано с установяване по несъмнен начин на реалността на доставката, каквато в спорната хипотези не се установи.

По всички изложени причини, съдът намира, че правилно и законосъобразно, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС и чл. 70, ал. 5 ЗДДС, във вр. с чл. 6 и чл. 9 ЗДДС, органите по приходите са приели, че не е налице право на приспадане на данъчен кредит по доставките, за които се твърди, че са извършени от [фирма].

***Относно установените задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане за 2008 г., за 2009 г. и за 2010 г. съдът приема за установено от фактическа и правна страна следното:***

***Относно определения корпоративен данък за 2008 г.***

Видно от РД в хода на ревизията на [фирма] е установено, че за 2008 г. са начислени счетоводни амортизации в размер на 32696,54 лв. общо, в това число на сгради 2079,70 лв., на транспортни средства 9071,28 лв., на компютърна техника 15643,88 лв., на офис обзавеждане 2822,96 лв. и на програмни продукти 3078,72 лв.

През 2008 г. в счетоводството на дружеството са заведени придобити през годината дълготрайни материални активи (Д.), в това число сгради на стойност 311954,89 лв., транспортни средства на стойност 48380,27 лв., компютърна и офис техника на стойност 8552,58 лв. и обзавеждане на стойност 5300,00 лв. За същата година определеният праг за същественост на дълготрайните активи е в размер на 700,00 лв., а всички дълготрайни активи на стойност под 700,00 лв., придобити през 2008 г. са отчетени в счетоводството като текущ разход. Видно от РД е, че за 2008 г. общо отчетените данъчни амортизации са в размер на 35166,93 лв., в това число данъчни амортизации на лек автомобил „Мини купър“ в размер на 9071,28 лв. В хода на ревизията е установено, че с Договор за финансов лизинг № 000429Н1 от 21.03.2008 г. [фирма] закупува от [фирма] лек автомобил „Мини купър“ на обща стойност 48380,27 лв. Автомобилът е заведен в счетоводството на дружеството като Д. по сметка „транспортни средства“. Ревизиращият екип е констатирал, че в счетоводството на дружеството за 2008 г. няма отчетени други разходи във връзка с поддръжката и експлоатацията на този автомобил. Не са представени документи, в това число пътни листа, доказващи използването на същия за дейността на дружеството, тоест в хода на ревизията не са представени доказателства за използването на този автомобил за дейността на дружеството и за неговото въвеждане в експлоатация за тази дейност. От ревизиращите органи е направен извод, че няма доказателства за въвеждането му в експлоатация. След като са съобразили разпоредбата на чл. 58 ЗКПО ревизиращите са направили предложение на основание чл. 54, ал. 1 ЗКПО данъчният финансов резултат да бъде коригиран с размера на данъчни амортизации на лек автомобил „Мини купър“ (в размер на 9071,28 лв.), тъй като данъчно признатите амортизации за 2008 г. са в размер на 26095,65 лв., а не посочените от задълженото лице 35166,93 лв.

Относно определения корпоративен данък за 2009 г.

Видно от РД при определяне на облагаемата печалба за 2009 г. на [фирма] е установено, че в счетоводството на дружеството са заведени придобити през годината Д., в това число сгради на стойност 8696,13 лв., транспортни средства на стойност 8567,60 лв., компютърна и офис техника на стойност 4670,03 лв., обзавеждане и оборудване на стойност 50195,30 лв. и права върху интелектуална собственост на стойност 23469,97 лв. За същата година определеният праг за същественост на дълготрайните активи е като определения за 2008 г. и всички дълготрайни активи под тази стойност, придобити през 2009 г. са отчетени в счетоводството като текущ разход. Ревизиращият екип е отчетел, че общо за периода са начислени счетоводни амортизации в размер на 55772,91 лв., в това число на сгради 12826,08 лв., на транспортни средства 12809,00 лв., на компютърна техника 17409,42 лв., на обзавеждане 8547,17 лв., на права върху интелектуална собственост 1760,22 лв. и на програмни продукти 2421,02 лв. Общо за 2009 г. отчетените данъчни амортизации са в размер на 55529,82 лв., в това число данъчни амортизации на лек автомобил „Мини купър“ в размер на 12095,07 лв. Ревизиращите са изложили идентични установявания и констатации, като изложените по-горе за 2008 г., относно закупения от дружеството автомобил, като са направили предложение на основание чл. 54, ал. 1 ЗКПО данъчният финансов резултат да бъде коригиран с размера на данъчни амортизации на лек автомобил „Мини купър“ (в размер на 12095,07 лв.), тъй като данъчно признатите амортизации за 2009 г. са в размер на 43434,75 лв., а не посочените от задълженото лице 55529,82 лв.

За процесната 2009 г. ревизиращите са установили още, че в счетоводството на дружеството по сметка 601 „Разходи за външни услуги“ е отчетен разход в размер на 20000,00 лв. по фактура № 1/20.07.2009 г., издадена от [фирма], с предмет на доставка „Комисионна за консултантски услуги“. Във връзка с цитираната фактура е представен Договор за консултантски услуги от 05.01.2009 г., съгласно който [фирма] възлага на [фирма] да извърши „Пълно маркетингово проучване, консултации и възможности за реализация на сиропи в Б., включително организиране на срещи с потенциални клиенти (търговци на едро, търговци на дребно и вериги хипер и супермаркети)“. Видно от РД за доказване на извършената работа по посочения договор е представено изготвено проучване на тема „Дистрибуция на сиропи ФО Б.“. Ревизиращият екип е установил, че в представеното проучване никъде не е отразено от кого е направено, както и че конкретно е извършено за [фирма]. Приел е, че проучването е универсално и може да бъде изработено за всяка една фирма. На ревизиращите органи не са представени документи, доказващи организиране на срещи с потенциални клиенти на [фирма]. Предвид изложеното органите по приходите са направили заключение, че събраните в хода на ревизията документи не доказват по безспорен начин реално извършена услуга по издадената от [фирма] фактура, поради което са приели, че същата не отразява вярно стопанските операции. Посочили са, че в случая са налице сделки по смисъла на чл. 16, ал. 1 ЗКПО, сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане за [фирма] чрез отразяване на разходи от доставчик, които нямат реален израз

под формата на действително извършена работа - консултантски услуги. Прието е, че осчетоводяването като разходи за външни услуги на фактури без доказан реален икономически израз по смисъла на ЗС представлява нарушение на един от основните принципи на счетоводството, а именно: предимство на съдържанието пред формата (чл. 4, ал. 1, т. 5 ЗС), съгласно който сделките и събитията се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално, според правната им форма. Предвид направените констатации на основание чл. 77, ал. 1 ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 4 ЗКПО органите по приходите са направили предложение да не признават за данъчни цели отчетените разходи по посочената по-горе фактура издадена от [фирма], а именно разходи в размер на 20000,00 лв.

Относно определения корпоративен данък за 2010 г.

Видно от РД при определяне на облагаемата печалба за 2010 г. на [фирма] е установено, че в счетоводството на дружеството са заведени придобити през годината Д., в това число оборудване и обзавеждане на стойност 40972,91 лв. За същата година определеният праг за същественост на дълготрайните активи е същият като определения за 2008 г. и 2009 г. и всички дълготрайни активи под тази стойност, придобити през 2010 г. са отчетени в счетоводството като текущ разход. Ревизиращият екип е установил, че общо за периода са начислени амортизации в размер на 51060,19 лв., в това число на сгради 12826,08 лв., на транспортни средства 14236,92 лв., на компютърна техника 4358,24 лв., на обзавеждане и оборудване 16118,51 лв. и на права върху интелектуални продукти 3520,44 лв. В РД е посочено, че общо за 2010 г. отчетените данъчни амортизации са в размер на 51051,50 лв., в това число данъчни амортизации на лек автомобил „Мини купър“ в размер на 12095,07 лв. Ревизиращите са изложили идентични установявания и констатации, като изложение по-горе за 2008 г., относно закупения от дружеството автомобил, като са направили предложение на основание чл. 54, ал. 1 ЗКПО данъчният финансов резултат да бъде коригиран с размера на данъчни амортизации на лек автомобил „Мини купър“ (в размер на 12095,07 лв.), тъй като данъчно признатите амортизации за 2009 г. са в размер на 38956,43 лв., а не посочените от задълженото лице 51051,50 лв.

В хода на ревизията е установено още, че през 2010 г. в счетоводството на дружеството като разходи за външни услуги са отчетени такива общо в размер на 462010,00 лв. по фактури, издадени от дружествата [фирма] и [фирма]. Констатациите на ревизиращия екип относно реалността на доставките и спорните фактури, издадени от тези доставчици са подробно описани в частта по ЗДДС на това решение, поради което не следва да бъдат повтаряни. С идентични мотиви от правна страна, които са изложени по-горе, досежно издадените фактури от доставчик [фирма], ревизиращият екип е направил предложение да не признават за данъчни цели отчетените разходи по фактури издадени от [фирма] и [фирма], а именно разходи в размер на 462010,00 лв.

Както се посочи възражение срещу РД, в това число в частта по ЗКПО, от ревизираното лице не е постъпило. С издадения РА направените предложения от органите по приходите, изготвили РД, за установяване на

задължения по ЗКПО са възприети изцяло.

За да се произнесе по жалбата на дружеството, ответникът е счел за неоснователни възраженията на жалбоподателя срещу увеличението на финансовия резултат с начислените амортизации за 2008 г., 2009 г. и 2010 г. за лек автомобил „Мини купър“, заведен като Д. в счетоводна сметка „Транспортни средства“. За да приеме това ответникът е съобразил разпоредбата на чл. 54, ал. 2 ЗКПО (в сила от 01.01.2008 г.) и чл. 55, ал. 2 ЗКПО. Взел е предвид, че в ЗКПО, са регламентирани седем категории за данъчни амортизируеми активи, но не са регламентирани правила за класификация на дълготрайни материални активи, за да бъдат разпределени към една или друга категория или група данъчни амортизируеми активи. Посочил е, че Д., който отговаря на определението „амортизируем“, следва да е заприходен в счетоводния и данъчния амортизационен план на предприятието. В тази връзка е и изискването в данъчния амортизационен план да е отразена информация за началния момент, в който амортизируемия актив е въведен в експлоатация. В случая, при ревизията е установено, че освен отчетените данъчни амортизации на процесния лек автомобил „Мини купър“, в счетоводството на ревизираното дружество, не са отчетени други счетоводни разходи, свързани с поддръжката и експлоатацията на автомобила. Ответникът е посочил, че не са представени доказателства за използването на лекия автомобил „Мини К.“ за дейността на дружеството през процесните 2008 г., 2009 г. и 2010 г., както и за неговото въвеждане в експлоатация за тази дейност. Досежно осчетоводените суми от жалбоподателя по фактурите издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] решаващият орган е изложил, че съгласно чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО за отклонение от данъчно облагане се смята и заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. Фактът на реално осъществени доставки е от съществено значение, както за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, така и за признаването на разходи за дейността на дружеството. Ответникът е намерил, че от събраните доказателства при ревизията безспорно се установява, че процесните фактури не обективират реално извършени доставки на услуги, респективно стоки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС. С оглед изложеното е приел, че е изпълнен фактическият състав на чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 1 ЗКПО. Допълнил е, че доколкото осчетоводените суми от жалбоподателя по фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] имат характер на отчетени счетоводни разходи, които участват във формирането на счетоводния финансов резултат за 2009 г. и за 2010 г., то същите тези разходи подлежат на данъчно регулиране по реда на чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 1 ЗКПО.

Съгласно представения Договор за консултантски услуги от 05.01.2009 г. (л. 61 – 60 от преписката) сключен между [фирма], в качеството му на възложител и [фирма], в качеството му на консултант, възложителят възлага на консултанта да извърши пълно маркетингово проучване, консултации и възможности за реализация на сиропи ФО, в Б., включително организиране на срещи с потенциални клиенти (търговци на едро, търговци на дребно и вериги хипер и супермаркети). При осъществяване предмета на договора

възложителят следва да изплати на консултанта възнаграждение в размер на 20000,00 лв. (чл. 2). Приемането на задачата се извършва с приемателен протокол или доклад за извършена работа, в който се описва количеството и качеството на извършената работа (чл. 10). Такъв по делото не е представен.

От представеното по делото „Маркетингово проучване на тема „Дистрибуция на сиропи ФО Б.” (л. 59 – 51 от преписката) не се установява, че е изготвено именно от [фирма] и то за нуждите на жалбоподателя. Същото наподобява разпечатка на слайдове от презентация и има връзка с „И. груп”, за която по делото не са приобщени никакви доказателства, в това число за връзката и с жалбоподателя или със „сиропи ФО”. Така нареченото проучване не се позовава на източниците, от които е черпило информацията, въз основа на която е изготвено, не сочи за проведени срещи с потенциални клиенти (чл. 1 от договора), нито е подписано от лице, действащо за изпълнителя, който се претендира, че е автор на проучването.

От сключения Договор от 05.01.2009 г. се установява, че изпълнителят се е задължил да извърши пълно маркетингово проучване, консултации и възможности за реализация на сиропи ФО, в Б., включително организиране на срещи с потенциални клиенти (търговци на едро, търговци на дребно и вериги хипер и супермаркети). Предвид така договореното съдът намира, че предметът на договора се състои от две части. По същество обаче не са конкретизирани точните параметри на всяка от тях. По отношение на първото поето задължение целите на проучването са определени прекалено общо. Времеви и териториален обхват на проучването също не е посочен. Липсва конкретизация и на обектите, които попадат в проучването, а именно хипер маркети, търговци на едро и/или дребно и т.н. Предвид това не може да се направи категоричен извод, че именно представеното маркетингово проучване е в изпълнение на сключения между страните договор. По делото не се представиха и документите, посочени в чл. 10 от договора, съгласно който приемането на изпълнението на поставената задача да е извършено с приемо-предавателен протокол или доклад за извършена работа, поради което не може да се направи извод, че маркетинговото проучване е прието от възложителя. По отношение на втората част от договора, с което е възложено на [фирма] да организира и срещи с потенциални клиенти, съдът намира, че по делото не се установи и доказва изпълнение на посочената услуга. Не се ангажираха доказателства за проведени срещи с конкретни търговци, както и доказателства какъв е резултатът от тях - създадени търговски отношения с търговци на едро, търговци на дребно и вериги хипер и супермаркети.

Приобщена е инвентарна книга на дълготрайните активи – счетоводна на [фирма] за месец декември 2008 г. (л. 44 от преписката), за месец декември 2009 г. (л. 50-40 от преписката) и за месец декември 2010 г. (л. 48-47 от преписката), от които се установява, че в група „Транспортни средства” е записано МПС „Мини купър”, като е посочена дата на заприходяване 21.03.2008 г. и амортизируема стойност 48380,27 лв. Видно от свидетелство за регистрация №[ЕИК] (л. 43 от преписката) е, че датата на първоначалната регистрация на процесния автомобил „Мини купър” е 28.03.2008 г., а като собственик е записано [фирма].

От договор за финансов лизинг на пътни превозни средства № 000429Н1 от

21.03.2008 г. (л. 42 – 41 от преписката), сключен между [фирма] и [фирма], в качеството му на лизингополучател и [фирма], в качеството му на солидарен длъжник се установява, че първият се задължава да придобие от трето лице, като обект на лизинга пътно превозно средство и да го предостави за ползване на втория срещу възнаграждение под формата на лизингови вноски. Обектът на лизинга е нов автомобил М. С. S, с посочена цена 22904,11 евро без ДДС и срок за доставка 31.03.2008 г. (т. 1.1). Към договора е представен приемо-предавателен протокол – Приложение № 4 (л. 37 от преписката) от 31.03.2008 г., с който страните по договора са удостоверили предаването, респективно приемането на горепосочения автомобил. Автомобилът остава изключителна собственост на [фирма] за целия срок на договора (т. 1 от договора). Дружеството – жалбоподател, в качеството си на лизингополучател, се поема договорно задължение да заплаща всички застрахователни премии за автомобила съгласно Общите условия (т. 2.5. от договора). Предвид това съдът приема, че тези разходи, на които е обърнало внимание и вещото лице в даденото заключение, всъщност не са разходи във връзка с експлоатацията на автомобила, а такива в изпълнение на договорното задължение на жалбоподателя по посочения договор за лизинг.

С протоколно определение от 26.09.2013 г. (л. 449 – 450 от делото, том 2) по делото като писмени доказателства са приети и документите, по които е работило вещото лице. Представени са копия на винетни стикери за 2009 г. (л. 423 от делото, том 2), справка от 10.01.2009 г. за закупени осем броя винетки за 2009 г. от [фирма] (л. 424 от делото, том 2), касови бонове за закупено гориво – бензин за 10 месец 2009 г. (л. 426 – 430 от делото, том 2), осем броя квитанции за закупени винетни стикери за 2010 г. (л. 437 – 439 от делото, том 2), приложение към закупени винетки за 2010 г. от 30.01.2010 г. (л. 440 от делото, том 2).

От така представените винетни стикери за 2009 г. и 2010 г. не се установява, че един от тях е бил предназначен и използван за спорния автомобил. При липсата на представени пътни листи, не може да се направи извод, че приобщените фискални бонове за гориво за м. 10.2009 г. удостоверяват закупуването на такова във връзка с използването на Мини купъра за дейността на дружеството, тъй като те не доказват, че гориво е било предназначено именно за този автомобил.

От приетото по делото заключение на допуснатата и изслушана СИЕ, изготвена от вещо лице М. Х. Д., в частта на начислените разходи за амортизации и приложимия счетоводен стандарт в заключението е изразено становище, че лекият автомобил „Мини купър” е заведен в счетоводния амортизационен план с дата на заприхождаване 21.03.2008 г., като е определен срок на годност 4 години (норма на амортизация 25 %) и линеен метод на амортизация. Амортизацията е започнала да се начислява като счетоводен разход и като коректив от месец април 2008 г. Предвид това вещото лице е изложило, че е спазено законовото изискване начисляването на амортизацията да започне от месеца, следващ месеца, в който амортизируемият актив е придобит и да се отчита като разход и като коректив за срока на ползване на автомобила. Досежно поставената задача при формиране на финансовия резултат за 2008 г., 2009 г. и 2010 г. спазило ли е

дружеството-жалбоподател изискванията на ЗС и съответния счетоводен стандарт при отчитане на амортизации на процесния автомобил, вещото лице е изразило становище, че при определяне на счетоводния финансов резултат за процесните години са спазени изискванията на ЗС, СС № 4 и на ЗКПО. Дружеството е изготвило и води данъчен амортизационен план и е включило в него лекия автомобил „Мини купър”, начислява данъчна амортизация от началото на месеца, в който е въведен в експлоатация и нормата на амортизация съответства на определената от закона категория V – автомобили – 25 %. На допълнително поставената задача, а именно дали според ЗС, за да отчита амортизация на този актив е необходимо предприятието да отчита разходи във връзка с използването му, вещото лице е изразило становище, че за да отчита амортизации на дълготраен актив е необходимо предприятието да е признало актива за амортизируем. Това означава да очаква, че ще го използва за повече от един отчетен период, да има ограничен период на годност и да му е необходим за целите на производството или доставката на стоки и услуги, за отдаване по наем на друго лице или за административни цели съгласно СС 4 – Отчитане на амортизации. В заключението е посочено, че в т. 6.1 и т. 6.2 от СС 16 – Дълготрайни материални активи е определено, че последващите разходи, които водят до подобряване на икономическата изгода от актива се отчитат като корекция в балансовата стойност на актива и влияят върху размера на амортизацията, а всички останали разходи трябва да се признават за разход и нямат отношение към размера на разхода за амортизация. На следващо място вещото лице е посочило, че при извършената проверка в счетоводството на [фирма] е установено, че дружеството освен разходи за амортизация, отчита и други разходи свързани с експлоатацията на лекия автомобил, като данък МПС, застраховки „Гражданска отговорност” и „Каско”, гориво и закупени винетни стикери.

Съдът кредитира заключението на вещото лице, с изключение на частта, в която прави правни изводи, което е от компетентността на съда, както и в частта, в която прави фактически установявания на базата на представени по делото доказателства.

*Предвид така установеното от фактическа страна, съдът направи следните правни изводи относно определените задължения по ЗКПО:*

*По отношение на доставките от [фирма], [фирма] и [фирма]:*

По отношение на фактура известие към фактура № 15 от 20.07.2009 г., на обща стойност 20000,00 лв., с предмет на доставката „комисионна за консултации” (л. 400 от делото, том 2), издадена от [фирма], предвид направените по – горе фактически установявания, съдът намира, че правилно и законосъобразно със спорния РА не са признати за данъчни цели отчетените счетоводни разходи за външни услуги в размер на 20000,00 лв. Изводите на органите по приходите и на ответника за липсата на реалност на спорната доставка, за която се твърди, че е извършена от този доставчик, са правилни и законосъобразни. Представеният договор установява единствено съществуващи между страните облигационни отношения, но не доказва реалното осъществяване именно на нея. За целите на данъчното облагане представянето на такива доказателства не е достатъчно, тъй като следва да

се установи и докаже по какъв начин е извършена доставката. Освен това в процесната фактура известие не е посочено в изпълнение на кой договор е издадена. Освен това, предвид предмета на договора от 05.01.2009 г. и уговореното в него заплащане на „възнаграждение“, и този на посочената фактура известие, индивидуализиран като „комисионна за консултации“, съдът намира, че по делото остана недоказано основанието за издаването и. Не се представи и фактура № 15 от 20.07.2009 г., към която е издадена посочената фактура – известие.

В настоящия случай е приложима разпоредбата на чл. 77, ал. 1 ЗКПО, съгласно която разходите, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане. При неустановена реалност на доставките по процесната фактура, правилно органите по приходите са увеличи финансовия резултат на дружеството жалбоподател на основание чл. 77, ал. 1 ЗКПО. Разпоредбата на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО определя, че когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. По правилото на чл. 16, ал. 2 т. 4 ЗКПО като отклонение от данъчното облагане се счита заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. При извода, че са съставени счетоводни документи, обективиращи разходи, без да е доказано основанието за извършването им, респективно че са документирани неосъществени стопански операции, съобразно чл. 77, ал. 1 ЗКПО се налага изводът, че същите са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, поради което не следва да се признаят за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане.

Изложените по-горе правни изводи и направените констатации в настоящото съдебно решение, относно реалността на доставките по фактури издадени от [фирма] и [фирма] са приложими и досежно отчетените разходи за външни услуги от тези доставчици за 2010 г., поради което няма да се разглеждат отново.

Предвид изложеното по-горе досежно нереалността на спорните доставки по фактури издадени от [фирма] и [фирма], в частта по ЗДДС и направените по-горе правни изводи съдът намира, че са налице материалноправните предпоставки на чл. 77, ал. 1 ЗКПО, във вр. с чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 4 ЗКПО. Осъществен е фактическият състав на чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО - отклонение от данъчно облагане при заплащане на възнаграждение за услуга без тя да е реално осъществена. Недоказана реална доставка, дори документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице, както по отношение на косвени, така и по отношение на преките данъци. Законът във всички случаи изисква, доказателства за реалност на доставката.

*По отношение на увеличаването на финансовия резултат с начислени амортизации за 2008 г., 2009 г. и 2010 г. за лек автомобил „Мини купър“:*

Между страните не се спори, че жалбоподателят е страна по Договор за финансов лизинг на превозни средства, а предмет на договора е пътно превозно средство „Мини купър”. Не се спори също, че автомобилът е заведен в счетоводството на дружеството като Д. по сметка „Транспортни средства”. Това се установява и от приобщения по делото счетоводен амортизационен план за 2008 г. (л. 95 от делото, том 2), от който е видно, че дата на заприхождаване е 21.03.2008 г., определеният срок на годност е 4 години и е определен линеен метод на амортизация. Счетоводни амортизационни планове са представени и за процесните 2009 г. и 2010 г. (л. 98 и л. 100 от делото, том 2). Спорно между страните е дали лекият автомобил е въведен в експлоатация и дали същият е използван за дейността на дружеството-жалбоподател.

В глава X „Данъчни амортизируеми активи” от ЗКПО не е предвидена изрична норма, която да сочи начинът на въвеждане в експлоатация на амортизируемия актив и съответно дали е нужно издаването на нарочен документ за това. Дори да се приеме, че процесният автомобил е въведен в експлоатация по делото не установи и доказва, същият да е използван за дейността на дружеството. Както се посочи, не се установи, че един от представените по делото винетни стикери за 2009 г. и 2010 г. е бил предназначен и използван за спорния автомобил. Не се установи, че горивото, закупуването на което се установява от приобщените фискални бонове за гориво за м. 10.2009 г., е използвано за движението на Мини купъра. А дори да се приеме, че същото е било предназначено за него, то по делото не представиха други доказателства за установяване на спорното обстоятелство, доколкото представените фискални бонове за закупуване на гориво са само за м. 10.2009 г. Правилно и законосъобразно ревизиращите органи и ответникът са приели, че не са представени доказателства за разходи, свързани с поддръжката и експлоатацията на автомобила, като пътни листи за изминати километри именно от него, разходни норми на автомобила, протоколи за изписване на гориво и др. С оглед предмета на дейност на [фирма], а именно внос и търговия на едро с алкохол, безалкохолни сиропи и топинги, кетчуп и сосове, шоколадови изделия и други, по делото остана неизяснено по какъв начин използването му е свързано с осъществяваната от дружеството дейност, тъй като дейността на дружеството е свързана с превоз на големи количества от посочените по-горе стоки.

В разпоредбата на чл. 48, т. 1 ЗКПО данъчните дълготрайни материални активи са определени като амортизируеми активи. Съгласно чл. 15, ал. 1 ЗС, предприятията начисляват амортизации на амортизируемите дълготрайни/нетекучи активи в съответствие с приложимите счетоводни стандарти. Дефиницията, която препраща към Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия за данъчните дълготрайни материални активи е дадена в чл. 50 ЗКПО. Съгласно т. 3.1. от СС 16 – „Дълготрайни материални активи” един актив се признава и се отчита като дълготраен материален актив, когато: а) отговаря на определението за дълготраен материален актив; б) стойността на актива може надеждно да се изчисли и в) предприятието очаква да получи икономически изгоди, свързани с актива. Според определението в т. 2 от същия стандарт дълготрайните

материални активи са установими нефинансови ресурси, придобити и притежавани от предприятието, които имат: а) натурално-веществена форма; б) се използват за производството и/или доставката/продажбата на активи или услуги, за отдаване под наем, за административни или за други цели и в) се очаква да бъдат използвани през повече от един отчетен период. А. актив, по смисъла на т. 2 от СС № 4 - Отчитане на амортизациите е дълготраен материален или нематериален актив, който: се очаква да бъде използван през повече от един отчетен период, има ограничен срок на годност и се държи от предприятието за целите на производството или доставката на стоки и услуги, за отдаване под наем на други лица или за административни цели. Посочените критерии са предвидени в условие на кумулативност. Както в хода на ревизионното производство, така в пред настоящата съдебна инстанция не се представиха доказателства, че автомобилът е бил използван за дейността на търговеца. Поради това съдът прави извод, че заприходеният по договора за финансов лизинг от 21.03.2008 г. лек автомобил не отговаря на така изброените критерии за амортизируем актив. За да може за целите на корпоративното облагане едно предприятие – търговец да намали данъчния си резултат с разходи за годишни амортизации на дълготрайни материални активи, последните следва да бъдат държани за целите на производството или доставката на стоки и услуги, за отдаване под наем на други лица или за административни цели. Тези обстоятелства обаче не бяха доказани от страна на жалбоподателя в настоящото производство. Представените от жалбоподателя доказателства не установяват по несъмнен начин, че спорното превозно средство е било използвано за целите очертани в СС – 4. Поради това правилно с РА не са признати начислените за автомобила годишни данъчни амортизации и с тяхната стойност е променен финансовия резултат за 2008 г., 2009 г. и 2010 г. Възраженията на жалбоподателя, относно обстоятелството, че когато автомобилът се използва за управлението на дружеството не се изисква попълването на пътен лист или пътна книжка са неоснователни. Фактът, че липсва осчетоводяване на фактури за закупуване на гориво и други документи, свързани с поддръжката на автомобила е релевантен за случая, доколкото съществуването им дава възможност да се направи извод, че вещта е използвана за целите на извършваната икономическа дейност. Амортизацията се начислява само ако активът носи икономическа изгода. Затова не е достатъчно, той да бъде счетоводно заприходен като актив, а да се използва като такъв за икономическата дейност на дружеството.

Предвид изложеното жалбата и в тази част е неоснователна, а спорния РА правилен и законосъобразен.

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

Съгласно чл. 118, ал. 2 ДОПК РА се издава от органите по приходите, посочени в чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП). В настоящия случай, на осн. чл. 119, ал. 2 ДОПК, в съответствие с правомощието си по чл. 119, ал. 3 ДОПК, органът възложил ревизията е издал

З., с която е определен компетентният да издаде РА орган по приходите – Л. Д. П.. Обжалваният РА е издаден именно от това лице, тоест от такова, разполагащо с материална компетентност. РА е издаден в писмена форма и съдържа реквизитите по чл. 120 ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размера на задълженията. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА, тъй като не е извършена промяна на установените задължения.

След като обсъди приложените в административната преписка доказателства, съдът намира, че при издаването на РА не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да повлияят на неговата законосъобразност. Констатираното от съда издаване на РД и връчване на РД след изтичането на сроковете по чл. 117, ал. 1 и ал. 4 ДОПК (в релевантната редакция) представляват несъществени процесуални нарушения, които не биха могли да доведат до издаването на различен по съдържание РА и не влияят на законосъобразността на издадения такъв. Ето защо те не могат да бъдат самостоятелно основание за неговата отмяна.

#### **По разноските:**

Предвид направеното от ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение и на основание чл. 161, ал. 1, изр. второ и трето ДОПК, съдът следва да се произнесе по присъждането на такова. При този изход на спора разноски следва да му се присъдят в размер на 3525,02 (три хиляди петстотин двадесет и пет цяло и две стотни) лв. за юрисконсултско възнаграждение съобразно материалния интерес, на основание чл. 8, във вр. с чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, във вр. с чл. 161, ал. 1, изр. второ и трето ДОПК.

Водим от горното и на осн. чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София - град, Първо отделение, 21 състав,

### **Р Е Ш И:**

**ОТМЕНЯ**, по подадена жалба от [фирма], с ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], бл. „А”, вх. А, ет. 2, ап. 12, представлявано от управителя С. С. Т., Ревизионен акт № [ЕГН] от 05.01.2012 г., издаден от орган по приходите при Териториална дирекция на Националната агенция за приходите – С., в частта, потвърдена с Решение № 732 от 02.03.2012 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”, сега „Обжалване и данъчноосигурителна практика” – С. при Централно управление на Националната агенция по приходите, в която е начислена лихва в размер на 17,13 (седемнадесет цяло и тринадесет стотни) лв. във връзка с извършените корекции за м. 08.2010 г.

**ОТХВЪРЛЯ** оспорването по жалбата в останалата и част.

**ОСЪЖДА** от [фирма], с ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], бл. „А”, вх. А, ет. 2, ап. 12 представлявано от управителя С. С. Т., да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчноосигурителна практика” –

С. при Централното управление на Националната агенция за приходите, сума в размер на 3525,02 (три хиляди петстотин двадесет и пет цяло и две стотни) лв. – юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред тричленен състав на Върховния административен съд в четиринадесетдневен срок, считано от съобщението и получаване на препис от него от страните.

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:**