# Р Е Ш Е Н И Е
**№ 2386**

гр. София, 09.04.2014 г.

**В ИМЕТО НА НАРОДА**

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД**, **Първо отделение 8 състав,** в публично заседание на 11.03.2014 г. в следния състав:

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Деница Митрова**

при участието на секретаря Милена Рашкова и при участието на прокурора Кайнакчиева, като разгледа дело номер **8253** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по повод на жалба с вх. № 20354 от 29.08.2012 г. по описа на Административен съд – София град и вх. № 53-00-409 от 17.07.2012 по описа на дирекция "Обжалване и управление на изпълнението" (Д"О."), понастоящем дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика" (Д"ОДОП"),подадена от [фирма], ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], със седалище и адрес за кореспонденция [населено място], [улица], ет.1, ап. 1, представлявано от управителя Г. Г. Г. срещу ревизионен акт (РА) № [ЕГН] от 15.12. 2011 г., издаден от Б. В. М. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., частично потвърден с решение № 1597 от 03.07.2012 г. на директора на дирекция "ОДОП" за начислени публични задължения по ЗДДС за данъчни периоди месец май 2007 г., месец юни 2010 г. и месец август 2010 г., както и в частта на определен корпоративен данък по ЗКПО за данъчен период от 01.01.2010 г. до 31.12.2010 г.

В жалбата е посочено, че констатациите в РА са неверни и недоказани, а самият акт незаконосъобразен и необоснован, поради издаването му в противоречие с разпоредбите на ДОПК, ЗДДС (отм.) и ЗКПО. Сочи се, че РА е в противоречие с решение на С. от 21.06.2012 г., постановено по съединените дела С – 80/11 и С – 142/11 , както и с практиката на ВАС, съгласно която единственото действие на доставчика, от което зависи правота на данъчен кредит на получателя по доставката, е издаването на данъчен документ със законоустановено съдържание. В частта по

ЗКПО жалбоподателят твърди, че абсолютно недоказано е твърдението за нарушаване на принципите за документална обоснованост и отклонение от данъчното облагане по чл. 16 от закона, доколкото в хода на ревизията изрично е констатирано, че няма нарушения на счетоводното законодателство. Не на последно място жалбоподателят сочи, че РА е издаден при липса на мотиви относно подоходното облагане, аргументиращи нарушаване на конкретна норма на ЗКПО. По тези съображения и други, подробно изложени в жалбата, се иска РА в потвърдената част да бъде отменен като неправилен и незаконосъобразен. В хода на съдебното производство ревизираното лице редовно призовано се представлява от адв. Т., която поддържа жалбата, предлага да се уважи на посочените в нея доводи, които са потвърдени от събраните доказателства. Претендира сторените съдебно – деловодни разноски и депозира писмено становище.

Ответникът – директорът на дирекция "ОДОП", редовно призован, не се явява, представлява се от юрк. М. с пълномощно по делото, оспорва жалбата, моли същата да бъде отхвърлена като неоснователна и недоказана, поради което следвало да се потвърди РА, претендира юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на Софийска градска прокуратура, излага доводи за неоснователност и недоказаност на жалбата, поради което предлага да се отхвърли.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1103568/22.03.2011 г., издадена от Д. В. П., началник сектор „Ревизии", дирекция „Контрол" при ТД на НАП - С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на следните видове задълженията по периоди –данък върху добавената стойност за периода 01.03.2007 г. – 28.02.2011 г. и корпоративен данък за периода от 27.06.2006 г. до 31.12.2010 г.

С тази заповед, в съответствие с чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, са определени лицата, които да извършат ревизията – Б. В. М. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на екип и Е. С. К. на длъжност инспектор по приходите. Определен е срок за извършване на ревизията до 3 месеца, считано от датата на връчване на заповедта. Тя е връчена на 08.04.2011 г. на пълномощника на дружеството В. М..

С нова ЗВР № 1107701 от 29.06.2011 г. , П. Г. Г., началник сектор „Ревизии", дирекция „Контрол" при ТД на НАП – С., е продължила срока за извършване на ревизията до 08.08.2011 г. Заповедта е връчена на пълномощника М. на 04.07.2011 г.

На 22.07.2011 г. управителят на дружеството Г. Г. Г. е депозирала молба с вх. № 0553 – 03 – 434, с която е поискала спиране на ревизионното производство. Тази молба е уважена със Заповед № 1100618 от 27.07.2011 г., издадена от В. С. М. – началник сектор „Ревизии", дирекция „Контрол" при ТД на НАП – С.. С нея производството по ревизията е спряно считано от 27.07.2011 г. за срок до 21.09.2011 г.

Производството е възобновено със заповед № 1110998 – В от 21.09.2011 г., издадена от Г. Д. Г. – началник сектор „Ревизии", дирекция „Контрол" при ТД на НАП – С., считано от 21.09.2011 г. Заповедта е връчена на 26.09.2011 г. на пълномощника В. М..

В 14 дневният срок по чл. 117 от ДОПК е изготвен Ревизионен доклад (РД) № 1107701/03.10.2011 г., връчен на 18.11.2011 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е депозирано възражение с вх. № 05 – 53 – 03 - 761 от 02.12.2011 г.

Със заповед за определяне на компетентен орган (З.) № К 1110998 от 18.11.2011 г., Б. В. М. на длъжност главен инспектор по приходите, е определена за компетентен орган по издаването на РА на [фирма] и е връчена на 13.01.2012 г.

Издаден е РА № [ЕГН] от 15.12.2011 г, с който е определено задължение по ЗДДС в размер на 30 352,78 лева и лихва 4 596,74 лева и задължение по ЗКПО в размер на 12 000,00 лева и лихви – 880,44 лева или общо задължение 47 829,96 лева. РА е връчен на управителя на дружеството на 13.01.2012 г.

Срещу РА е подадена жалба с вх. № 53 – 03 – 199 от 27.01.2012 г. по описа на ТД на НАП – С. и допълнение към нея с вх. № 23 – 22 – 403 от 29.03.2012 г. по описа на Д „ОДОП" с приложени писмени документи.

В срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК е сключено споразумение между жалбоподателя и решаващия орган, с което е удължен срока за произнасяне до три месеца.

В посочения срок по чл. 156, ал.7 от ДОПК решаващият орган – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика", е постановил Решение № 1597 от 03.07.2012 г., с което частично е потвърден РА относно установени задължения по ЗДДС за данъчни периоди май 2007 г., месец юни 2010 г, и месец август 2010 г., както и в частта на определения корпоративен данък по ЗКПО за данъчен период от 01.01.2010 г. до 31.12.2010 г., а в останалата част е прекратил производството, тъй като жалбата е недопустима.

От събраните по делото писмени доказателства се установява следната фактическа обстановка относно потвърдителната част на РА:

В частта по ЗДДС

1. На жалбоподателя е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 29 000,00 лв. за периодите месец юни 2010 г. - 5 000,00 лв. и месец август 2010 г. - 24 000,00 лв., по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК].

Направена е проверка на доставчика, за резултата, от която е съставен Протокол за извършена насрещна проверка № 2205-06-1104158-01 от 04.08.2011 г. на ТД на НАП Велико Т.. Установено е, че при двете посещения на адреса за кореспонденция не е открит негов представител или пълномощник. Обстоятелството е удостоверено с протоколи № 1103751-1 от 12,07.2011 г. и № 1103751 от 04.07.2011 г. По реда на чл. 32 от ДОПК на дружеството е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице изх. № 7072 от 04.07.2011 г. Изисканите документи не са представени.

След издаване на ревизионния доклад, с писма вх. № 7072#1 от 07.10.2011 и вх. № 7072#2 от 24.10.2011 г. по регистъра на ТД на НАП Велико Т., са постъпили документи от [фирма], изпратени на ревизиращия орган с писма изх. № 11914#3 от 11.10.2011 г. и изх. № 11914#4 от 24.10.2011 г. Доказателства са представени и от страна на жалбоподателя към възражението по чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Видно от мотивите на ревизионния акт, извършилият ревизията орган по приходите е приел, че представените документи не доказват реално извършване на фактурираните доставки на стоки и услуги. Посочено е, че се касае за частни писмени документи, които нямат достоверна дата на съставяне, съответно не се доказва съществуването им към вписаните в тях дати. Този извод е подкрепен с констатацията, че документите не са предоставени на органа по приходите по време на ревизията. Допълнително ревизиращият орган се е обосновал с неоткриването на доставчика на адреса за кореспонденция, което е възпрепятствало извършването на проверка на счетоводните му регистри и съпоставка на данните между представените доказателства и счетоводните записвания. Посочено е също, че съгласно справка в регистъра на НАП „Д. — И. Й." Е. е декларирало вид на извършваната дейност - търговия на дребно в неспециализирани магазини и наети лица по трудов договор на длъжностите

продавач-консултант и шофьор на товарен автомобил.
При направена служебна проверка на посочените като предходни доставчици - [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК], е установено, че дружествата са дерегистрирани по ЗДДС, съответно на 14.12.2010 г. и на 29.09.2011 г. За периода 2008 г. – януари 2010 г. [фирма] има наети лица по договор като строителни работници. По данни от регистъра на НАП е установено, че на „Р. 85'" Е. е извършена ревизия и са установени задължения в големи размери. В хода на производството всички документи са връчвани на дружеството по реда на чл. 32 от ДОПК. Констатирано е, че за времето от месец септември 2009 г. до месец януари 2010 г. в това дружество има наето по договор едно лице, на длъжност „каменоделец", а след януари 2010 г. няма наети лица.
Въз основа на тези констатации ревизиращият орган е направил извод, че по отношение на фактурите, издадени от [фирма]. не е доказано реално извършване на доставки. Поради това е приел, че на жалбоподателя не се следва право на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, тъй като не са спазени изискванията на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС и е налице фактическият състав на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, а именно не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно.
По преписката са приложени спорните фактури. Видно от фактура № 90...026 от 30.06.2010 г., вписан е предмет на доставка - услуга съгласно договор № П-01/01.06.2010 г. за изготвяне на цялостна оферта по обществени поръчки в [община]. Издадените през месец август 2010 г. фактури са с предмет изработка на рекламни материали - лого, визитки, папки, пощенски пликове, бележници, брошури, химикалки, плакати, тениски и шапки; наем на рекламна площ; и разпространение на брошури, плакати, шапки и тениски; канцеларски материали по опис.
Във връзка с тази фактура е представен Договор №П-01 от 01.06.2010 г., подписан между жалбоподателя като възложител и [фирма] като изпълнител. Уговорено е извършване на консултантска услуга за изготвяне на цялостна оферта за участие в открита процедура по Закона за обществени поръчки /ЗОП/ в [община] с предмет „Управление на проекти по програма за развитие на селските райони за периода 2007 - 2013 г.\ В договора липсват клаузи, уточняващи параметрите, обема и периода на извършване на услугата. Няма доказателства такива договорености да са допълнително постигнати между страните, въпреки поетите ангажименти за това /чл. 5, чл. 6.2 и чл. 8.2 от договора/. Договорено е прехвърляне на авторски права (чл. 5) и е налице клауза за конфиденциалност (чл. 9.1.4), а едновременно с това са представени доказателства за наемане на подизпълнители, каквато възможност с договора не е предвидена.
Освен горното, при справка в информационния масив на НАП е установено, че [фирма] е дружество, което е дерегистрирано по ЗДДС на 17.03.2011 г, от страна на приходната администрация на основание чл. 176 от
ЗДДС. За периода от 26.02.2010 г. до 10.03.2011 г. същото има наети седем лица на длъжност „работник строителство", съгласно код 9312 0003 от Националната класификация на професиите и длъжностите /НКПД/, както и две лица на длъжност „Технически сътрудник", група 9609 „Спомагателен персонал в администрацията", съответно не доказва наличие на персонал, квалифициран за предоставяне на консултантска услуга от вида на фактурираната.
На следващо място в хода на ревизията е прието, че реалност на доставките не се

установява от жалбоподателя и във връзка с останалите спорни фактури, издадени от [фирма]. Фактурирана е изработка и разпространение на рекламни материали, ползване на рекламна площ и канцеларски материали по опис. За доказване на наличието на доставки са представени договор № П-2/2010 от 01.06.2010 г. между жалбоподателя като възложител и [фирма] като изпълнител, приемо-предавателни протоколи, опис на закупени канцеларски материали, оферта за графичен дизайн и изработка на корпоративни рекламни материали, договор от 01.06.2010 г. между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител, приемо – предаветлни протоколи между тези дружества, както и приемо – предавателни протоколи между [фирма] и [фирма].

2. На жалбоподателя е определено задължение за данък върху добавената стойност /доначислен ДДС/ в размер на 1 352,78 лв. за данъчен период месец май 2007 г.

В хода на ревизията е установено, че лицето декларира извършена вътреобщностна доставка /ВОД/ на стоки с получател „B. S. I.'". Във връзка с това е издадена фактура № 0...03 от 31.05.20078 г. на стойност 4 150,00 евро и левова равностойност 8 116.69 лв.

Въз основа на посочения във фактурата предмет на доставка ревизиращият орган е установил, че се касае за извършване на услуга - организиране на обучение по управленски системи за информационна сигурност и прилагане на I. стандарти. Констатирано е, че мястото на провеждане на обучението е на територията на Република Б., [населено място].

При тази фактическа обстановка ревизиращият орган е приел за приложима разпоредбата на чл. 21, ал. 2, т. 3, буква "а" от ЗДДС, съгласно която място на изпълнение при доставка на услуга е мястото, където фактически се извършва услугата, при услуги, свързани с културни, артистични, спортни, научни, образователни, развлекателни или подобни мероприятия, включително дейността по организирането им. При извършване на услуга с място на изпълнение на територията на страната данъкът е изискуем от доставчика по облагаемата доставка съгласно чл. 82, ал. 1 от ЗДДС.

В частта на облагането по ЗКПО.

По данни от ревизионния акт, за данъчен период 2010 г. от жалбоподателя е подадена годишна данъчна декларация /Г./ по чл. 92 от ЗКПО с вх. № [ЕГН] от 31.03.2011 г. Деклариран е данъчен финансов резултат печалба в размер на 4 597,99 лв.

Въз основа на констатациите в частта на облагането по ЗДДС във връзка с фактури, издадени от „Д. - И. Й.” Е., ревизиращият орган е приел, че финансовият резултат на дружеството подлежи на преобразуване на основание чл. 26, т. 2 във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, както и на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО.

В случая ревизиращият орган е посочил, че са налице основания за увеличаване на финансовия резултат на задълженото лице за 2010 г. със стойностите по фактури, издадени от [фирма], поради липса на доказателства, които да удостоверяват реалното извършване на доставки по тези фактури. В съответствие с това финансовият резултат на жалбоподателя е преобразуван със сумата 119 999,99 лв., представляваща сбора от данъчните основи по фактурите. Вследствие на извършената корекция е променен деклариранияят от дружеството данъчен финансов резултат, печалба за 2010 г. в размер на 4 597,99 лв. Определена е данъчна печалба в размер на 124 497,99 лв. и съответния на нея корпоративен данък за довнасяне за отчетната 2010 г. в размер 12 000,00 лв.

В хода на съдебното производство са приети като писмени доказателства представените документи с административната преписка. По искане на жалбоподателя като доказателства по делото са приети заверени копия от РА №[ЕИК] от 07.09.2011, РД № 1100975 от 04.07.2011, СД, дневници покупки и продажби, протокол за приемане за м. 06/10 г. и м. 08/10 г., Г. по чл. 92 за доход 2010 г. на [фирма], както и използваните от ССЕ.

Като веществени доказателства са приети по делото представените от жалбоподателя мостри на рекламни материали, които са неразделна част от материалите по делото.

По делото е допусната, изслушана и приета без оспорване от страните основна и две допълнителни ССЕ. В хода на съдебното заседание от 19.03.2013 г., вещото лице З. е заявила, че към датата на изготвяне на заключението е имало материали, които не са изписани за 2012 г., тъй като не е бил изготвен изцяло годишния отчет за тази година.Това се отнася за канцеларските материали, а рекламните са изписвани като разход за дейността, въз основа на протоколите, с които са дадени за разпространение. Експертът изрично казва, че в счетоводството има възможност да бъдат осчетоводявани получените стоки и тяхното изписване по видове, във връзка със средната цена, която се формира при разхода и изписването на тези стоки и материали. Другата възможност е по доставки, да се отчитат и продажбите и доставките на определени стоки, но по количество и стойност. Вещото лице З. е установила, че каквото пише във фактурата, така са го записвали и после са изписвали цялата доставка като получена в аванс.

По делото като свидетел е разпитана К. С. - счетоводител на жалбоподателя.

**При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:**

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок от процесуално легитимирано лице, поради което е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността 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.

Видно от приетия РА на доставчика [фирма] и посоченото в допълнителната ССЕ по допуснатия 6 – ти въпрос (л. 641), се установява, че ревизиращият орган е извършил корекция на СД по ЗДДС при този доставчик и начисления по тях ДДС с РА по следните фактури: в дневника за покупки на [фирма] за м. 06.2010 г. е отразена фактура № 1217 от 09.06.2010 г. с данъчна основа 23 750 лева и ДДС4 750 лева, издадена от [фирма] , по която не е признато правото на приспадане на данъчен кредит. Със СД по ЗДДС за м. 06.2010 г. от

[фирма] е декларирано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 13 489,44 лева. Ревизиращите са отказали правото на приспадане на данъчен кредит и е определен резултат за периода ДДС за внасяне в размер на 13 489,84 лева.
По отношение на другия предходен доставчик – [фирма] в дневника за покупките на [фирма] са отразени, описаните в Таблица № 1 към допълнително ССЕ, фактури, по които с РА е отказано правота на приспадане на данъчен кредит поради това, че не е открит представител на фирмата на адреса.
На следващо място видно от основното заключение и второто допълнително заключение на ССЕ безспорно се установява, че процесните фактури между жалбоподателя и този доставчик са осчетоводени при тях при стриктно спазване на ЗСч. Експертизата е установила, че в счетоводството на [фирма] е извършено заприходяване на наличните материали на стойност 40 250 лева, които са свързани с фактурите, издадени от [фирма], а именно: № 9….30 от 16.08.2010 г. – 15 200 лева без ДДС по договор № П – 02 от 01.06.2010 г.; № 9…36/30.08.2010 г. – 16 000 лева без ДДС по Опис на закупени канцеларски материали и № 9…33 от 23.08.2010 г. – 9 050 лева без ДДС по посочения договор. Тези налични материали са изписани въз основа на искания за отпускане на материални ценности със счетоводна операция, взета по отделно за стойността на материалите по всяка фактура по дебита на сметка 601 „разходи за материали” и по кредита на сметка 302 „Материали”, въз основа на:
- Искане за отпускане на материални ценности № 16 от 18.01.2012 г. по фактура № 9…30 от 16.08.2010 г. за материали на стойност 15 200 лева. Счетоводната операция е взета на 31.12.2012 г.
- Искане за отпускане на материални ценности № 16 от 18.01.2012 г. по фактура № 9 …33 от 23.08.2010 г. за материали на стойност 9 050 лева. счетоводната операция е взета на 31.12.2012 г.
- Искане за отпускане на материални ценности № 17 от 02.01.2012 г. по фактура № 9…36 от 30.08.2010 г. за материали на стойност 11 000 лева. Счетоводната операция е взета на 31.12.2012 г.
- Искане за отпускане на материални ценности № 7 от 21.02.2011 г. по фактура № 9…36 от 30.08.2010 г. за материали на стойност 5 000 лева. Счетоводната операция е отразена в хронологичния регистър за 2011 г., но е посочена датата на фактурата 30.08.2010 г.

Тук следва да се посочи, че РА е правилен и законосъобразен, тъй като е верен извода, че не е налице действителност на декларираните доставки във връзка с Договор № П – 01 от 01.06.2010 г. и Договор № П – 02 от 01.06.2010 г., сключени между жалбоподателя и [фирма]. На първо място следва да се отбележи, че относно осчетоводяването на издадените фактури във връзка с доставките по посочените договори,

съдът изцяло кредитира приетата по делото ССЕ и двете допълнителни експертизи.

Следва да се посочи, че независимо от отлично воденото счетоводство и от двете дружества в документите приети като доказателства по делото се съдържат достатъчно данни, от които да се направи извод, че по договор № П – 01 от 01.06.2010 г. изготвянето на цялостна оферта за участие в открита процедура по Закона за обществените поръчки в [община] с предмет „Управление на проекти по Програма за развитие на селските райони за периода 2007 – 2013" симулативно е възложена за изпълнение на [фирма]. Основание за достигането до този извод за симулативност е представената в процедурата по ЗОП автобиография на управителя на жалбоподателя – Г. Г. Г., от която се установява, че същата има опит в изготвяне на различни проекти, финансирани със средства на ЕС. В тази автобиография изрично е посочено, че докато Г. Г. е била служител в [фирма] е имала основна служебна функция „мониториране, оценка и одит на проекти на ЕС и донорски програми. Управление на проекти, експертни анализи, техническа помощ". Отделно от това в „Друга информация", описана в посочената автобиография, управителят на жалбоподателя подробно е отразила проектите, по които е работила (л. 569 от делото). Такъв професионален опит е деклариран и по отношение на посеченото лице като координатор на проекта – Д. С.. Същата заема длъжността „ръководител проекти" при жалбоподателя, като основната и функция е „методическа и експертна помощ в процеса на разработване на проекти. Методическа и експертна помощ в процеса на управление на проекти" и пр. (л. 572 от делото, том 2). Подобен професионален опит е посочен за всички описани лица в депозираната от жалбоподателя документация по ЗОП по откритата процедура на [община] (л. 581 – 590), поради което съдът прави извод, че ревизираното дружество само е разполагало с необходимия кадрови потенциал за изготвяне на предмета на договор № П – 01 от 01.06.2010 г., поради което правилно е отказано право на данъчен кредит.

С оглед така направения извод необосновано жалбоподателят се позовава на решение на С. от 13.02.2014 г., постановено по дело С – 18/13, тъй като в отговора на първия въпрос изрично е посочено, че Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчнозадължено лице да извърши приспадане на данъка върху добавената стойност, начислен в издадените от доставчик фактури, когато, въпреки че услугата е била доставена, се установява, че тя не е била действително извършена от този доставчик или от негов подизпълнител, по-специално тъй като последните не са разполагали с необходимите персонал, материали и

активи, разходите за тяхната услуга не са били оправдани в счетоводната им документация или се е оказало, че някои документи не са били подписани от посочените в тях като доставчици лица, стига да са изпълнени следните две условия — посочените обстоятелства да сочат за наличието на измама и въз основа на обективните данни, представени от органите по приходите, да се установява, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от тази измама. При установения кадрови потенциал на [фирма], техния професионален опит, еднозначно говори, че предметът на договор № П – 01 от 01.06.2010 г. е изпълнен от жалбоподателя.

Що се касае до непризнатото право на данъчен кредит по фактурите издадени от [фирма] във връзка с договор № П – 02 от 01.06.2010 г. на първо място следва да се посочи, че не са ангажирани писмени доказателства, които да докажат действителното разпространение на рекламните материали, т.е. предоставяне на услугата, както и че договорените материали са изработени от изпълнителя по договора. По делото са събрани безспорни данни, че е установена недействителност на твърдението, че рекламните материали са изработени от предходни доставчици – [фирма] и [фирма]. Това обстоятелство е установено както от приетия ревизионен акт на [фирма], така и от допълнителното заключение на ССЕ.

Действително, съгласно приетите експертизи и събраните гласни доказателства, е видно, че жалбоподателят е изписвал рекламни материали, но същият не е ангажирал нито в хода на ревизията, нито в настоящето производство доказателства, които действително да докажат произхода на тези рекламни материали.

Предвид изложеното съдът споделя изцяло изводите на ревизиращите, както и на ответника, поради което няма да ги преповтаря. Наличието на доставка на стоки и/или услуги е факт от обективната действителност, който подлежи на доказване и следва да се прецени въз основа на всички събрани доказателства. Липсата на доставка е отрицателен факт, които не може да бъде непосредствено установен. Изводите за него се формират след анализ на събраните в хода на ревизията доказателства, получените данни и установените обстоятелства. В случая обективното, последователно и логично обсъждане на доказателствата формира извод за липса на реални доставки по процесиите фактури. В подкрепа на това се явява резултатът от направената на доставчика насрещна проверка, при която е установено, че същият не се открива на адреса за кореспонденция и не доказва наличие на функциониращ офис, от който да извършва търговска дейност. Дерегистриран е по ЗДЦС на основание чл. 176 от ЗДДС от страна на приходната администрация. Посочените като предходни

доставчици също са дружества, дерегистрирани по ЗДЦС от страна на НАП, неразполагащи с обекти, от които да извършват дейност по подготовка и печат на рекламни материали, нито с лица с подходяща за целта квалификация.

От горното следва извод за наличие на фиктивно префактуриран е и ползване от страна на жалбоподателя на право на приспадане на данъчен кредит, без да са налице реални доставки от издателя на спорните фактури.

Наличието на действително осъществени доставки е първата изискуема от закона предпоставка за възникване на право на приспадане на данъчен кредит по фактури за покупки на стоки и услуги, видно от разпоредбите на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 във връзка с чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Това са приложимите материално-правни разпоредби, посочени и в процесния ревизионен акт. Неприложима се явява визираната в акта разпоредба на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Органът по приходите не е съобразил специфичните случаи на приложението й, очертани в Писмо № 24-00-12/23.06.2008 г. на изпълнителния директор на НАП, както и систематичното й място, като част от разпоредбите, които ограничават правото на приспадане на данъчен кредит, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 и чл. 74 от ЗДДС. В контекста на цитираното писмо, неправомерно по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ДОШС е начисляването на данък върху добавената стойност само и единствено тогава, когато данъкът не следва въобще да бъде начисляван, без значение дали са спазени сроковете, посочени в ЗДДС или не. Такива са хипотезите на освободена доставка или доставка с място на изпълнение извън територията на страната, когато доставчикът е нерегистрирано по ЗДДС лице или е начислен данък за дейност, която е извън обхвата на данъка върху добавената стойност. Такива хипотези в случая не са налице.

С цел пълнота на изложението е необходимо да посочи, че цитираните с жалбата решения на Върховния административен съд касаят фактическа обстановка, различна от процесната, а решенията на европейския съд по правата на човека са във връзка с непризнато право на приспадане на данъчен кредит при неначисляване или несвоевременно начисляване на ДДС, а не при липса на доставка, какъвто е процесния случай. Настоящият ревизионен акт в тази му част е в съответствие с практиката на Съда на Европейския съюз /С./. Така видно от решение от 29.04.2004 г. по дело С-152/02 г. П. отделение Т. В.-Н. G. на С., правото на приспадане на данъчен кредит следва да бъде упражнено през данъчния период, през който са изпълнени едновременно двете изискуеми от закона условия, а именно стоките да са били доставени или услугите извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или друг аналогичен документ. В процесния

случай жалбоподателя не доказва именно наличието на действително получени доставки на стоки и услуги.
По отношение на определеното на жалбоподателя задължение за данък върху добавената стойност /доначислен ДДС/ в размер на 1 352,78 лв. за данъчен период месец май 2007 г., е установено и не се оспорва от него наличието на издадена от него фактура с получател „B. S. I.", дружество регистрирано във Великобритания. Не се оспорва съдържащата се РА констатация, че във фактурата е вписан предмет на доставка „организиране и обучение на управленски системи за информационна сигурност и прилагане на I. стандарти". Така формулираният предмет попада в хипотезата на визираната в РА правна норма - чл. 21, ал. 2, т. 3, буква "а" от ЗДДС, редакция в сила за 2007 г., която в случая е изцяло относима за конкретната услуга. Тъй като се касае за доставка на услуга с място на изпълнение на територията на страната на основание чл. 82, ал. 1 от ЗДДС данъкът е изискуем от доставчика по облагаемата доставка.
**В частта по ЗКПО:**
Съгласно чл. 26, т. 2 от ЗКПО не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Понятието документална обоснованост е дефинирано в чл. 10, ал. 1 от ЗКПО. Видно от текста на разпоредбата, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. Съгласно чл. 16, ал.1 от ЗКПО, когато една или повече сделки са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки. За такива по силата на ал. 2, т. 4 от същата разпоредба се счита заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени.
Предвид установената фактическа обстановка и след анализ на всички събрани в хода на ревизията, както и на представени от жалбоподателя доказателства, настоящата инстанция намира ревизионния акт в тази му част за правилен и законосъобразен.
Изхождайки от формирания извод за липса на доказателства за реално извършени доставки по фактури, издадени от [фирма]. органът по приходите правилно е приел, че са осчетоводени разходи, без те да са реално извършени, респективно издадените първични счетоводни документи са съставени, без да отразяват вярно стопанските операции и са осчетоводени в нарушение на принципа за документална обоснованост, залегнал в чл. 4, ал. 3 от Закона за счетоводството и чл. 10 от ЗКПО.
Притежаването на фактури, включително осчетоводяването им в

счетоводството на издателя и на получателя, не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в тях стопански операции. При оспорване на фактурите в тежест на ползващия се от правата по тези документи, в случая жал бо подателят, е да установи, че отразените във фактурите доставки са действително осъществени. Видно от текста на чл. 10 във връзка с чл. 26, т. 2 от Закона за корпоративното подоходно облагане законодателят не предпоставя признаване на разход само с формалното документално оформяне, ако то не е свързано с реални стопански операции. Недоказана реална доставка на стоки или услуги, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице, както по отношение на косвените, така и по отношение на преките данъци.

Въз основа на горното жалбата следва да бъде отхвърлена като необоснована и недоказана, а ревизионния акт потвърден като правилен и законосъобразен.

С оглед изхода на спора и като взе предвид направеното искане от страна на процесуалния представител на ответника, следва да му бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение на основание чл.161 от ДОПК във връзка с чл. 8 във връзка с чл. 7, ал.2, т.4 от НАРЕДБА № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения в размер на 1400 лева (хиляда и четиристотин лева).

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. последно от ДОПК, Административен съд – София град, I – во отделение, 8-ми състав,

**Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], със седалище и адрес за кореспонденция [населено място], [улица], ет.1, ап. 1, представлявано от управителя Г. Г. Г. срещу ревизионен акт (РА) № [ЕГН] от 15.12. 2011 г., издаден от Б. В. М. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., частично потвърден с решение № 1597 от 03.07.2012 г. на директора на дирекция “ОДОП” за начислени публични задължения по ЗДДС за данъчни периоди месец май 2007 г., месец юни 2010 г. и месец август 2010 г., както и в частта на определения корпоративен данък по ЗКПО за данъчен период от 01.01.2010 г. до 31.12.2010 г.

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК] да заплати юрисконсултско възнаграждение на ответника Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна политика” в размер на 1400 лева (хиляда и четиристотин лева).

**Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето**

**му.**

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:**