

РЕШЕНИЕ

№ 10987

гр. София, 06.07.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 74 състав,
в публично заседание на 01.07.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Младен Семов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **5591** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителният процесуален кодекс/ДОПК/.

Образувано е по жалба на „МУУЗОН МЕДИА ПРЕС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място], [улица] ет.12, чрез управителя И. М., срещу ревизионен акт № Р-22220423003677-091-001 от 12.04.2023г., издаден от Г. В. - Н., в качеството на орган възложил ревизията и А. Ч. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 435/01.04.2024г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-София, с който на дружеството е начислен данък по ЗДДС в размер на 84 332лв. и е отказано право на приспадане данъчен кредит по с.з. в размер на 3 320,89лв. за данъчни периоди от м.02.2023г. до м. 07.2023г.

Твърди се незаконосъобразност, необоснованост и недоказаност на оспореният акт. И по-конкретно – неправилно органите по приходите са приложили нормата на чл.79 ал.1 ЗДДС, като не е съобразена и постановката на чл.80 от с.з., в частност – чл.80 ал.2 т.4 предвиждаща, че не се извършва корекция на ползван данъчен кредит при брак на стоки, които са обективно неизползваеми за независимата икономическа дейност на ДЗЛ, когато с тези стоки е извършена последваща облагаема доставка, включително реда на глава 19“а“. Подчертава, че издаваните вестници и списания са периодични издания, които стават непродваеми извън периода за който са издадени/седмично или месечно издание/, информацията обективизирана в тях е търсена от купувачите само в

този период, като след излизане новият брой старото издание губи стойност, непроданите бройки остават непродаваеми, поради което и дистрибутора го връща към издателя, а той предава бройките на вторични суровини. В този смисъл са налице всички елементи обективирани в посочената норма и не следва да се извършва корекция на ползваният данъчен кредит.

На следващо място и в нарушение на чл.183 от Директива 2006/112 и практиката на СЕС, обективирана в заключение по дело С-107/10 органите по приходите не са начислили лихви за забавено възстановяване на дължимите към дружеството суми, като лихва следва да бъде платена считано от изтичане срока за плащане до датата на ефективното плащане на дължимата към дружеството сума.

Ответната страна – директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП, изразява становище за неоснователност на жалбата с аргументи, аналогични с тези инкорпорирани в постановеният от него акт по повод обжалване на РА по административен ред и ще бъдат възпроизведени в относимата им част, по-долу в настоящото решение.

Процесната жалбата е редовна – подадена в съответствие с изискванията за форма, съдържание и приложения, както и допустима, като подадена от активно легитимирано лице, в срока по чл.156 ал.1 ДОПК, срещу подлежащ на обжалване акт и при липса на отрицателни процесуални предпоставки по чл.159 АПК.

По съществуващото на спора, с оглед предмета на служебна проверка, твърденията на страните, данните по преписката и събраните доказателства, съдът съобрази:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22220423003677-020-001/21.06.2023 г.. връчена на 30.06.2023 г. с предмет определяне на задълженията за данък върху добавената стойност за периода от м.02.2023 г. до м.04.2023 г. на „МУУЗОН МЕДИА ПРЕС“ ЕООД Със Заповеди за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22220423003677-020-002 от 15.08.2023 г.. №Р-22220423003677-020-003 от 28.08.2023 г.. №Р-22220423003677-020-004/26.09.2023 г.. №Р-22220423003677-020-005 от 24.10.2023 г. е продължен срокът за завършване на ревизията до 11.11.2023 г. и е разширен нейният обхват, като са добавени данъчни периоди м.05.2023 г. м.06.2023 г. и м.07.2023 г.

Срещу издаденият и връчен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220423003677-092-001/20.12.2023 г. е подадено писмено възражение, прието за неоснователно. Като следствие е издаден и процесният РА.

В рамките на ревизионното производство на ревизираното лице са връчени ИПДПОЗЛ от 30.06.2023 г., от 25.08.2023 г., от 25.09.2023 г. и от 24.10.2023 г., като представените в отговор документи са описани в РД. Извършени са и насрещни проверки на „ВИТА СЪРВИСИЗ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. „РОПРИНТ“ ЕАД, ЕИК[ЕИК] и „СОФИЯ ПРИНТ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. за резултатите от които са съставени протоколи, описани в РД и приложени по преписката.

Установено е, че основен предмет на дейност на „МУУЗОН МЕДИА ПРЕС“ ЕООД е

издаване на печатни издания - списания BIOGRAPH, DIVA и GLAMOUR, вестници „Минаха години“ и „Златна възраст“, реклама и магазин за търговия на дребно с разнородни нехранителни стоки.

В дневника за продажби на дружеството са отразени кредитни известия с данъчна основа в размер на 802 817.92 лв. и ДДС в размер на 72 253,67 лв. с получател „БЪЛГАРСКИ ПОЦИ“ ЕАД. ЕИК[ЕИК]. Същите са представени от „МУУЗОН МЕДИА ПРЕС“ ЕООД и съдържат номер и дата, към коя фактура са издадени, име на стоката/услугата - вестник „Минаха години“, вестник „Златна възраст“, списание BIOGRAPH и списание DIVA; конкретно посочен брой, количество, ед. цена, търговска отстъпка. Представени са и документи, наименовани „предавателен складов документ брак към доставчици“, отразяващи номер, дата, склад, издание, брой, количество, цена стойност. Ангажиран е и Договор за покупко-продажба и разпространение на и периодични издания от 12.12.2022 г.. сключен между „БЪЛГАРСКИ ПОЦИ“ ЕАД - купувач и „МУУЗОН МЕДИА ПРЕС“ ЕООД - продавач. По силата му продавачът продава периодични издания, а купувачът купува същите с цел тяхната последваща продажба и разпространение. Продавачът издава на купувача фактура за получените печатни издания чл.14 от договора и кредитно известие за върнатите непродадени печатни издания не по-късно от 3 дни след подписване на приемо- предавателен протокол чл. 15 от договора . Купувачът заплаща издадената фактура с приспаданото кредитно известие /чл.16 от договора/. Установено е, че кредитните известия са издадени в съответствие с чл15 от договора и съдържат реквизитите, разписани в чл. 115 от ЗДДС. Налични са и банкови извлечения, от които са видни извършвани плащания към „МУУЗОН МЕДИА ПРЕС“ ЕООД.

За целите на икономическата си дейност жалбоподателят е оценил, че непродадените вестници или списания са загубили потребителската си стойност. Поради това то предава на вторични суровини непродадените /бракувани/ печатни издания, а „ПОЛИГРАФСНАБ“ АД ги изкупува, като във фактурите е написано наименование на стоката „отпадни материали“ и не е начислен ДДС на основание чл.163а от ЗДДС.

Дружеството не произвежда /печата/ вестниците и списанията, а възлага услугите по изработването им на подизпълнители, т.е. ревизираното дружество не произвежда продукцията, а на практика закупува вече готов продукт, който разпространява чрез трети лица. Произведените вестници и списания са заведени по сметки 303 „Продукция“. Представени са писмени обяснения, в които е пояснено, че оборотите по сметка 303 „Продукция“ и сметка 304 „Стоки“ не са окончателни за целите на годишното счетоводно приключване, не е формирана себестойност и съответно не са изписвани стоки и продукцията. Посочено е, че вестник „Златна възраст“ и вестник „Минаха години“ са изработени от „СОФИЯ ПРИНТ ИНВЕСТМЪНТ“, списание „Биограф“ е изработено от „РОПРИНТ“ ЕАД, списание Дива е изработено от „БУЛВЕСТ ПРИНТ“ АД. За услугите „изработка на печатни издания“ от страна на ревизираното дружество е упражнено право на пълен данъчен кредит /с начислен ДДС 20%/.

Извършена е съпоставка на издадените кредитни известия и фактури от печатниците.

Посочено е, че производствената еднична цена е различна от едничната цена, на която печатните издания са продадени на „БЪЛГАРСКИ ПОЩИ“ ЕАД. Данъчен кредит в пълен размер е ползван за услугите по изработка на печатните издания. За данъчна основа за облагане на непродадените печатни издания е взета предвид именно цената за изработка на същите без ДДС.

В обобщение е прието, че съгласно представения вторичен документ от „БЪЛГАРСКИ ПОЩИ“ ЕАД за технологичен брак „МУУЗОН МЕДИА ГРУП“ ЕООД е получател на непродадени печатни издания, които са изгубили потребителската си стойност. Посочено е, че съгласно разпоредбата на чл. 79, ал. 1 от ЗДДС регистрирано лице, което изцяло или частично е приспаднало данъчен кредит за произведени, закупени, придобити или внесени от него стоки, при унищожаване, установяване на липси или при бракуване на стоките, както и при промяна на предназначението им, за което вече не е налице право на приспадане на данъчен кредит, начислява и дължи данък в размер на приспаднатия данъчен кредит. По смисъла на ал. 4 от същия член корекцията се извършва в данъчния период, през който са възникнали съответните обстоятелства, чрез съставяне на протокол за извършената корекция и отразяване на този протокол в дневника за продажбите и справка-декларацията за този данъчен период. Счетено е, че съгласно чл. 79, ал. 1 от ЗДДС законодателят изисква корекция на данъчния кредит при изрично изброени действия, предприети от страна на данъчно задълженото лице, а именно: унищожаване, установяване на липса, бракуване или промяна на предназначението на стоките, след която промяна, тези стоки ще се използват за доставки, за които за лицето няма да възниква право на приспадане на данъчен кредит. Прието е, че продажбата на стари вестници, под формата на хартия на килограм не е действие по унищожаване или по установяване на липса. По смисъла на цитирана разпоредба, промяна на предназначението е налице, когато лицето е ползвало данъчен кредит за стоките при придобиването им, т.е. за целите на извършваните от него облагаеми доставки, а в един по-късен момент, след промяна на предназначението им, започва да ползва същите стоки за извършване на доставки, за които не възниква правото на приспадане на данъчен кредит. Стоката „вестник“ не е сменила предназначението си, превръщайки се в стока хартия. С новия продукт се извършва последваща доставка към дружество за вторични суровини, която е облагаема доставка по смисъла на закона, макар и с обърнато начисляване.

Посочено е още, че в действащата нормативна уредба няма легално определение на понятието „брак на активи“. Активите в едно предприятие, в т.ч. материалните запаси и стоките в определен момент могат да станат ненужни или неизползваеми. В такива случаи предприятието се освобождава от тях като отписването се отразява по различен начин, в зависимост от причините за освобождаването. Условието за отписване обикновено са бракуване, липси, продажба, погиване при стихийно бедствие, принудително отнемане, дарение, прехвърляне на предприятие, промяна в стойностния праг на същественост. Бракуването на активи е процес, при който се изваждат от употреба и се отписват от баланса на предприятието активи, които се обявяват за негодни, тъй като не могат да се използват по предназначението, за което са създадени и да носят икономическа изгода. Прието е, че в случая действието по третиране на непродадените вестниците като отпадъчен продукт хартия и продажбата им не на бройка по тяхната продажна цена, а на килограм, на предприятие за

вторични цени. има характера на действие по бракуване, т.е. на изваждане от употреба на активи, поради тяхната ненужност и липса на икономическа изгода от използването им. поради което и чл. 79, ал. 1 от ЗДДС изисква начисляване и дължимост на данъка до размера на ползвания данъчен кредит. Съгласно разпоредбите на чл. 80. ал. 2 от ЗДДС. не се извършват корекции на ползван данъчен кредит по чл. 79. ал. 1 от същия закон по т. 4 - в случаите на технологичен брак в допустимите норми, определен с технологичната документация за съответното производство или дейност: по т. 5 - в случаи на „брак поради изтичане срока на годност/трайност, определен съгласно изискванията на нормативен акт“. В хода на ревизионното производство не са представени доказателства за наличие на браншови или фирмени норми за технологичен брак. При анализ на нормативната база не са установени и законово определени такива относно технологичен брак за изтекъл срок на вестници и списания. В резултат на гореизложеното е формиран извод, че е приложима разпоредбата на чл. 79. ал. 1 от ЗДДС и „МУУЗОН МЕДИА ПРЕС“ ЕООД е следвало да начисли ДДС при бракуване на печатните издания, във връзка с представеният вторичен документ между страните по договора, а именно подписаните „предавателен складов документ за брак към доставчици“, издадени от „БЪЛГАРСКИ ПОЦИ“ ЕАД.

В резултат на основание чл. 79. ал. 1 и чл. 86 от ЗДДС е начислен ДДС, към датата на съставения протокол от клиента, пряко обвързан с издадените кредитни известия за бракуваните печатни издания през ревизионния период в общ размер на 84 232,20 лв.

Относно „АРТЛЕЙН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] е установено, че:

Ревизираното лице е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 532.17 лв. Представена е фактура №22358/11.02.2023 г. за закупени стоки „снимка“, „възглавница“, „абажур“, „килимче за пред вратата“, „свещник“, „шкафче Хайгейт“, „свещ с аромат“, „калъфки за възглавница“, „спален комплект“.

Относно „ЛЕПАНТО“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] е установено, че:

Ревизираното лице е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в размер на

28.0 лв. Представена е фактура №115/10.03.2023 г. за закупен „Комплект „Каталански

атлас 1375 г.“

Относно „ДЖЕНЕРИКС ПАРТНЪРС“ ООД, ЕИК[ЕИК] е установено, че:

Ревизираното лице е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 243,51 лв. Представена е единствено фактура №[ЕГН] от 01.02.2023 г. с ДО

530.0 лв. и ДДС 106,00 лв. с предмет „изграждане на отоплителна инсталация с радиатори - доставка и монтаж на предпазен клапан за налягане и група за автоматично допълване“ и „управление и автоматизация - доставка и монтаж на електрическо табло комплект и връзване в ел. инсталация“.

Относно „СОТ СИСТЕМИ“ ООД, ЕИК[ЕИК] е установено, че:

Представена е фактура №4048/09.03.2028 г. с ДО 2 586,07 лв. и ДДС 517,21 лв. за сигнално-охранителна система и система за видеонаблюдение.

При извършеното посещение в офиса на дружеството е установено, че фактурираните стоки от „АРТЛЕЙН“ ЕООД, „ЛЕПАНТО“ ЕООД, „ДЖЕНЕРИКС ПАРТНЪРС“ ООД и СОТ СИСТЕМИ“ ООД не са налични. Прието, че същите не се използват за дейността на дружеството, в резултат на което на основание чл. 70, ал.1. т. 2 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 3 320.89 лв.

За да отхвърли жалбата, директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП е приел, че съгласно разпоредбата на чл. 79, ал. 1 от ЗДДС /в приложимата редакция/ регистрирано лице, което изпяло, частично или пропорционално на степента на използване за независима икономическа дейност е приспаднало данъчен кредит за произведена, придобита или внесена от него стока, при унищожаване, установяване на липси или при бракуване на стоката, както и при промяна на предназначението им. за което вече не е налице право на приспадане на данъчен кредит /арг. от чл. 79. ал. 2 от ал. 4 от същия член/ начислява и дължи данък в размер на ползвания данъчен кредит, като корекцията се извършва в данъчния период, през който са възникнали съответните обстоятелства, чрез съставяне на протокол за извършената корекция и отразяване на този протокол в дневника за продажбите и справката декларацията за този данъчен период.

Печатните изделия имат определен срок на максимална ефективност, след който те не носят на своите създатели очакваната икономическа изгода. Действието по третиране на непродадените вестници като отпадъчен продукт - хартия и продажбата им на лицензирани дружества за вторични суровини има характера на действие по бракуване. В случаите на бракуване, т. е. на изваждане от употреба на активи, поради тяхната ненужност и липса на икономическа изгода от използването им. чл. 79. ал. 3. т. 2 от ЗДДС изисква начисляване и дължимоет на данъка в размер на ползвания данъчен кредит.

Същевременно съгласно разпоредбите на чл. 80. ал. 2 от ЗДДС не се извършват корекции на ползван данъчен кредит по чл. 79 от същия закон при доказано или потвърдено унищожаване, включително изхвърляне на стоки по начин, който води до необратимото им изчезване в резултат на: а) технологичен брак в допустимите норми, определени с технологичната документация за съответното производство или дейност: б) брак поради изтичане срока на годност/трайност. определен съгласно изискванията на нормативен акт или на фирмени стандарти, когато не е налице нормативен акт. и в обичайните за съответната дейност размери.

Видно от цитираните норми, корекция на ползвания данъчен кредит не се извършва само в случаите на технологичен брак или брак поради изтичане на годност/трайност, при наличие на документална обосновааност по надлежния ред. „МУУЗОН МЕДИА ПРЕС“ ЕООД не извършва производствена дейност, с оглед факта на отпечатването от „СОФИЯ ПРИНТ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД, „РОПРИНТ“ ЕАД и „БУЛВЕСТ ПРИНТ“ АД, вестниците, продадени като вторични суровини, не могат да се третират

като технологичен брак, тъй като такъв се реализира при производството на некачествена продукция, вследствие особености на самия технологичен процес. Отделно от горното законът изисква размерът на технологичния брак да е в допустимите норми, т. е. в обичайните за бранша норми. Необходимо е и дружеството да разполага с технологична документация, доказваща размера на този вид брак.

В хода на ревизията са представени „предавателни складови документи“ от „БЪЛГАРСКИ ПОЩИ“ ЕАД за върнати бройки непродадени вестници, т.е. самият жалбоподател е посочил, че спорните печатни издания са върнати като нереализирани на пазара. Тази фактическа обстановка - върнатите печатни издания като нереализирана продукция е съвсем различна от хипотезата за технологичния брак по чл. 80, ал. 2, т. 4 от ЗДДС.

Видно от съдържанието на описите за бракуване на малотрайни запаси, в тях са посочени различни по вида си печатни издания - ежедневници, седмичници, списания. Същите представляват материални запаси стоки по смисъла на СС 1 „Представяне на финансовите отчети“. Меродавен за преценката на характера на този вид стоки, съответно за тяхното бракуване по смисъла на чл. 80 от ЗДДС е срокът на годност, или срок на максимална ефективност. В СС 4 „отчитане на амортизациите“ е въведено понятието „срок на годност“ - а) периодът, през който се предполага, че амортизируемият актив ще бъде използван от предприятието, или б) количеството продукция и/или услуги, които предприятието очаква да получи от използването на амортизируемия актив. Съдържанието на понятията, дадени в частта „определения“ на този стандарт показва, че срокът на годност е предполагаема величина, ограничена във времеви план. В данъчния закон е поставено изискването срокът на годност/трайност на конкретната стока да е определен в нормативен акт, фирмен стандарт или да има яснота за обичайните за съответната дейност размери. В конкретния случай период на максимална ефективност на печатните издания не е установен - липсва регламентация по аналогия с Наредба №13а-10403 за пределните размери на естествените фири, брака и липсите на стоково-материални ценности при съхраняването и транспортирането им (Загл. доп. - ДВ, бр. 28 от 1980 г.), където е дадена легална дефиниция на естествената фира. От друга страна следва да се има предвид, че срокът, в който такива стоки могат да се реализират на пазара, или са годни за употреба, не следва да се определя отнапред или еднозначно за всички печатни издания предвид разнообразното им предназначение, тематичен обхват, аудитория. Определянето им като предмет, от който притежателят му се освобождава поради изтекъл срок на годност, респ.

Като „отпадък“ или „битов отпадък“ по смисъла на ЗУО не опровергава този извод.

Жалбоподателят се позовава на разпоредбата на чл. 80. ал. 2. т. 4 от ЗДДС. но в случая се касае за върнати от разпространителите печатни издания - т.е. непродадени такива. Само по себе си. това обстоятелство опровергава приложението на въпросната правна норма, отнасяща се до производствения брак. В този смисъл е и практиката на ВАС - Решение №9904 от 04.07.2011 г. по адм. д. №76/2011 г.. VIII отд. на ВАС. Решение №4250 от 12.04.2016 г. по адм. д. № 284/2016 г.. VIII отд. на ВАС и др.

тделните хипотези, включени в обхвата на чл. 80. ал. 2. се характеризират с това, че унищожаването, липсата, бракуването, следва да се дължат на причини, които стоят извън волева човешка дейност непреодолима сила, аварии и катастрофи промяна на физико - химичните свойства, съответстващи на установените норми, технологичен брак. Анализът на нормата показва, че законодателят е свързал установяването на цитираните предпоставки с възможността те да бъдат удостоверявани от независим източник. Изложените доводи обосновават заключението, че установяването на ^ предпоставките за бракуване следва да почива на обективни критерии. В тази насока дружеството е разполагало с възможност, при спазване на Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти, да изготви фирмен стандарт, в който да бъдат детайлизирани допустимите норми на брак, съобразени с естеството на всяко конкретно печатно издание или група такива. В тежест на жалбоподателя като данъчно задължен субект е да може да докаже обичайните размери на брак. за съответната дейност, за всяка

Във връзка с отказаното право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС по фактурите, издадени от „АРТЛЕЙН“ ЕООД, „ЛЕПАНТО“ ЕООД, „ДЖЕНЕРИКС ПАРТНЪРС“ ООД и СОТ СИСТЕМИ“ ООД в размер на 3 320,89 лв., ДОДОП е посочил, към което реферира и в настоящото производство, че е безспорно установено, че стоките не са налични при извършеното посещение в офиса на дружеството. С оглед на това правилно е прието, че същите не се използват за дейността му. Отделно от горното в тази връзка не са изложени аргументи от жалбоподателя и не са представени доказателства, които да оборят този извод. По изложените причини настоящата инстанция намира РА за правилен и законосъобразен и в тази част.

Във връзка с претенцията на жалбоподателя относно лихви във връзка със забавено възстановяване на данък следва да се вземе предвид разпоредбата на чл. 92, ал. 8 от ЗДДС. съгласно която независимо от разпоредбите на ал. 1, т. 4 и ал. 3 - 5, когато е започнала ревизия на лицето, срокът за възстановяване на данъка е срокът за издаване на ревизионния акт, освен в случаите, когато лицето предостави обезпечение в пари. в държавни ценни книжа или в безусловна и неотменяема банкова гаранция със срок на действие не по-кратък от 6 месеца. При отчитането на това правило и при липсата на отпаднало основание в случая не се констатира забавяне на възстановяване на данък, поради което лихви не се дължат.

На тази база съдът съобрази и приема:

По делото не е налице спор по фактите, а във връзка с тяхната интерпретация и правна квалификация.

Безспорно, между страните е, че жалбоподателят осъществява дейност по издаване на печатни издания - списания BIOGRAPH. DIVA и GLAMOUR, вестници „Минаха години“ и „Златна възраст“, реклама и магазин за търговия на дребно с разнородни нехранителни стоки.

Безспорно е и, че в дневника за продажби на дружеството са отразени кредитни

известия с данъчна основа в размер на 802 817.92 лв. и ДДС в размер на 72 253,67 лв. с получател „БЪЛГАРСКИ ПОЩИ“ ЕАД, ЕИК[ЕИК]. Същите са представени от „МУУЗОН МЕДИА ПРЕС“ ЕООД и съдържат номер и дата, към коя фактура са издадени, име на стоката/услугата - вестник „Минаха години“, вестник „Златна възраст“, списание BIOGRAPH и списание DIVA; конкретно посочен брой. количество, ед. цена. търговска отстъпка. Представени са и документи, наименовани „предавателен складов документ брак към доставчици“, отразяващи номер. дата. склад, издание, брой. количество, цена стойност. Ангажиран е и Договор за покупко-продажба и разпространение на и периодични издания от 12.12.2022 г.. сключен между „БЪЛГАРСКИ ПОЩИ“ ЕАД - купувач и „МУУЗОН МЕДИА ПРЕС“ ЕООД - продавач. По силата му продавачът продава периодични издания, а купувачът купува същите с цел тяхната последваща продажба и разпространение. Продавачът издава на купувача фактура за получените печатни издания чл.1 4 от договора и кредитно известие за върнатите непродадени печатни издания не по-късно от 3 дни след подписване на приемо-предавателен протокол 'чл. 15 от договора . Купувачът заплаща издадената фактура с приспаднато кредитно известие /чл.16 от договора/. Установено е, е кредитните известия са издадени в съответствие с чл15 от договора и съдържат реквизитите, разписани в чл. 115 от ЗДДС. Налични са и банкови извлечения, от които са видни извършвани плащания към „МУУЗОН МЕДИА ПРЕС“ ЕООД.

За целите на икономическата си дейност жалбоподателят е оценил, че непродадените вестници или списания са загубили потребителската си стойност. Поради това то предава на вторични суровини непродадените /бракувани/ печатни издания, а „ПОЛИГРАФСНАБ“ АД ги изкупува, като във фактурите е написано наименование на стоката „отпадни материали“ и не е начислен ДДС на основание чл.163а от ЗДДС.

Безспорно е и, че дружеството не произвежда, печата, лично вестниците и списанията, а възлага услугите по изработването им на други фирми. Произведените вестници и списания са заведени по сметки 303 „Продукция“. Представени са писмени обяснения, в които е пояснено, че оборотите по сметка 303 „Продукция“ и сметка 304 „Стоки“ не са окончателни за целите на годишното счетоводно приключване, не е формирана себестойност и съответно не са изписвани стоки и продукция. Посочено е, че вестник „Златна възраст“ и вестник „Минаха години“ са изработени от „СОФИЯ ПРИНТ ИНВЕСТМЪНТ“, списание „Биограф“ е изработено от „РОПРИНТ“ ЕАД, списание Дива е изработено от „БУЛВЕСТ ПРИНТ“ АД. За услугите „изработка на печатни издания“ от страна на ревизираното дружество е упражнено право на пълен данъчен кредит /с начислен ДДС 20%/.

В този смисъл необоснован е извода на органите по приходите, че ревизираното дружество не произвежда продукция, а на практика закупува вече готов продукт, който разпространява чрез трети лица.

На първо място ясно следва да се различи предмета на т.нар. продукция.

При вестници, списания, информационни издания, предмет на продукта и комерсиализацията в дейността на дружеството е информацията, която е

обективирана на съответният носител. Физическото отпечатване на хартиен носител на информацията не променя факта, че производител на информацията е самото дружество. От своя страна – отпечатването на хартиен носител на информацията е необходима, съпътстваща дейност с оглед начина на комерсиализиране на информационният продукт. Медийните издания не са хартиен, а информационен продукт, по същият начин по който учебниците не са хартиен, а обучителен продукт, по същият начин по който предмет на телевизионните предавания е самото послание, а не камерата чрез която се излъчва и прочее.

Съдът в Люксембург е имал възможност да постанови, че когато една сделка се състои от съвкупност от елементи и действия, трябва да бъдат отчетени всички обстоятелства, при които протича въпросната сделка, за да се определи по-специално дали са налице две или повече различни доставки или една-единствена доставка (вж. по-конкретно в този смисъл Решение от 27 октомври 2005 г. по дело *Levob Verzekeringen и OV Bank*, С 41/04, *Recueil*, стр. I 9433, точка 19, както и Решение от 10 март 2011 г. по дело *Vog и др.*, С 497/09, С 499/09, С 501/09 и С 502/09, точка 52). В това отношение, налице е една-единствена доставка, когато един от елементите трябва да се разглежда като основна доставка, а друг елемент – като съпътстваща доставка, която подлежи на същото данъчно третиране като основната доставка (вж. Решение от 15 май 2001 г. по дело *Primback*, С 34/99, *Recueil*, стр. I 3833, точка 45 и цитираната съдебна практика).

В настоящият казус предмета на дейност на дружеството се изразява в създаване на информационен продукт, което е основната му дейност, изразяваща се в отделни доставки /т.е. основна доставка/, към която като съпътстваща и подчинена на същият режим следва да бъде подведена дейността по отпечатване, т.е. възпроизвеждане на информационен носител на информацията.

Освен всичко останало обаче и като допълнителен аргумент - нормата на чл.79 ал.1 и ал.2 ЗДДС третира еднакво производителя и придобиващият стоката. В този смисъл дори да се приеме невярната постановка, че стоката е хартиения носител, то видно от посочените по-горе договори и фактури дружеството възлага производството, т.е. има качеството на възложител и спада в хипотезата на тази разпоредба.

От своя страна, нормата на чл.80 ал.2 т.4 от ЗДДС на която се позовава жалбоподателят предвижда, че корекция по чл.79 не се извършва в случаите на брак на стоки, които са обективно неизползваеми за независимата икономическа дейност на данъчно задълженото лице, когато с тези стоки е извършена последваща облагаема доставка, включително по реда на глава деветнадесета "а".

В хипотеза като настоящата, когато предмет на дейността и производството на едно дружество е информационен продукт, съдбата на неговият материален носител се определя от съдбата на самият информационен продукт и неговият полезен живот. Респ. от нея следва да се изведе и извода за не/използваемостта на продукта за независимата икономическа дейност на дружеството.

Процесните информационните медийни издания безспорно са периодични по своя

характер, което се обуславя и с естеството на представяната информация, т.е. търсена актуалност на предлаганата информация за да бъде продукта конкурентен. Несъмнено всяко едно издание би могло да има и своята архивна стойност, като отразената в него информация би могла да бъде полезна с цел – историографска, справочна, както и с оглед последващото и използване и възпроизвеждане при по-продължителна актуалност на съответната информация или части от нея. Тази стойност обаче е вторична и по никакъв начин не съответства на основният предмет на дейност на дружеството, който видно от извършена справка в ТР се изразява в издателска, рекламна, печатна дейност и предпечатна подготовка на информационни издания, програмна, продуцентска и импресарска дейност, услуги в областта на комуникациите и връзките с обществеността и др. Т.е. водеща е актуалността на информацията, представяна в самите издания, а не тяхната евентуална историографска стойност, доколкото процесно бракуваните издания са именно периодично-информационни по своя характер и няма данни същите да се използват или други да са били използвани със справочна и историографска цел.

В този смисъл и след изтичане на срока на периодичното издание и публикуване на следващият брой, актуалността им е отпаднала, издателят, производителят, разпространителят а и потребителят търси новите броеве. Старите броеве стават обективно неизползваеми за дейността на дружеството и то не може да осъществява чрез тях дейността си. Нещо повече – житейски оправдано е именно поради тази отпаднала необходимост някои отдавна изчерпани и унижошожени броеве на определени издания да имат колекционерска стойност, която стойност се обуславя от сантименталният спомен на потребителя за значимостта на някои събитие отразено по конкретен начин. Която колекционерска стойност се обуславя от информационната динамика при отразяване на събития и невъзможност един стар брой на дадено издание да бъде закупен след година, две и повече. Следва да се отбележи, няма данни - дружеството да осъществява дейност по продажба на стари броеве с колекционерска стойност. Друга потенциална стойност на посочените информационни издания настоящият състав не може да установи, а и липсва посочена.

Наместо това е посочена стойността на хартиеният носител, която стойност съдът отрече като нетъждествена с реалната, информационна стойност на предлаганият продукт, обективиран на хартиеният носител.

След отпадане актуалността на информационният продукт, същият е нормално да бъде бракуван като неизползваем, хартията – носител на информация с отпаднала актуалност се превръща в неизползваема стока и като такава съответства на условието по чл.80 ал.2 т.4 ЗДДС.

В т.29 от своето решение по дело С - 127/22, „Българска телекомуникационна компания“ ЕАД, ECLI:EU:C:2023:381, Съдът на ЕС е имал възможността да посочи, че предвидените в Директивата за ДДС правила в областта на корекцията съответно целят да увеличат точността на приспаданията така, че да се осигури неутралността на ДДС по начин, по който осъществяването на предходния етап доставки да продължат да предоставят право на приспадане само доколкото служат за извършването на облагани

с такъв данък доставки. Така с посочените правила тази директива има за цел да запази тясна и пряка връзка между правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС и използването на съответните стоки или услуги за извършени облагаеми доставки (решение от 10 октомври 2013 г., Pactor Vastgoed, C- 622/11, EU:C:2013:649, т. 34 и цитираната съдебна практика).

Успоредно с това - унищожаването на дадена стока неминуемо води до отпадане на всякаква възможност тя да бъде използвана в рамките на облагаеми доставки (вж. по аналогия решение от 4 октомври 2012 г., ПИГИ, C- 550/11, EU:C:2012:614, т. 35).

В случая, след като унищожаването на съответните стоки е резултат от действия на данъчнозадълженото лице, следва да се приеме, че става въпрос за „унищожаване“, а не за „погиване“ по смисъла на член 185, параграф 2 от Директивата за ДДС./т.40 от решение по дело C-127/22/

За да попадне обаче в обхвата на член 185, параграф 2 от Директивата за ДДС, унищожаването на стока, която е част от имуществото на данъчнозадълженото лице, трябва да бъде надлежно доказано или потвърдено и може да се вземе предвид само унищожаването на стока, за което е взето решение, поради това че вече обективно няма полза от стоката за обичайната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице — обстоятелство, което трябва да бъде проверено от запитващата юрисдикция/Т.46 от решение по дело C-127/22/.

В заключение и в т.48 от решение на СЕС по дело C-127/22 е посочено, че „От всички изложени по-горе съображения следва, че член 185 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че бракуването на стока, за която данъчнозадълженото лице е счело, че вече е неизползваема в обичайната му икономическа дейност, последвано от доброволното унищожаване на тази стока, представлява „промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане“ по смисъла на параграф 1 от този член. Такава хипотеза обаче представлява „унищожаване“ по смисъла на параграф 2, първа алинея от посочения член, независимо че става въпрос за доброволно действие, и поради това тази промяна не води до задължение за корекция, стига унищожаването да е надлежно доказано или потвърдено и вече обективно да няма никаква полза от стоката за икономическата дейност на данъчнозадълженото лице. Надлежно доказаното изхвърляне на дадена стока трябва да бъде приравнено на унищожаването ѝ, стига да води конкретно до необратимото изчезване на стоката“.

С още по-голяма категоричност в т.58 на посоченият акт, съюзната юрисдикция постановява, че „... че член 185 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска разпоредби на националното право, които предвиждат корекция на приспаданат ДДС по получени доставки във връзка с придобиването на стока, когато тя е била бракувана, тъй като данъчнозадълженото лице е счело, че вече е неизползваема в обичайната му икономическа дейност, и впоследствие или е била предмет на облагаема с ДДС продажба, или е била унищожена или изхвърлена по начин, който конкретно води до необратимото ѝ изчезване, стига унищожаването да е надлежно доказано или потвърдено и вече обективно да няма никаква полза от стоката за икономическата дейност на данъчнозадълженото лице“.

Посоченото решение на СЕС, в унисон с всичко гореизложено и липсата на какъвто и да било спор относно действителността на доставката по бракуване на изданията обосновава и извода за незаконосъобразност на РА в тази му част.

В допълнение и във връзка с начисленият данък по доставки с доставчици СОТ СИСТЕМИ ООД, Арт Лейн ЕООД, Лепанто ЕООД, дружеството не излага никакви твърдения обосноваващи използването на закупените стоки в дейността му, още по-малко – представя доказателства в тази връзка. Ето защо, жалбата му срещу РА в тази част следва да бъде отхвърлена, като в сила останат изводите на органите по приходите, че закупените стоки не са открити при извършена проверка в офиса на дружеството, респ. не се използват за дейността му.

На трето място и във връзка с възражението за незаконосъобразност на акта в частта с която не са начислени лихви за забавено възстановяване на дължимите от дружеството суми, следва да се отбележи:

Още в своето решение № 282 от 11.01.2017 г. по адм. д. № 11626/2015 г., ВАС е подчертал, че липсата на обезпечение не може да бъде основание за отказ по същество, както неправилно е процедирано в случая.

По аналогичен начин и с решение № 12602 от 24.11.2015 г. на ВАС по адм. д. № 12407/2014 г. е посочено, че съгласно чл. 92, ал. 8 от ЗДДС данък, подлежащ на възстановяване, невъзстановен без основание или невъзстановен поради отпаднало основание /включително при отмяна на акт/ в предвидените в този закон срокове, се възстановява заедно със законната лихва за забава, считано от датата, на която е следвало да бъде възстановен по този закон, до окончателното му изплащане, независимо от спирането и възобновяването на сроковете по данъчното производство. Аналогична е редакцията на чл. 92, ал. 10 от ЗДДС /в сила от 19.12.2007 г./.

Видно от нормата на чл. 92 ал. 8 ЗДДС е налице уредена хипотеза, при наличието на която се удължава законовоопределеният срок за възстановяване на данък по ЗДДС. Нейната правна насоченост се изразява във възпрепятстване на данъчнозадължените лица да претендират възстановяване на данъка преди изтичане на срока за извършване на ревизия, освен ако не са предоставили предвиденото от закона обезпечение. Това обаче не означава, че през този период върху подлежалия на прихващане/възстановяване данък не се начислява законната лихва, което е видно от текста на чл. 92, ал. 10 от ЗДДС. Съгласно визираната разпоредба данък, подлежащ на възстановяване, невъзстановен без основание или невъзстановен поради отпаднало основание, се възстановява със законната лихва, считано от датата, на която е следвало да бъде възстановен до окончателното му изплащане, независимо от разпоредбата на ал. 8. Целта е да не се допуска различно третиране на данъчните субекти в процедурата по възстановяване на данък, съответно тези от тях, на които е възложено извършването на ревизия да не бъдат санкционирани, поради удължаването на нормативно определените срокове за възстановяване.

В т.61 на своето решение от 12 май 2011 година по дело С-107/10, „Енел Марица Изток 3“ АД, ECLI:EU:C:2011:298, СЕС е постановил, че член 183 от Директивата за

ДДС, разгледан в съответствие с принципа на данъчен неутралитет, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, съгласно която общият срок за възстановяване на надвзетия ДДС, след изтичането на който се дължи лихва за забава върху сумата, която трябва да се възстанови, се продължава при започване на производство по данъчна ревизия, като в резултат от това продължаване лихвата се дължи едва от датата на приключване на това производство...

В този смисъл безспорно следва да бъде начислена лихва върху дължимите за възстановяване към дружеството суми. В този смисъл акта следва да се отмени в тази му част, като на дружеството бъдат заплатени и дължимите лихви върху подлежащите на възстановяване суми.

В съответствие с нормата на чл.143 ал.1 АПК жалбоподателя е отправил претенция за разноски в размер на 2000лв. адвокатско възнаграждение и 50лв. заплатена държавна такса. В подкрепа на претенцията е представен договор за правна помощ на стойност 2000лв., както и пълномощно за процесуално представителство. Договорът е бланков, с ръкописно нанесен текст, съдържащ уговорка за стойността на адвокатската услуга и като такъв има характер на разписка за заплащането и, съобразно трайната съдебна и задължителната тълкувателна практика на ВКС.

Ответната страна не е направила възражение за прекомерност в която хипотеза съдът би изследвал както начина на определяне стойността на възнаграждението /с оглед обосноваването на претенцията/, така и фактическата и правна сложност на делото като ориентир за справедливостта на претендираният размер. Липсата на възражение преклудира проверката по чл.78 ал.5 ГПК, още повече, че липсват данни възнаграждението да е определено с автоматизма на Наредба № 1/2004г., обявен от СЕС за неприложим с решение от 25 януари, 2024г. по дело С- 438/22, „Ем акаунт БГ“ ЕООД, ECLI:EU:C:2024:71 в която хипотеза съдът би извършил проверката служебно и без възражение. В този смисъл липсата на спор по частното облигационно правоотношение за разноски претендирано от жалбоподателя, обоснова присъждане претендираната сума в предявеният размер.

От своя страна, ответника е отправил също претенция за присъждане на съдебно-деловодни разноски в размер на 7654лв. изчислени по реда на чл.1612 ДПОК вр. Наредба № 1/2004г. срещу която претенция жалбоподателят е възразил своевременно.

В тази връзка съдът счита, че претенцията на ответника е законоустановена по основание, предвид нормата на чл.161 ал.1 изр. второ от ДОПК, но необоснована като размер. В подкрепа на твърдението следва да се има предвид:

С посоченото вече решение по дело С- 438/22, „Ем акаунт БГ“ ЕООД, Съдът на ЕС постанови, че член 101, параграф 1 ДФЕС във връзка с член 4, параграф 3 ДЕС трябва да се тълкува в смисъл, че ако установи, че наредба, която определя минималните размери на адвокатските възнаграждения и на която е придаден задължителен характер с национална правна уредба, противоречи на посочения член 101, параграф 1, националният съд е длъжен да откаже да приложи тази национална правна уредба

по отношение на страната, осъдена да заплати съдебните разноски за адвокатско възнаграждение, включително когато тази страна не е подписала никакъв договор за адвокатски услуги и адвокатско възнаграждение.

Успоредно с това, националният съд не следва да се считан обвързан от минимални размер на разноските, изчислени съобразно минимума по Наредба № 1/2004г, предвид антиконкурентна същност на подзаконовия акт.

В настоящият казус нормата на чл.161 ал.1 изр.второ от ДОПК цели да създаде равнопоставеност между приходната администрация и адвокатите предвид материалният интерес на спора. В този нормативите по Наредба № 1/2004 не следва да се прилагат без конкретна обосновка, както спрямо адвокатите, така и спрямо ответника - приходната администрация. Конкретни съображения как и защо е формирана тази себестойност на труда, обективиран в процесуалното представителство на ответника – липсва.

Практиката на СЕС е ясна, недвусмислена и императивна и поражда задължение за националният съдия за произнасяне в унисон с нея, независимо от това дали е възражение за прекомерност, най-малкото защото по същество СЕС постановява, че тази Наредба, предвид антиконкурентната и същност не може и не следва да бъде годин, обвързващ съда, норматив за присъждане на възнаграждение за процесуално представителство. Водещи са себестойността на труда и свободата на договаряне.

Отчитайки, че юрисконсултите не осъществяват самостоятелно и по занятие, а в полза на, от името на и по силата на трудов договор, процесуално представителство, съдът счита, че претенцията на ответника е необоснована по размер, като спрямо нея приложими са нормативите по Наредбата за правната помощ.

ВАС в своето тълкувателно решение № 3 от 13.05.2010г. по т.д. № 5/2009г. е имал възможност да постанови, че: „За разлика от неравнопоставеността на страните в производството по издаване на административния акт с оглед характера на материалното административно правоотношение на власт и подчинение, в съдебния процес те имат равни процесуални права и съответно задължения, включително за разноски....

Правоотношението между юридическото лице и юрисконсулта е неотнормирано към правото на присъждане на разноски. Отговорността за разноски е гражданско облигационно правоотношение, което произтича от процесуалния закон и е уредено в него. Прилагайки субсидиарно разпоредбата на чл. 78, ал. 8 от ГПК, съдът присъжда адвокатско възнаграждение не в полза на юрисконсулта, а в полза на юридическото лице, което е защитавано от него, респективно в чиято структура се намира представляваният по този начин едноличен административен орган.“ ..

Ето защо и в съответствие с фактическата и правна сложност на делото и на основание чл. 24 изр.второ от Наредбата за заплащане на правната помощ, в полза на ответника следва да се присъди сумата от 360лв. към които при отчитане материалният интерес на спора съобразно вр.чл.25 ал.2 да се прибави максимално допустимото увеличение от 180лв или общо 540лв.

Възприетият подход на определяне разноските на страните, съответства и на пропорционалната съотношение между отменената част от акта и отхвърлената част от жалбата.

С оглед изложеното и на основание чл. 160 ал.1 ДОПК,Административен съд София-град,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ РА № Р-22220423003677-091-001 от 12.04.2023г., издаден от Г. В. - Н., в качеството на орган възложил ревизията и А. Ч. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 435/01.04.2024г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-София, **в ЧАСТТА** с която на дружеството е начислен данък по ЗДДС в размер на 84 332лв.

ОТМЕНЯ РА № Р-22220423003677-091-001 от 12.04.2023г., издаден от Г. В. - Н., в качеството на орган възложил ревизията и А. Ч. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 435/01.04.2024г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-София, **в ЧАСТТА** с която е отказано заплащане на дължимите лихви върху подлежащите на възстановяване недължимо внесени суми.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „МУУЗОН МЕДИА ПРЕС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], срещу ревизионен акт № Р-22220423003677-091-001 от 12.04.2023г., издаден от Г. В. - Н., в качеството на орган възложил ревизията и А. Ч. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 435/01.04.2024г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-София **в ОСТАНАЛАТА ЧАСТ**.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „МУУЗОН МЕДИА ПРЕС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] сумата от 2050/две хиляди и петдесет/ лева съдебно-деловодни разноски.

ОСЪЖДА „МУУЗОН МЕДИА ПРЕС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място], [улица] ет.12 да заплати Национална агенция за приходите сумата от 540/петстотин и четиридесет/ лева съдебно-деловодни разноски.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

Препис от решението да се изпрати на страните.

Съдия: