

# РЕШЕНИЕ

№ 2868

гр. София, 11.06.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав**, в публично заседание на 28.05.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Красимира Проданова**

при участието на секретаря Детелина Начева, като разгледа дело номер **9675** по описа за **2014** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ № [ЕГН]/10.03.2014 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С., в частта, потвърдена с Решение № 1570 от 29.08.2014 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) - [населено място] относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит и са установени задължения по ЗДДС в размер общо на 34 463,52 лева по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] за данъчни периоди от 01.12.2010 г. до 31.05.2011 г.; от 01.08.2011 г. до 28.02.2012 г.; от 01.05.2012 г. до 31.07.2012 г. и от 01.01.2013 г. до 30.04.2013 г., както и по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2007 г. и 2008 г., в размер на 12 970,48 лв., както и лихви за просрочие в размер общо на 27 544,65 лв., всички задължения общо в размер на 74 978.65 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради неправилно приложение на материалния закон и липса на обективна преценка на събраните доказателства. Поддържа, че са налице всички предпоставки за признаване правото на данъчен кредит (ДК). Излага съображения от практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС). Оспорва наличието на основания по чл.26 ЗКПО за преобразуване на финансовия резултат. Жалбоподателят претендира

съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част, не претендира направените по делото разноски.

Ответникът Директор на ДОДОП - [населено място] оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

На основание Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1300215/25.06.2013 г., връчена на 03.07.2013 г. на упълномощено лице, изменена със ЗВР № 1300320/02.10.2013 г., издадени от Й. Д. М., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки“ при ТД на НАП С., дирекция СДО, е възложено извършването на ревизия на дружеството за установяване на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.12.2007 г. до 30.04.2013 г., за корпоративен данък и данъци по чл. 194, чл. 195 и чл. 204 от ЗКПО за периодите от 01.01.2007 г. до 31.12.2008 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № 1300320/16.12.2013 г., срещу който е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК. Същото е обсъдено като процесуално допустимо, а по същество прието за частично основателно, видно от мотивите на РА.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ № [ЕГН]/10.03.2014 г., издаден от Й. Д. М., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки“ при ТД на НАП - С., дирекция СДО - възложил ревизията и П. Ц. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., дирекция СДО - ръководител на ревизията.

Допълнително определените задължения, предмет на настоящия спор произтичат от:

- непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в размер общо на 35 004,80 лв., по фактури издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] и съответните лихви в размер на 6 977,39 лв.

- установените допълнителни задължения за данък по чл. 195 от ЗКПО за финансовите 2007 г. и 2008 г. в размер на 12 970,48 лв. във връзка с начислени и изплатени доходи от авторски и лицензионни възнаграждения и технически услуги, както и лихви за невнасяне в срок на удържан данък при източника в размер на 17 980,86 лв.

- установени лихви за невнесени в срок авансови вноски за корпоративен данък в размер на 2 760,12 лв. и за невнесен в срок данък върху разходите в размер на 6,16 лв.

Основната дейност на ревизирания субект е предпечат, печат и изработване на рекламни материали, фотографски услуги, организиране на различни събития, кампании с цел промоция, медия планиране, проучвания и консултантски услуги, изработка и монтаж на различни конструкции и билбордове, операторски услуги и видео заснемане, дизайн и изработване на интернет страници и др.

В резултат на установените факти и обстоятелства и след анализ на събраните писмени доказателства ревизиращите са извършили корекции на декларираните от лицето резултати по доставчици.

РА № [ЕГН]/10.03.2014 г. е връчен на ревизираното лице съгласно чл. 119, ал.4 ДОПК на 14.03.2014 г. Броен от този начален момент, 14-дневния срок по чл. 152, ал.1 ДОПК за оспорване по административен ред на този ревизионен акт е изтекъл на 28.03.2014 г. В рамките му от [фирма] е подадена жалба до Директора на ДОДОП – С. вх.№ 2553-03-388/27.03.14 г. по описа на ТД на НАП – С., вх. № 23-22-1339/04.07.2014 г. по описа на ДОДОП – С.. Срокът за разглеждането ѝ от

Директора на ДОДОП – С. по чл. 155, ал.1, изр.1, пр.1 ДОПК е продължен със споразумение по чл. 156, ал.7 ДОПК до 02.09.2014 г. Същият се е произнесъл в рамките на удължението с Решение № 1570/29.08.2014 г., с което РА № [ЕГН]/10.03.2014 г. е отменен в частта на установения резултат по ЗДДС и съответните лихви за м.11.2010 г., като е потвърден в останалата част.

Жалбата по делото е процесуално допустима. Първо, подадена е срещу ревизионен акт в част, в която е обжалван по административен ред, както се изисква от чл. 156, ал.2 ДОПК. Административната жалба по чл. 145 ДОПК не е уважена от Директора на ДОДОП – С. с решение по чл. 155 ДОПК за отмяна на ревизионния акт, както чл. 156, ал.3 ДОПК предполага. Следователно в спорните пунктове той съдебно обжалваем съгласно чл. 156, ал.1 ДОПК, а жалбата не е недопустима по чл. 159, т.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК като насочена срещу неподлежащ на оспорване акт. Второ, не е също недопустима за неправосубектност на оспорващия по чл. 159, т.2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК. Като търговско дружество на база общата своя материалноправна правоспособност на юридическо лице по чл. 131, ал.1 ЗЛС вр. чл. 63, ал.3 ТЗ, жалбоподателят има и основаната на нея съгласно чл. 27, ал.1 ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК процесуалната правоспособност по чл. 9, ал.1, т.2 ДОПК да инициира като оспорващ това производство. Трето, РА № [ЕГН]/10.03.2014 г. не е оттеглен по реда на чл. 91, ал.1 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК от издалите го органи по приходи – няма настъпила недопустимост на съдебното му оспорване по чл. 159, т.3 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК. Четвърто, с този ревизионен акт са установени задължения на [фирма], поради което съгласно чл. 147, ал.1 in fine АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК дружеството е легитимирано да търси съдебната му отмяна. Иницирано от този жалбоподател, оспорването не е недопустимо по чл. 159, т.4 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК за липса на правен негов интерес. Пето, Решение № 1570/29.08.2014 г. е връчено на [фирма] на 03.09.2014 г. чрез електронно съобщение с потвърдено получаване съгласно чл. 30, ал.6 ДОПК. Броен оттогава 14-дневният срок по чл. 156, ал.1 ДОПК е изтекъл на 17.09.2014 г. Жалбата на [фирма] до съда е подадена чрез ДОДОП – С. с вх. № 53-04-778/12.09.2014 г. без просрочие по чл. 151, ал.1 ДОПК и недопустимост по чл. 159, т.5 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК. Шесто, този спор не е преклудиран с влязло в сила съдебно решение по чл. 159, т.6 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК, нито се разглежда в друго висящо дело по чл. 159, т.7 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК. Седмо, жалбата не е оттеглена, нито е заявен отказ от нея по реда на чл. 155, ал.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК – няма недопустимост по чл. 159, т.8 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК поради десезиране на съда със спора. О., искането за отмяна на РА № [ЕГН]/10.03.2014 г. е подведомствено на административните съдилища по чл. 128, ал.1, т.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК и родово им е подсъдно по чл. 132, ал.1, пр.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК. Предвид местонахождението на Директора на ДОДОП – С. като решаващ орган по чл. 152, ал.2 ДОПК в [населено място], спорът се явява местно подсъден на Административен съд София-град съгласно чл. 156, ал.1 ДОПК.

Жалбата е редовна - има писмената форма и съдържанието по чл. 149, ал.1 вр. чл. 145, ал.1 ДОПК и приложенията по чл. 149, ал.2, т.2 и 4 ДОПК.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

В настоящето производство и съгласно чл.160, ал.2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са

процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. По изложените вече във фактическата част на решението съображения съдът намира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК орган по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили правото на защита на засегнатото лице, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол, доколкото спорът между страните е изцяло правен – относно наличието на реални доставки на стоки и услуги по смисъла на чл.6 и чл.9 ЗДДС по спорните фактури.

I. Относно установените задължения по ЗДДС във връзка с непризнато право на приспадане на данъчен кредит, съдът следва да съобрази общите материалноправни изисквания за признаване на правото на ДК, сред които е и наличието на реални доставки на стоки.

Понятието „доставка на стоки“ по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. Дали това овластяване е резултат на прехвърляне на собственост или на учредяване на вещно право или е резултат на предаване на стоката от името и за сметка на доставчика като лице, което само я държи или я владее или което действа като комисионер (арг. от чл.14, § 2, б. в) от Директивата) или на прехвърляне на рисковете и ползите по повод стоката без фактическото ѝ предоставяне в държане, е въпрос на конкретния механизъм на всяка от спорните доставки, така както е претендиран от субектите по сделката или се установява от съвкупната преценка на релевантните доказателства за всяка конкретна операция.

Липсата на реална доставка е отрицателен факт, доказването на който може да се извърши чрез съвкупност от положителни факти (индиции), които са в основа на доказателствени изводи за отрицателния факт – Тълкувателно решение № 6/2014 г. на ОСГК на ВКС. Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност за наличие на реални доставки на стоки и услуги. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл.154, ал.1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т.37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 „Е.-К“: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. Според даденото от СЕС тълкуване изводите за наличие на реални доставки на стоки или услуги, респ. липсата им, както и данните за знание у получателя за извършена от някой от доставчиците по веригата измама, следва да се

направят въз основа на „обективни факти“ - факти и обстоятелства от обективната действителност, при съвкупната преценка които може да се направи извод в подкрепа на едната или другата теза при общото разпределение на доказателствената тежест по чл.154, ал.1 ГПК и чл.170, ал.1 АПК. Такива обективни факти са всички онези доказателственорелевантни факти (според националната терминология), които стоят в определена връзка на зависимост с факт, релевантен за спорното право и поради тази си връзка, те са едно указание, че този факт се е осъществил. За разлика от правнорелевантните факти, които са определени в правната норма като предмет на доказване, доказателствените факти не са нормативно определени, защото изначално не е ясно кой факт може да се окаже във връзка на зависимост с правнорелевантен факт или кой факт може да бъде индиция, улика, мълчаливо да свидетелства относно осъществяването на правнорелевантен факт. Именно в тази връзка, а не като правнорелевантни факти, могат да се поставят въпросите и е относимо изследване на произхода на стоката, на съхранението, движението и приемо-предаването ѝ, защото всеки един от тези факти може да има доказателствено релевантно значение за спорния въпрос относно реалността на доставките съобразно твърдения от страните механизъм на настъпването им. Безспорно, нито правният способ на прехвърляне на собствеността върху стоките, нито произходът им, са елементи от фактическия състав на понятието за реалност на доставките на стоки. Но всеки един от тези факти може „мълчаливо да свидетелства“ относно реалното фактическо положение, доколкото само реално осъществилите се стопански операции, свързани с реална икономическа дейност по реални доставки на стоки и услуги, използвани в действителната икономическа дейност на лицето, са релевантни към спорното право на приспадане на ДК. Респ. липсата на доставка е основание да се откаже право на приспадане на ДК поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест всички реални икономически дейности.

Съдът, в решаващия си състав, приема, че жалбоподателят избирателно цитира мотиви от практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС). Всъщност, Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая (т.50 и т.53 от решение на СЕС от от 06.09.2012

г. по дело С-324/11 „G. Toth“). Това предполага съвкупна преценка на всички фактически обстоятелства, които са специфични за всеки случай и зависят от процесуалната активност на страните по него. Националният съд следва да определи във всеки отделен случай в зависимост от фактите по делото дали е налице прехвърляне на правото на разпореждане със съответната вещ като собственик (т.34 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 Е.-К Е.) и в съответствие с националните правила на доказването да направи обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора (т.37 от същото решение), за целта на която преценка може да вземе предвид данни относно **предхождащи или следващи** доставки (т.38 от същото решение), като част от обективните данни за наличие или не на реални доставки. Когато документите, представени от получателя по спорните доставки, също разкриват нередовности, това следва да бъде отчетено при извършване на общата преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства в главното производство от националната юрисдикция (т.57 и т.63 от решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 [фирма]).

**I.** Установените факти и обстоятелства и съответстващите им правни изводи при тяхната съвкупна преценка по отношение на отделните спорни доставчици относно задълженията *по ЗДДС* са следните:

1. Със спорната фактура № [ЕГН]/30.04.2013 г. в размер на 440,00 лв., доставчикът **[фирма]** е фактурирал доставка „Поддръжка на сграда - [улица]”

Във връзка с доставката, от ревизираното дружество е представено само копие на издадената фактура и разходен касов ордер.

След проверка в информационния масив на НАП е установено, че [фирма] е deregистрирано по ЗДДС на 20.06.2013 г. по инициатива на орган по приходите. Фактурата е отразена в дневника за продажби на доставчика. Дружеството няма регистрирани обекти, няма регистрирани ЕКАФП, нито декларирани трудови договори.

Няма спор по делото, че фактурата не е придружена със съпътстващи документи, като заявки, доказателства за преддоговорни отношения, с които се определят параметрите на доставките, данни за предаване на стоките, както и между кои физически лица е сторено това. Това пречатства проследяване наличието на реални правоотношения по прехвърляне на вещите от доставчика в полза на получателя.

Правилно приходните органи са преценили, че тези обстоятелства изключват добросъвестността на получателя. Участието в съставяне на

документи, на които не съответстват реални доставки, предполага знание за участие в данъчна измама. От друга страна, съставянето на документи без съответните коректни реквизити препятства извод за положена от жалбоподателя грижа на добър търговец по смисъла на чл.302 от Търговския закон.

Изложените съображения се подкрепят от изводите на приета по делото съдебно-счетоводна експертиза, съгласно която при жалбоподателя не се открива заведена аналитичност на закупената от [фирма] стоки/стдоставка. Жалбоподателят с поведението си препятства възможността да се проследи движението на стоките от доставчика към последващата им реализация. Съвкупната преценка на всички горепосочени факти и обстоятелства правилно е навела приходните органи на извод за липса на реални доставки на стоки по фактурата от [фирма].

Правилно ревизиращият екип е формирал извода, че издадената от [фирма] фактура не документира реално извършена доставка и на основание чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС на жалбоподателя е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 440,00 лв.

2.Със спорните пет фактури, доставчикът **[фирма]** е фактурирал „покупка на услуга”, в размер общо на 16 149,79 лв.: излъчване на реклама върху електронни табла в „Била”; изработка на сториборд и кастинг за ТВ клип П.; изработка на ТВ клип и адаптация на радио спот В.; изработка на сториборд и кастинг за ТВ клип Х.; изработка на сториборд и кастинг за ТВ клип М..

Приложени са и обратна ведомост, банкови извлечения за извършени плащания, договори между ревизираното дружество и доставчика, както и договори с предходен доставчик [фирма] и издадени от последния фактури. При проверка в информационния масив на НАП е установено, че за периода на извършване на доставките, [фирма] е имало две лица назначени на трудов договор на длъжност „организатор конференции и събития”. За периода на извършване на доставките, [фирма] е имало назначени на трудов договор лица на длъжности пастири и работници ферма.

Във връзка с фактура № [ЕГН]/20.12.2012 г. и договор от 04.10.2012 г. между [фирма] и [фирма], за излъчване на реклама върху електронни табла в [фирма] на последното дружество е извършена насрещна проверка, резултатите от която са отразени в ПИНП № 2225-1300215-8-1-2/04.10.2013 г. Представено е писмо от [фирма], в което е декларирано, че дружеството няма договор с [фирма] за

наемане/закупуване на електронни табла и съответно не са наемани/закупувани такива през периода от 04.10.2012 г. до 18.01.2013 г. за излъчване на реклами.

Не са ангажирани доказателства за реално изпълнение на доставките. През периода на издаване на фактурите, по които получател е [фирма], неговият пряк доставчик [фирма] посочва като предходен доставчик на услугите - изработка на сториборд и кастинг за ТВ клип - П.; изработка на ТВ клип и адаптация на радио спот В.; изработка на сториборд и кастинг за ТВ клип Х. и авторски права до м.08.2013 г.; изработка на сториборд и кастинг за ТВ клип М. 1 бр. и авторски права до м.08.2013 г. Нито прекият доставчик, нито неговия предходен имат техническа и кадрова обезпеченост за извършване на такива доставки, не разполагат с активи и кадри, необходими за извършване на такъв тип услуги.

Относно твърденията за излъчвани реклами за „А. Б.” на електронни табла, също не са представени доказателства, които да потвърждават извършването на услугата. [фирма], не е сключвало договори за наемане или закупуване на табла с [фирма].

Соченият като реален изпълнител за изработката на сториборд и кастинг за телевизионни клипове на „П.”, „Х.” и „М.”; клип и адаптация на радио спот „В.” - [фирма] имал назначени лица на длъжности пастири и фермери. В подадената ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2012 г. е посочена основна дейност „отглеждане на едър рогат добитък, с друго направление”. Относно твърденията за излъчвани реклами за „А. Б.” на електронни табла, не са представени доказателства, които да потвърждават извършването на услугата. Установено е, че [фирма], не е сключвало договори за наемане или закупуване на табла с [фирма].

При така установената фактическа обстановка, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69 от ЗДДС, правилно на жалбоподателя е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер общо на 16 149,79 лв., по фактурите издадени от [фирма].

Съгласно приетата по делото ССЕ в счетоводството на жалбоподателя не се открива заведена аналитичност на закупените стоки (стелажи и метални конструкции). По отношение на този доставчик жалбоподателят не твърди да е предоставял стоките чрез [фирма], а към фактурите липсват други придружаващи документи. Съставянето на фактури с неконкретизиран предмет, липсата на придружаващи документи и на аналитична счетоводност, даваща възможност да се проследи движението на стоките, правилно са навели приходните органи на извод за липса на реални доставки на стоки по спорните фактури, издадени от [фирма].



**3.**Предмет на доставките по издадените от [фирма] фактури е „покупка на услуга”. [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер общо на 19 586,11 лв. по 7 фактури, издадени от [фирма].

На дружеството е извършена насрещна проверка, резултатите от която са отразени в ПИНП № 2225-4-1300215-2 от 23.09.2013 г. Констатирано е, че в отговор на връченото по реда на чл. 32 от ДОПК искане за представяне на документи и обяснения. От дружеството са представени писмени обяснения от управителя - Виден В., съгласно които дружеството е с основна дейност - изготвяне на рекламни послания, печат на рекламни материали, рекламни концепции и визии, дизайн медийна реклама и провеждане на стратегия. Относно фактурираните услуги на [фирма], дружеството е използвало собствени ДМА /компютри и програмни продукти/. За периода са представени доказателства, че [фирма] е разполагало с 4 лица - технически сътрудници и един графичен дизайнер, които са положили личен труд. За печата на рекламни материали хартията е закупена от [фирма], а отпечатването е извършено от [фирма] и [фирма]. Представени са извлечения от счетоводни сметки - 302, 401, 411, 421, 460, 4532, 501, 503, 601, 602, 604, 703, оборотни ведомости, СД по ЗДДС и дневници за продажби, ведомости за заплати, трудови договори, уведомления по чл.62, ал.4 от КТ, справки за приети уведомления. Приложени са и заверени копия от издадените на [фирма] фактури и съпътстващите ги документи.

Извършени са насрещни проверки и на сочените като предходни доставчици на [фирма] - [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] /предходен доставчик на [фирма]/ и [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Резултатите от насрещните проверки и представените документи и обяснения са подробно описани в РД.

Относно [фирма] и [фирма] е установено, че дружествата разполагат с необходимата обезпеченост за извършване на доставките и поради това правото на приспадане на данъчен кредит по фактури № [ЕГН]/20.05.2011 г. и № [ЕГН]/05.05.2011 г., по които същите са посочени като предходни доставчици е признато. Признато е и правото на приспадане на данъчен кредит по фактури № [ЕГН]/14.06.2011 г. и № [ЕГН]/28.06.2011 г., във връзка с които не са представени документи за превъзлагане на услугите.

Относно останалите фактури, издадени от [фирма] и след анализ на фактическата обстановка, и резултатите от насрещните проверки на [фирма] и на предходните му доставчици [фирма], [фирма] и [фирма] /предходен доставчик на [фирма]/ органите по приходите са формирали следните изводи:

По издадените фактури № [ЕГН]/05.04.2011 г. и № [ЕГН]/03.05.2011 г.

[фирма]. За периода когато са фактурирани услугите, не са представени доказателства, че дружеството е разполагало със специалисти освен с 1 дизайнер, /видно от представената ведомост за заплати м.05.2011 г./. Не са представени трудови договори, уведомления по чл.62, ал.4 от КТ и справки за приемането им, копия от дипломи за квалификация или други доказателства от които да е видно, че [фирма] е имало необходимата материална и кадрова обезпеченост да изработи рекламни брошури. От представените оборотни ведомости е установено, че дружеството не разполага и със собствена техника. Управителят на [фирма] декларира, че за извършването на услугите към [фирма] са използвани, както собствени ресурси, така и услуги на подизпълнители [фирма] и [фирма]. Към издадените от тези дружества фактури не са приложени приемо-предавателни протоколи и доказателства за извършени плащания. При проверка в информационния масив на НАП е установено, че през периода, когато са фактурирани услугите дружествата не са декларирали сключени трудови договори и не са разполагали с кадрова обезпеченост. [фирма] и [фирма] са дерегистрирани по ЗДДС по инициатива на орган по приходите. За 2011 г. не са подавали ГДД по чл. 92 от ЗКПО. На дружествата са извършени ревизии по ЗДДС, приключили са ревизионни актове, с които са определени задължения в особено големи размери.

По фактура № [ЕГН]/14.03.2011 г., като предходен доставчик е посочен доставчик на услугата по изработка на флаери, листовки, плакати [фирма]. За периода на фактуриране на услугите не са представени доказателства, че дружеството е разполагало с необходимата кадрова обезпеченост. От представените при насрещната проверка оборотни ведомости е установено, че [фирма] не разполага и със собствена техника и специализирани програмни продукти. Съгласно дадените от управителя обяснения за извършването на услугите към [фирма] е използван подизпълнителят [фирма]. При извършената насрещна проверка на [фирма] не са представени доказателства, за наличен на необходимата материално-техническа и кадрова обезпеченост. Представени са копия на граждански договори, но при извършена проверка в информационния масив на НАП е установено, че не са подавани справки за изплатени суми съгласно чл. 73 от ЗДДФЛ за 2011 г. Когато фактурите, документират доставка на услуги, за доказването им следва да се ангажират доказателства за кадрова и техническа обезпеченост, необходима за извършването им и данни за ползване резултата от тази услуга. Горните действия, установените факти и преценката им следва да се извършат в контекста на конкретна икономическа ситуация - имуществен статус на ревизирувания субект,

данни за извършваната от него търговска дейност и начина, по който същата е организирана.

Доставчиците не са имали възможността да фактурираните услуги. От събраните доказателства е установено, че същите нямат техническа и кадрова обезпеченост за извършване на такива доставки, не разполагат с активи и кадри, необходими за извършване на такива услуги. Липсват доказателства, услугите да са извършени именно от посочените доставчици.

Събраните допълнителни доказателства не могат да оборят извода на органите по приходите за липса на реални доставки, извършени от гореситираните дружества. В случая не е оспорен резултатът от фактурираните услуги и последващата им реализация, а факта че същите са извършени именно от сочените като доставчици. Налага се извода, че ревизираното дружество е създадо услугите със собствен ресурс. [фирма] разполага с необходимата кадрова и техническа обезпеченост за извършване на услугите фактурирани от [фирма] и [фирма], а участието на посочените дружества се свежда до правното оформяне на сделките с цел ползване на данъчна облага, а не във фактическите действия по изпълнението на доставките.

Ето, защо на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69 от ЗДДС, правилно на жалбоподателя е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер общо на 11712,95 лв., по фактури № [ЕГН]/05.04.2011 г.; № [ЕГН]/03.05.2011 г. и № [ЕГН]/14.03.2011 г., издадени от [фирма], по които предходни доставчици са [фирма] и [фирма].

Не без значение е и фактът, че всички посочени по-горе дружества /с изключение на [фирма]/ са дерегистрирани по ЗДДС лица, които не могат да бъдат открити от органите на НАП, и за които има публикувани многобройни съобщения в интернет страницата на НАП за явяването им, т.е. същите представляват „липсващи търговци”.

Обективната преценка на доказателствата обосновават законосъобразността на извода за липса на доставка по спорните фактури между [фирма], [фирма], [фирма] и жалбоподателя. Налице е правна привидност, зад която не стои реални извършени стопански операции. В този смисъл не е възможно жалбоподателят, като получател по процесиите фактури да не знае, че участва в привидна сделка, чиято цел всъщност е неправомерно ползване на правото на приспадане на данъчен кредит. Поради това, че издателите на фактурите не са действителните доставчици на тези услуги, липсват основания за начисляването на ДДС,

респ. за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит по тях.

**4.** Издаваните ежемесечно фактури от **[фирма]** към [фирма] са на стойност 4 000,00 евро /7 823,32 лв./ и съответно ползваният данъчен кредит е 1 564,66 лв. Позовавайки се на разпоредите на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, съгласно които право на приспадане на данъчен кредит не е налице, когато стоките или услугите са предназначени за доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на задълженото лице, органите по приходите правилно са отказали данъчен кредит, частично в размер на 195,58 лв. месечно /данъкът върху наемната цена от 500,00 евро за 1 и 2 етаж, които се използват за жилище на управителя/. На същото основание за м.12.2011 г. е отказан данъчен кредит в размер на 488,96 лв. частично по фактура № [ЕГН]/14.12.2011 г. за текущ ремонт и подобрене /сумата е определена съобразно анекса към договора за наем 1/8 част/.

Съгласно разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или чл. 74 от закона, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето.

Установено е, че от 01.12.2010 г., първите два етажа от наетата сграда се използват за жилище на управителя и семейството му. Същото се потвърждава, както от приложените към преписката обяснения на представляващия „ДДБ СОФИЯ“ О. - г-н П., който ясно е заявил, че след 25.11.2010 г. като офис се използват ет. 3 и ет. 4 от сградата, така и от подписания Анекс № 1 към договора за наем от 24.11.2010 г. Несъмнено наетите за жилище на управителя и семейството му етажи, не са свързани с последващи облагаеми доставки и не са използвани за целите на независимата икономическа дейност на ревизираното дружество. Следователно правилно и законосъобразно, органът по приходите е отказал данъчен кредит по издадените от „Т. СОФИЯ“ Е. фактури, в частта, отнасяща се до 1-ви и 2-ри етаж на наетата сграда.

Жалбоподателят не е ангажирал доказателства и изложил аргументи, които да оборят констатациите на органите по приходите. Сам е заявил, че след 25.11.2010 г., като офис се използват само ет. 3 и ет. 4 от сградата.

При служебната проверка по чл.160, ал.1 ДОПК съдът не установи основания за отмяна на РА в тази му част.

**II.** По отношение на установените с РА лихви за забава в общ размер на 27 544,65 лв. за невнесен в срок ДДС, жалбоподателят не излага

конкретни съображения за незаконосъобразност. При служебната проверка по чл.160, ал.1 ДОПК съдът не установи основания за отмяна на РА и в тази му част.

### **III. По ЗКПО:**

**Относно установените допълнителни задължения за данък по чл.195 от ЗКПО за финансовите 2007 г. и 2008 г. в размер на 12 970,48 лв.** във връзка с начислени и изплатени доходи от авторски и лицензионни възнаграждения и технически услуги, както и начислените лихви за невнасяне в срок на удържан данък при източника в размер на 17 980,86 лв. е установено, че през периода, ревизираното дружество е изплатило доходи, попадащи в обхвата на чл. 12, ал. 5, т. 3, т. 4 и т. 6 от ЗКПО, във връзка с § 1, т. 8 и т. 9 от ЗКПО, които на основание чл. 195 от ЗКПО, подлежат на облагане с данък при източника.

**1.На Н. & Р. Г.** Германия са начислени и изплатени доходи за права за ползване на видеоклипове в размер общо на 380,30 лв. за 2007 г. и в размер на 17 676,00 лв. за 2008 г. Позовавайки се на текста на СИДДО с Федерална Република Германия, издателите на акта са констатирани, че в случая е приложима редуцираната данъчна ставка за облагане на доходите от авторски и лицензионни възнаграждения в размер на 5%, съгласно Спогодбата. Определен е данък по чл. 195 от ЗКПО, в размер на 19,02 лв. за 2007 г. и в размер на 883,83 лв. за 2008 г.

**2.** През 2007 г., са начислени и изплатени доходи за управленски услуги в размер общо на 30 183,46 лв. **на DDB W. U., САЩ** и в размер на 26820,00 лева за предоставяне на права за излъчване и разпространение с получател **GO E. F., САЩ.**

Към 31.12.2007 г. няма действаща Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане между България и САЩ /Спогодбата влиза в сила от 15.12.2008 г./. Съгласно разпоредбата на чл. 202, ал. 2 от ЗКПО /в сила през 2007 г./, платците на доходи, удържащи данъка при източника по чл. 195, са длъжни да внесат дължимите данъци в срок до края на месеца, следващ месеца на начисляване на дохода. Определен е данък по чл. 195 от ЗКПО, **съответно в размер на 3 018,35 лв. и 2 682,01 лв.**

**3.** Начислен е и изплатен доход за маркетингово проучване в размер на 1 278,24 лв. по фактура № 13217/23.07.2007 г. на **Е., Великобритания.** Не са представени изискуемите документи съгласно чл. 136 от ДОПК за прилагане на СИДДО с Великобритания. Съгласно чл. 202, ал. 2, т.1 от ЗКПО, като платец на дохода, ревизираното дружество е било длъжно да удържи и внесе данък при източника на основание чл. 195 от ЗКПО, в размер на 10% или **127,82 лв.**

4. През 2008 г. на **S. IMAGES L., САЩ** са изплатени доходи за предоставяне на права върху снимки в размер общо на 2 821,78 лв.

Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане между България и САЩ влиза в сила от 15.12.2008 г. Съгласно разпоредбата чл. 27, ал. 2 от същата, разпоредбите на спогодбата ще се прилагат в двете договарящи държави - по отношение на данъците, удържани **при източника, за доходите, получени** или начислени на или след първия ден на януари на календарната година, следваща годината, в която тази спогодба влиза в сила.

Предвид това, органите по приходите са приели, че в съответствие с разпоредбата на чл. 202, ал. 2 от ЗКПО /в сила през 2008 г./ и на основание чл. 195 от ЗКПО, ревизираното дружество е следвало да удържи данък при източника в размер на 10%. Определен е данък по чл. 195 от ЗКПО, в размер на **282,18 лв.**

На същото основание са определени и задължения за данък по чл. 195 от ЗКПО в размер на **133,43 лв.** във връзка с изплатени доходи за предоставяне на права върху филми на **O. I., САЩ** и в размер на **3 682,13 лв.** във връзка с изплатени доходи за управленски услуги на **DDB W. U., САЩ**.

5. Установено е, че през 2008 г. на **DDB L., Великобритания** са изплатени доходи за предоставяне на права върху TV и преса в общ размер на 9 427,90 лв. В хода на ревизията не са представени изискуемите документи съгласно чл. 136 от ДОПК за прилагане на СИДДО с Великобритания. Предвид това, органите по приходите са приели, че в съответствие с чл. 202, ал. 2, т. 1 от ЗКПО, като платец на дохода, ревизираното дружество е било длъжно да удържи и внесе данък при източника на основание чл. 195 от ЗКПО, в размер на 10% или **942,79 лв.**

6. През 2008 г., на **TBWA P., Франция** са изплатени доходи за авторски права за ползване на продукцията в размер на 2 693,18 лв. Констатирано е, че в хода на ревизията не са удостоверени основанията за прилагане на СИДДО, съгл. чл. 136 от ДОПК и съгласно чл. 202, ал. 2, т.1 от ЗКПО, като платец на дохода, ревизираното дружество е било длъжно да удържи и внесе данък при източника на основание чл. 195 от ЗКПО, в размер на 10% или 269,32 лв.

7. През 2008 г., на **TBWA, Италия** са изплатени доходи за авторски права за ползване на продукцията в размер на 9 296,06 лв. Констатирано е, че в хода на ревизията не са удостоверени основанията за прилагане на СИДДО, съгл. чл. 136 от ДОПК. Съгласно чл. 202, ал. 2, т. 1 от ЗКПО, като платец на дохода, ревизираното дружество е било длъжно да удържи и внесе данък при източника на основание чл. 195 от ЗКПО, в размер на

10% или **929,60** лв.

В съответствие с разпоредбите на чл. 202, ал. 2, т.1 от ЗКПО и чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ. върху невнесените суми, са начислени лихви. В съответствие с разпоредбата на чл. 175, ал. 2, т. 3 от ДОПК са определени лихви върху задълженията на чуждестранно лице за данъци, подлежащи на удържане при източника - от датата на изтичането на срока за внасянето им съгласно българското законодателство до деня, когато чуждестранното лице докаже наличието на основание за прилагане на СИДДО, по която Република България е страна, включително в случаите, когато съгласно спогодбата данък не се дължи или се дължи в по-нисък размер.

Начислените лихви за невнасяне в срок на удържан данък при източника са в общ размер на 17 980,86 лв.

През процесните периоди, не е имало действаща Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане между България и САЩ. Спогодбата влиза в сила от 15.12.2008 г. и се прилага по отношение доходите, получени или начислени на или след първия ден на януари на календарната година, следваща годината, в която тази спогодба влиза в сила, т.е. след 01.01.2009 г. Предвид това органите по приходите правилно са определили задължения за данък, удържани при източника, във връзка с изплатените доходи на DDB W., САЩ; S. IMAGES L., САЩ и O. I., САЩ.

Жалбоподателят не е ангажирал доказателства, че пред него, като платец на доходите на E., Великобритания; DDB L., Великобритания; TBWA, Италия и TBWA P., Франция са доказани условията за прилагане на СИДДО със съответните държави. Не са ангажирани доказателства, удостоверяващи обстоятелствата по чл. 136 от ДОПК. Приложените към жалбата доказателства не удостоверяват, че E., Великобритания; DDB L., Великобритания и TBWA P., Франция са местни на другата държава по смисъла на съответната СИДДО. По отношение на TBWA, Италия с възражението е представено удостоверение, че дружеството е местно лице на Италия по смисъла на СИДДО, но за 2013 г., а не за 2008 г., когато са начислени доходите.

Съгласно разпоредбата на чл. 195, ал. 1 и ал. 2 от ЗКПО платецът на

дохода е данъчно задължено лице за данъка върху изплатените от него доходи. Той по силата на изричната разпоредба е длъжен да начисли, удържи и внесе в бюджета данъка, като данъчната тежест ще се понесе от данъчния субект - получател на дохода. Законодателят е вменил на платеца на дохода да определи приложимото право, да начисли и внесе данъка, а доколкото му са делегирани тези правомощия, то той е и субектът, пред които следва да се докажат условията за прилагане на СИДДО.

Аргумент в подкрепа на тази теза се съдържа в разпоредбите на чл.142 от ДОПК, съгласно който когато платец начислява на чуждестранно лице доходи от източник в страната с общ размер до 100 000,00 лв. годишно, обстоятелствата по чл. 136 от ДОПК се удостоверяват пред платеца на дохода.

Аргумент в подкрепа на тази теза се съдържа в разпоредбите на чл. 203 от ЗКПО и чл. 202, ал. 2, т. 1 от ЗКПО. В последната разпоредба е регламентирано, че платците на доходи, удържащи данъка при източника по чл. 195 от ЗКПО са длъжни да внесат дължимите данъци в тримесечен срок от началото на месеца, следващ месеца на начисляване на дохода - в случаите, когато притежателят на дохода е местно лице на държава, с която Република България има влязла в сила СИДДО.

Правилно прилагането на СИДДО е обвързано с доказването на определени условия и в случаяй, че същите не са доказани или до момента на доказването им са прилагани нормите на вътрешното ни законодателство. Доколкото ревизираното дружество не разполага с документи, удостоверяващи обстоятелството, че към датата, на която е станал изискуем данъкът при източника са били доказани условията за



прилагане на СИДДО, то правилно и законосъобразно са определените задължения за данък при източника и за лихви върху данък при източника.

В срока по чл. 202, ал. 2, т. 1 от ЗКПО е бил налице дължим данък съгласно нормите на вътрешното ни законодателство 'и същият не е внесен в срок, предвид което правилно и законосъобразно е начисляването на лихви за забава, предвид наличието на невнесен и несвоевременно внесен данък при източника, дължим върху изплатени на чуждестранни лица доходи. Именно нормата на чл. 202, ал. 2, т. 1 от ЗКПО предвижда, че платците на доходи, удържачи данъка при източника по чл. 195 от с.з. са длъжни да внесат дължимите данъци в тримесечен срок от началото на месеца, следващ месеца на начисляване на дохода - в случаите, когато притежателят на дохода е местно лице на държава, с която Република България има влязла в сила СИДДО. След изтичането на този срок платецът на дохода изпада в забава и дължи лихви, а по аргумент на чл. 203 от ЗКПО става и солидарно отговорен за данъка при източника. До доказване на условията за прилагане на СИДДО дължимостта на данъка при източника се определя от действащите норми на вътрешното ни законодателство. Те регламентират и сроковете, след изтичането на които платецът на дохода изпада в забава и дължи лихва. Следователно след като отношенията се подчиняват на разпоредбите на ЗКПО и по смисъла на последния данъкът при източника е станал изискуем и не е внесен в законоустановения срок, безспорно е че се дължи и лихва за забава. В нормата на чл. 175, ал. 2, т. 3 от ДОПК изрично е регламентирано, че лихви се дължат върху задълженията на чуждестранно лице за данъци, подлежащи на удържане при източника -

от датата на изтичането на срока за внасянето им съгласно българското законодателство до деня, когато чуждестранното лице докаже наличието на основание за прилагане на СИДЦО, по която Република България е страна, включително в случаите, когато съгласно спогодбата данък не се дължи или се дължи в по-нисък размер. Следователно ясна е волята на законодателя, че се следват лихви до момента на доказване на предпоставките за прилагане на СИДЦО. Нещо повече, при систематичното тълкуване на нормата на чл. 175, ал. 2, т. 3 от ЦОПК се налага изводът, че лихвата е дължима независимо от обстоятелството, че тя е акцесорно по своята същност задължение и че по силата на съответната спогодба доходът не подлежи на облагане в Република България.

По отношение на определените с ревизионния акт лихви за невнесени в срока по чл. 90, ал. 1 от ЗКПО авансови вноски по чл. 84-86 от ЗКПО в размер на 2 760,12 лв. за 2007 г., в размер на 6,16 лв. за невнесен в срок данък по чл. 204, т.1 и т. 3 от ЗКПО, в жалбата не се излагат конкретни аргументи, които да оборят констатациите на ревизиращите, както и не се прилагат доказателства за плащането им в срок, поради което съдът счита, че задълженията на лицето са определени правилно и ревизионният акт и в тази му част следва да се потвърди.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение в размер на 2779,36 /две хиляди седемстотин седемдесет и девет лева и тридесет и шест стотинки/ лв. съобразно размера на установените с РА задължения общо от 74 978.65 лв. съгласно чл.7, ал.2, т.4 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

***Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 21 състав***

**Р Е Ш Е Ш И :**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма] срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ № [ЕГН]/10.03.2014 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С., в частта, потвърдена с Решение № 1570 от 29.08.2014 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) - [населено място].

**ОСЪЖДА** [фирма] да заплати на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП - [населено място] на основание **чл.161, ал.1 ДОПК** юрисконсултско възнаграждение в размер на 2779,36 /две хиляди седемстотин седемдесет и девет лева и тридесет и шест стотинки/ лв.

**РЕШЕНИЕТО** може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

**СЪДИЯ:**