

РЕШЕНИЕ

№ 569

гр. София, 28.01.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав, в публично заседание на 30.01.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Ася Атанасова, като разгледа дело номер **7544** по описа за **2011** 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 жалба от „У.“АД, ЕИК[ЕИК], срещу ревизионен акт № [ЕГН]/07.02.2011г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП - С., потвърден при обжалването му по административен ред пред Директора на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” – [населено място] при ЦУ на НАП с решение № 1171/11.07.2011г.

Становища на страните:

Жалбоподателят [фирма] оспорва акта като незаконосъобразен с подробни съображения, предмет на обсъждане нататък. Иска отмяната му. Претендира разноси.

Ответникът Директора на ДОУИ-С. оспорва жалбата, иска отхвърлянето ѝ и потвърждаване на РА по съображенията в решението. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

От фактическа и правна страна съдът приема следното:

Жалбата е допустима: изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имащ право и интерес от оспорването. Подадена е в срока по чл. 156, ал.1 от ДОПК - решението е връчено на 26.07.2011г., а жалбата подадена на 08.08.2011г. Спазен е и срокът по чл.155, ал.1 от ДОПК предвид споразумението по чл.156, ал.7, ал.1 от ДОПК за удължаването му. Предмет на съдебното обжалване е РА, който е обжалван по административен ред и потвърден в обжалваната пред съда част.

Предмет на съдебното обжалване е РА в частта му, с която се коригират декларираните от жалбоподателя задължения по ЗДДС за м.05, 06 и 07 на 2010г., вследствие на отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], определени са задължения за донасяне в размер на 4055, 77 лв. и е начислена лихва в размер на 229, 63 лв.

По отношение на основателността на жалбата:

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

При преценка по същество на жалбата и дължимата служебна проверка за законосъобразност на РА, съдът приема следното:

Процесният РА № № [ЕГН]/07.02.2011г. е издаден вследствие на: извършване на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за периода 01.03.2010г. - 31.08.2010г., възложена със ЗВР № и 1008150/29.09.2009г. на началник сектор „Ревизии“ на Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С.; издаден ревизионен доклад (РД) № 1009304/13.12.2010г., връчен на пълномощник на дружеството на 16.12.2010г., като не е подадено от страна на дружеството възражение, въпреки удължения срок за това..

РА е издаден от компетентен орган по приходите – Д. Н. К., на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП - С., упълномощена със Заповед № К-1009304/14.12.2010г., издадена от орган, възложил ревизията (началник сектор „Ревизии“ на Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С.) на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК (редакция преди изм. в ДВ, бр. 82 от 2012г.). Съответно актът е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК вр. с чл. 118, ал. 2 от ДОПК и с чл.7, ал. 1 т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП) и в кръга на определените му в чл. 119, ал. 3 от ДОПК правомощия.

РА е издаден в писмена форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1, т. 1 – т. 8 от ДОПК. Неоснователно е оплакването за незаконосъобразност на РА по съображение, че съдържанието му не отговаря на предвидени в чл.118-120 реквизити, понеже констатациите на ревизията не намерили приложение в РА. Ревизионният доклад съгласно чл.120, ал.2 от ДОПК се прилага към ревизионния акт и е неразделна част от него, като в случая и самият РА препраща към констатациите на доклада. Освен това самият РА съдържа мотиви – като фактически и правни констатации, изложени на стр.2-16.

Съдът намира, че не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да повлияят на законосъобразността на процесния акт. Спазени са процесуалните правила за започване, извършване и приключване на ревизионното производство, ревизираното лице е надлежно уведомявано за съответните процесуални действия и издавани актове в хода на ревизията, събирани са относимите доказателства, чрез допустимите способы и доказателствени средства.

Основният спор се свежда до преценка спазването на материалноправните разпоредби при издаване на акта като съдът обсъжда установените факти по спорните задължения, становищата на страните и извежда правни изводи както следва:

Не се спори установеното при ревизията, че основната дейност на дружеството за ревизирания период е отдаване на лизинг на автомобили, машини и съоръжения.

Дружеството жалбоподател извършва както облагаеми доставки, така и освободени такива (лихви по лизинговите договори). През ревизираните периоди ревизираното лице е приспадало само частичен данъчен кредит, като размерът му е определен съгласно чл.73, ал.2 от ЗДДС.

За периодите м.05, м.06 и м.07 на 2010г. на жалбоподателя не е признато право на приспадане на частичен данъчен кредит след преизчисление по чл. 73, ал.2 от ЗДДС, пертендиран по фактури № 466/30.04.2010г., № 475/31.05.2010г.-1012, 99 лв., № 492/30.06.2010г. 1 003, 77 и № 505/29.07.2010г., издадени от [фирма].

Предмет на фактурите (л.321-324), във връзка с начисляване на данък, по които е отказано приспадането му като кредит от получателя е „Съгласно договор за осъществяване на рекламни материали“. С представения договор за осъществяване на рекламни мероприятия от 02.04.2010г. (л.316) между жалбоподателя и [фирма] е договорено извършване на кампании по популяризиране на услуги и продукти на [фирма] в търговските обекти на изпълнителя като е уточнено, че промотирането [фирма] ще осъществява чрез следните мероприятия: разясняване на предимствата на продуктите и услугите на [фирма]; разпространение на листовки, брошури и рекламни стикери, съдържащи информация за промотираните продукти и предоставяне на безплатни безалкохолни напитки и кафе и други продукти от портфолиото на фирмата за привличане вниманието на обекта на рекламата. Определената цена е 1 500 лв. на мероприятие. Представят се заявки от №1 до № 4 (л.312 и сл.), в които се и констативни протоколи от № 1 до № 4 съгласно договора за рекламни мероприятия от 02.04.2010г. с отчети за реализираните стоки на рекламни мероприятия (л.303 и сл.). От тях се установява, че във връзка с договор от 02.04.2010г. е констатирано извършване на по 7 рекламни мероприятия за месеците април, май, юни, юли, всяко месечно на стойност 10 500 лв. без ДДС.

В хода на ревизионното производство е извършена насрещна проверка на доставчика [фирма], документирана с протокол ПИНП № 2217-1009304/06.12.2010г. (л.178 и с) По отправеното до доставчика искане са представени освен обсъдените по горе процесни фактури, договор за рекламни мероприятия от 02.04.2010г., по 4 бр. заявки за рекламни мероприятия и констативни протоколи за извършване на рекламни мероприятия и 5 бр. отчета за реализирани стоки на рекламни мероприятия на [фирма], също и амортизационен план на сметка 203 за налични видове автомати за продажба с монети, договор за лизинг на 102 бр. автомати с лизингодател [фирма], 2 броя фактури за придобиване на такива автомати от доставчикът [фирма], както и договори, с които доставчикът [фирма] е поставило такива автомати-договори за монтаж, за обслужване и за наем. Представени са банкови извлечения, хронология на сметка 501 (каса), хронологична ведомост на с-ка 503, 504, 507, фактури за придобиване на стоките за рекламните мероприятия, както и оборотна ведомост, от която е видно, че дружеството притежава дълготрайни активи за изпълнение на търговската си дейност. Представени са трудови договори, ведомости за заплати, уведомления по чл.62 от КТ, както и списък на лицата, извършили рекламните мероприятия: Р. К.С. -управител, Ц. М. Д.-събирач монети и жетони, Г. Ан.С. - събирач монети и жетони.

Освен насрещната проверка на доставчика [фирма], органът по приходите е извършил и проверка на място в офиса на ревизираното лице, при която са прегледани всички първични счетоводни документи, банкови сметки и договори, което е документирано с протокол № 1054305/23.11.10г. (л.337). От съдържанието му е видно,

че освен изисканите с ИПДПОЗЛ изх. № 17-44-00-4252/04.10.2010г. фактури и съпътстващи доставките документи, на място са изискани и други документи: единични екземпляри от листовки, брошури и рекламни стикери, както и фактури за тяхното закупуване. Констатирано е, че ревизираното дружество е представило два вида брошури (един лист) и 3 броя фактури за изработката им от 2007 год. Дадено е обяснение, че същите са снимани на черно-бял ксерокс и са дадени на [фирма] за разпространение. Представени са и 3 броя договори, сключени с [фирма] № 100004/15.03.2007г., № 10006/03.05.2007г. и №100007/10.08.2007г., съгласно които от жалбоподателя на изпълнителя [фирма] е възложено изготвянето на по 2000 рекламни брошури по всеки от договорите.

При така установеното при ревизията органът по приходите е направил извода, че липсва реалност на извършените доставки, документирани с процесните фактури, издадени от [фирма]. Основа на този извод е констатацията, че този доставчик няма потенциал за извършване на рекламното мероприятие, тъй като събирачите на монети едва ли имали компетентността да разясняват сложните клаузи на лизинговите дейности и правните аспекти, неясно какво допълнително възнаграждение са получили за тази си несвойствена работа, нямат представени командировъчни заповеди, няма доказателства на кои дати са извършвани рекламните услуги; при промотирането не присъствал представител на [фирма]; към представените отчети за изписани стоки от [фирма] няма формиран разход за транспорт; не е установено наличието на листовки, брошури и рекламни стикери, съдържащи информация за промотираните продукти и услуги. Поради това, на основание чл. 70, ал. 5, във връзка с чл. 68, ал. 2 и чл. 6, ал. 1 от ЗДДС е отказано правото на данъчен кредит по пет фактури от този доставчик, в резултат на което на жалбоподателя е определена дължимата сума за довносяне общо в размер на 4 285,40 лв., от които 4 055,77 лв. (главница) и 229,63 лв. (лихва).

Следва да се отбележи, че с РА вследствие на отказано право на данъчен кредит по фактури от [фирма] е извършена корекция на декларираното само както следва:

Данъчен период м.05.2010г.: вследствие на отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури № 466/30.04.2010г. и № 475/31.05.2010г., е коригиран претендиращия частичен данъчен кредит от 4627,51 лв. на 466,27 лв., съответно данъчният кредит в кл.40 от 2267,48 лв. на 228,47 лв. и така деклариращият от лицето като резултат за периода ДДС за възстановяване в кл.60 2702,11 лв. е определен от ревизията на 668,10 лв. и

Данъчен период м.06.2010г.: вследствие на отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактура № 492/30.06.2010г., е коригиран претендиращия частичен данъчен кредит от 2561,70 лв. на 494,37 лв., съответно данъчният кредит в кл.40 от 1255,23 лв. на 242,24 лв. и така деклариращият от лицето като резултата за периода ДДС за внасяне в кл.50 19070,92 лв. е определен от ревизията на 20083,91 лв. и

Данъчен период м.07.2010г.: вследствие на отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури № 505/29.07.2010г., е коригиран претендиращия частичен данъчен кредит от 2469,08 лв. на 420,58 лв., съответно данъчният кредит в кл.40 от 1209,85 лв. на 206,08 лв. и така деклариращият от лицето като резултата за периода ДДС за внасяне в кл.50 15829,54 лв. е определен от ревизията на 16833,31 лв.

Именно само горните корекции са предмет на настоящия спор.

В производството по административно обжалване са представени 4 броя договори за покупко-продажба, фактури към тях и митнически декларации (л.110-120), с които се

установява продажба на МПС от [фирма] на трети лица през м.07, 09 и 12 на 2010г. От представени фактури (л.91-109) се установява закупуване на канцеларски материали от [фирма] в това число копирна хартия и тонери за принтери за периода м.11.2009г-05.2010г. Относно служителите на [фирма], за които се сочи, че са извършили рекламните услуги, са представени заповеди за командировка (л.64-90) за периода м.04.-08.2010г., в които са посочени следните задачи: „извършване на рекламno мероприятие” и е докладвана извършена работа „раздаване на безплатни напитки” и длъжностни характеристики (л.58-63), в които са включени и задължения във връзка с провеждането на рекламни мероприятия и участие в тях, чрез вендинг автоматите. Във връзка с договора за рекламни мероприятия от 02.04.2010г. и заявките по него са представени приемо-предавателните протоколи(л.53 и сл.) за периода м.04.-м.07.2010г. за предоставяне на рекламни материали– съответните количества ценови оферти за директна покупка на автомобили, върнати от некоректни платци на дружеството, отпечатани от [фирма] и разпечатки на ценовите оферти (л.121 и сл.).

Решаващият орган въз основа на анализ на доказателства е приел, че: липсват доказателства относно извършването на дейността по чл.1, ал.2, т.а от договора за рекламни мероприятия от 02.04.2010 год. -разясняване на предимствата на продуктите и услугите по ал.1, а останалите дейности се доказвали с частни писмени документи без достоверна дата, които при съпоставка с останалите доказателства не обосновавали по безспорен начин реалното извършване на договорените услуги, за които се претендира право на данъчен кредит, тъй като нямало доказана пряка връзка между тях (договорите за наем и обслужване с автомати, за монтаж на машини, за лизинг на автомати, за покупко-продажба на МПС-та, както и фактури за доставка на кафе и безалкохолни напитки към [фирма], както и закупените канцеларски материали) и документираните доставки на услуги по рекламни мероприятия. От списъка на трите лица, извършили услугите, техните трудови договори, командировъчни заповеди и длъжностни характеристики не следвала необходимата им квалификация за услугите. Намира, че тъй като стойността по отчети за реализираните стоки на рекламни мероприятия за процесните периоди съвпада с издадените от [фирма] фактури с данъчна основа 10 500 лв. и ДДС 2 100 лв., целта на командировъчните на служителите на [фирма] и доклада за извършена работа с посочено „раздаване на безплатни напитки”, то в случая се установявало безспорно, че доставчикът е раздавал само безплатно напитки, които са предмет на издадените от него фактури, но не се установява рекламиране на дейността на ревизираното лице. Това е мотивирало административната инстанция по обжалването да счете, че в случая се касае за раздаване на безплатни напитки, което е и фактурирано от страна на доставчика, и не е налице право на данъчен кредит на основание и да потвърди РА като законосъобразен.

Жалбоподателят застъпва по съществото на спора становище, че в хода на ревизионното производство, а и след това и при обжалването, са представени всички доказателства, документиращи реалността на доставките, в това число и събраните пред съда свидетелски показания. Счита, че са изпълнени всички условия, визиращи в разпоредбите на ЗДДС за признаване правото на кредит. По повод квалификацията на служителите сочи, че в длъжностните характеристики на служителите задълженията им са с по-голям обхват, като им се дава възможност да извършват рекламни мероприятия и уточнява, че с кампанията по промотирането не се е целяло

рекламиране в дълбочина и детайли дейността и възможностите на дружеството, а хората да получат най-обща представа и знание, че е възможно да закупят изброените в рекламните материали МПС. Счита, че е изпълнил доказателствената тежест да представи доказателств, че рекламните материали са изработени за изпълнението на договора и че са наети съответните помещения, където е извършвано мероприятиято, останалото следвало да се докаже от ревизиращите органи. Позовава се и на представени сключени договори за лизинг и съответно продажби на МПС като доказателства за това, че от извършените услуги са произтекли благоприятни за дружеството последици. Твърди, че приложените правни разпоредби си противоречат, а едновременното им прилагане е несъвместимо, както и че вписаните в РА разпоредби не конкретизират нарушение от страна на дружеството-жалбоподател. Намира за незаконосъобразно прилагането на чл.70, ал.5 от ЗДДС по подробни съображения.

В хода на съдебното производство са събрани гласни доказателства чрез разпит на свидетелите Р. К. С. и Г. А. С., служители на [фирма]. От показанията се установява, че през периода 2009г.-2010г. във връзка с договор с [фирма] са раздавали на клиенти, предоставените им рекламни брошури за продавани лизингови автомобили, при обслужването на машини за топли напитки, студени безалкохолни напитки, снакс автомати, които имали в различни обекти. Свидетелят С. уточнява, че той и колегите му черпили клиентите, докато машината се зареждала с консумативи, раздавали им брошурите и заявявали, че това кафе е като бонус към брошурата, целта била да привлекат внимание като разяснявали на клиентите в какво се състои кампанията, условията на лизинга, а за повече подробности ги насочвали към телефона в брошурите и да се обърнат към [фирма], или пък оставяли рекламните брошури до машините. Оставяли около 100-200 брошури върху една машина. Самите брошури били приемани с протоколи, сочи, че били много като количество, с кашони. На седмичните им оперативки служител на [фирма] обяснявал какво да кажат. Описва рекламните брошури като такива със снимка на кола, година, марка, цвят, основни параметри за продаване на автомобил. Свидетелят С. посочва, че на всички негови обекти, където зареждал, носил такива рекламни брошури, като 6-7 месеца продължила тази рекламна кампания, разнасял няколко хиляди, като точно количество не може да каже. Уточнява, че зарежда 50-60 обекта в С., но ходил и в провинцията, като на въпрос на ответника обяснява, че раздаването на брошурите е ставало, и когато сменяли консумативите, а също и когато е ходил в командировка в провинцията с тази цел - да раздава брошури и ги оставял при колегата му, който обслужва машините в този град. Уточнява, че извън конкретния договор с [фирма] друга такава дейност не е извършвал. Служител на [фирма] им разяснил какво да обясняват на евентуалните клиенти за лизинга и че за повече подробности да се обръщат към самата компания.

Съдът кредитира свидетелските показания като кореспондиращи с останалите доказателства по делото и непротиворечащи им и помежду си, от което може да се заключи за тяхната достоверност.

Като съобрази горното, съдът намери жалбата за **основателна** по следните съображения за **неправилно прилагане на материалния закон**:

По делото се установяват формалните предпоставки за признаване на данъчен кредит съгласно разпоредбите на приложимия материален данъчен закон за съответните периоди през 2010г. - чл.68 и 73, ал.1 от ЗДДС, свързани с облагаемост на фактурираните доставки – касае се за получени услуги по облагаеми доставки, използване на услугите както за извършване на доставки, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит (съответните доставки от лизинговата дейност), така и за доставки или дейности, за които лицето няма такова право (лихвите по лизинговите договори), съгласно констатациите на ревизията в този смисъл, услугите са доставени от регистрирано по закона лице на друго регистрирано по закона лице, издадени са съответните данъчни документи от страните по доставката и те са ги отразили в отчетната си документация по ЗДДС.

Съдът споделя становище, че горните формални предпоставки, свързани с документирание на облагаема доставката между регистрирани лица с фактура и отразяването ѝ в отчетната им документация, не са достатъчни да обосноват правото на данъчен кредит. Въпросът за реалност на доставката, документирана с редовно издадена фактура, е основен при преценка дали е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка. Това следва от тълкуването на чл.6, ал.1, чл.25, ал.2 и 6, чл.68, т.1 и 69, ал.2 от ЗДДС съвместно с пряко приложимите общностни норми - чл.62, 63, 167 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета. В този смисъл е и практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) - в т.31 от решение от 06.12.2012г. по дело C-285/11 на СЕС се посочва, че за да се установи, че на основание доставки на стоки е налице правото на приспадане на данъчен кредит за съответното данъчнозадължено лице, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от лицето за извършване на облагаеми сделки. По нататък в т.32 се разяснява, че националният съд е задължен в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, за да определи дали съответното дружество може да упражни право на приспадане на основание на споменатите доставки на стоки. Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на облагаемите сделки на съответното данъчно задължено лице, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано (т.33).

Тук следва да се спомене и изложеното в мотивите на решение № 7579 от 30.05.2012г. на ВАС по адм.д № 9235/2011г., О. отд."Изискването за наличие на реална доставка не е допълнително въведена формалност, а е предпоставка за възникване на данъчно събитие като предпоставка за дължимост на ДДС и съответно на право на приспадане на ДДС „

Ето защо установяването дали доставките, във връзка с които се претендира данъчен кредит, са реално осъществени, е главен предмет на доказване в производствата по установяване на правата и задълженията, произтичащи от ДДС, като тежестта за това доказване е за данъчнозадълженото лице, което претендира право на приспадане на данъчен кредит.

И ако лицето установи реално осъществяване на доставките и изпълнение на

останалите формални изисквания за признаване на данъчен кредит оттам насетне може да му се откаже право на приспадане на данъчен кредит само при условие, че въз основа на обективни данни се установи, че ДЗЛ, което е получило стоките и услугите, основание за правото на приспадане, е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на тези стоки и услуги е участвало в сделка, която е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от тези доставки или услуги (т.40 от решение от 06.12.2012г. по дело C-285/11 на СЕС) основание за приспадане, е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на тези стоки или услуги е участвало в сделка, която е част от измама. Доказателствената тежест вече е за органите по приходите по арг. от т.41 от посоченото решение на СЕС.

Предвид горното, в случая, от значение за решаване на спора за законосъобразността да се откаже право на приспадане на данъчен кредит, е:

- 1) преценката дали от доказателствата по делото се установява реално осъществяване на доставка на услуги от [фирма], документирана с процесните фактури, при доказателствена тежест за това на жалбоподателя и
- 2) след това дали органите по приходите са установили наличието на обективни данни за данъчна измама.

От доказателствата по делото следва, че не е налице основание да се откаже правото на приспадане на данъчен кредит за данъка по фактурите от [фирма], защото:

- 1) Услугите като възлагане и резултат се установяват съгласно събраните доказателства, разгледани в тяхната съвкупност и
- 2) Органите по приходите не установяват наличието на обективни данни за данъчна измама.

По подробно съображенията са:

- 1) Реално извършени услуги предвид документираното им възлагане и резултат, за който свидетелстват документи и показания на свидетели: Предмет на процесните услуги са „съгласно договор за осъществяване на рекламни мероприятия“, като съгласно представеният договор, с който се възлагат това е договорено извършване от страна [фирма] на кампании по популяризиране на услуги и продукти на [фирма] в търговските обекти на изпълнителя чрез мероприятията: разясняване на предимствата на продуктите и услугите на [фирма]; разпространение на листовки, брошури и рекламни стикери, съдържащи информация за промотираните продукти и предоставяне на безплатни безалкохолни напитки и кафе и други продукти от портфолиото на фирмата за привличане вниманието на обекта на рекламата. По делото са събрани доказателства, които в тяхната съвкупност водят до извод за извършване на всяко едно от тези мероприятия: уговорките в договора съпоставени с направените заявки, констативните протоколи, протоколите за документиране предаването на брошури, намерените брошури при проверката при възложителя, гласните показания на двамата служители, описващи начина на реализиране на рекламната кампания, техните командировъчни заповеди, задълженията им по длъжностни характеристики. Не се спори заплащането на услугите.

Относно кадровата обезпеченост на страните за доставката съдът намира, че

по делото са налице данни, че доставчикът разполага с необходимата обезпеченост да изпълни такива услуги – разполага със служители, търговски обекти и стоки, които предлага на тях, а брошурите са му предоставяни от възложителя. От своя страна жалбоподателят предоставя доказателства, че е разполагал с материали да изготви такива рекламни материали, които да предостави на изпълнителя – твърди, че брошурите са ксерокопирани на принтер и така разпространявани, което не влиза в никакво противоречие със събраните данни за изпълнението на услугите. Документирано е такова предаване и се твърди от свидетелите, получаването на кашони с брошури и съответно раздаване на брошурите. При тези данни не може да се изключи логичния извод, че е възможно такъв вид услуги да бъдат изпълнени при капацитетите на страните за тях, а извода на органите по приходите за липса на обезпеченост да бъдат извършени такива услуги е краен и некореспондиращ със събраните доказателства. Не се споделят следните доводи на решаващия орган, мотивиращи го да приеме нереалност на доставките: - За липса на необходима квалификация у служителите да разясняват клаузите на лизинговите договори, тъй като в случая, съобразно уговорките по възлагането на услугите е видно, че се касае до услуги, съставляващи рекламни мероприятия, целящи популяризиране на рекламираните чрез тях лизингови услуги, а не консултиране по тях, а от своя страна служителите, извършващи тези рекламни, а не консултантски дейности имат в своите длъжностни характеристики задължения за провеждане и участие в рекламни мероприятия. - Също и за недоказването на връзка между представените доказателства за обезпеченост на страните по доставките – за търговските обекти на изпълнителя и закупените от него стоки за зареждането им и за канцеларските материали на жалбоподателя и продадените МПС, защото освен закона, и икономическата и житейска логика не изисква при закупуването на консумативи непременно да се отбелязва тяхното точно предназначени, в какво ще бъдат вложени, същите се разглеждат в съответния контекст на предхождащите ги/последващите ги услуги, които обезпечават. В случая може да се направи такава връзка, доколкото и в договора за рекламни мероприятия и в заявките, е фиксирано извършване на рекламните мероприятия в съответни търговски обекти на изпълнителя, а листовките са за сметка на възложителя. По отношение на транспортната обезпеченост касае се за брошури, в количества побирани в кашони. Видно от командировъчните заповеди служителите са пътували със служебни автомобили, като едно такова пренасяне, не би могло да се изключи като възможно с автомобил.

По отношение на довода, че представените доказателства са частни писмени документи без достоверна дата и не обосновават услугите, то следва да се има предвид, че документите са неоспорени по реда на чл.193 от ГПК, във връзка с чл.144 от АПК и § 2 от ДР на ДОПК, което ги прави годни писмени доказателства при съвкупна преценка заедно с останалите доказателства. Представянето на такива е допустимо във всяка една от фазите на процеса: с възражението срещу РД, пред административния решаващ орган, пред първата съдебна инстанция, която е такава по съществото на спора. Изначалното неценене на доказателства, по съображение, че нямат

достоверна дата преди представянето им по повод обжалването на РА, би обезмислило правната възможност на страните да сочат всички доказателства, когато обжалват засягащите ги данъчни актове. Изброените документи представляват частни писмени свидетелстващи документи, чиято материална доказателствена сила се преценява съобразно останалите данни по делото. А разгледани съвместно, в контекста на договора, заявките, протоколите, другите писмени доказателства от доставчика и жалбоподателя и събраните гласните доказателства, всички доказателства си съответстват и сочат на извод за извършвани услуги по представения договор. Не може да се отрече, че процесните услуги и начина на изпълнението им не са типични рекламни услуги и проявяват известна специфика, но при принципа за свобода на договарянето в гражданските правоотношения, същите са допустими. Отделен е и въпросът за формиране на цената на услугите, но той засяга данъчната основа, плащане на която не се спори по делото.

Що се отнася до позоваването от решаващия орган на чл.70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС съдът намира, че в случая безвъзмездната доставка (раздаването на безплатни напитки) е в отношенията доставчика – клиентите му на автоматите за кафе. А в случая процесните доставки на услуги за рекламни мероприятия, съобразно уговорките на представения договор, включват наред с останалите две дейности, и предоставяне на безплатни безалкохолни напитки и кафе, за привличане вниманието на обекта на рекламата. Раздаването на безплатни напитки, е договорено като част от изпълнението на цялостната рекламна услуга и тези напитки са за сметка на изпълнителя (така изрично в договора, чл.5, 1). Тоест в случая са налице две различни доставки – веднъж безвъзмездни доставки на стоки от [фирма] към клиентите му и същевременно втори път тези безвъзмездни доставки на стоки са част от изпълнението на доставки на стоки за рекламни услуги, престирани по възлагане на жалбоподателя [фирма]. А процесните доставки освен, че са възмездни, са и предназначени за икономическата дейност на получателя, след като предметът им е да я рекламират.

2) Недоказване на данъчна измама

Извън посоченото във връзка с позоваването на решение от 06.12.2012г. по дело C-285/11 на СЕС приема се напоследък в съдебната практика на Върховния административен съд (ВАС) на РБ в съответствие с практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС), че правото на приспадане на данъчен кредит при установени предпоставки за признаването му е допустимо да се откаже само при наличие на данъчна измама, която по принцип данъчните органи следва да докажат. Тази практика почива на решение на СЕС от 21.06.2012г. по съединени дела C-80/11г. и C-142/11, което дава следният отговор на преюдициални запитвания по тълкуването чл. 167, чл. 168, буква а), чл. 178, буква а), чл. 220, точка 1 и чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност: *"не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне от данъка върху добавената стойност, на който е лице платец, длъжимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите*

доставчици са извършили нарушения, без да доказва, въз основа на обективни данни, че въпросното данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки". Така решения № 9375 от 28.06.2012 г. по адм.дело № 15425 по описа за 2011 г., № 9680/04.07.2012г. по адм.15428/2011г., № 9603/03.07.2012г. по адм.дело № 10749/2011г.на ВАС, О. отделение).

В конкретния случай в РА не се съдържат констатации за извършени данъчни измами, а само за липса на реалност на доставките на услуги от [фирма] към жалбоподателя. На практика се твърди едно евентуално неправомерно поведение, за което обаче не са събирани и обсъждани обективни данни и не е направена съответната правна квалификация като данъчна измама. При наличие на пряко доказване на всички факти от значение за осъществяване на доставките по данъчните фактури, по които ревизирият субект е декларирал право на данъчен кредит и при отсъствие на установяване на обективни данни за данъчна измама от страна на органите по приходите, не е налице законово основание да му бъде отказано това право.

В горния смисъл е и решение от 06.09.2012г. по дело С-324/2011г., т.4, по казус, свързан ДДС за извършвани строителни работи „Когато данъчният орган предоставя конкретни улики за наличието на данъчна измама, Директива 2006/112 и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка всички обстоятелства по случая дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка. При все това в положение като разглежданото в главното производство правото на приспадане може да бъде отказано само когато данъчният орган установи, въз основа на обективни данни, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката, която обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки”

Тоест в разглеждания случай органите по приходите не са установили въз основа на обективни данни, че получателят е знаел или е трябвало да знае, че доставките на услуги, които обосновават правото му на приспадане, са част от данъчна измама. Ето защо в случая органите по приходите не са доказали приложение на единствено допустимо основание да се откаже данъчен кредит при доказана реална доставка, при тяхна тежест за доказване на обективни данни за данъчна измама.

Предвид горното е незаконосъобразен Ревизионен акт № [ЕГН]/07.02.2011г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП - С., в обжалваната му част, потвърдена при обжалването по административен ред пред Директора на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” – [населено място] при ЦУ на НАП с решение № 1171/11.07.2011г., с която за периодите м.05, м.06 и м.07 на 2010г. на жалбоподателя не е признато право на приспадане на частичен данъчен кредит по фактури № 466/30.04.2010г., № 475/31.05.2010г., № 492/30.06.2010г.и № 505/29.07.2010г., издадени от [фирма] и са начислени лихви, поради което по жалбата на [фирма] следва

да се отмени в тази му част.

Разноски от жалбоподателя са претендирани, същият е направил такива за държавна такса от 50 лв., други сторени по делото разноски не се доказват. Представеният договор за правна помощ с оформяне на хонорар е с писмените бележки, след даване ход по същество, освен това от него не се установява плащане на хонорар, само договаряне. Предвид изхода на спора ответникът следва да бъде осъден да заплати на жалбоподателя доказаните разноски по делото в размер на 50 лв.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл.161, ал.1 от ДОПК Административен съд – София град, I – во отделение, 6-ти състав,

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] ЕИК[ЕИК] **ревизионен акт № [ЕГН]/07.02.2011г.**, издаден от орган по приходите при ТД на НАП - С., потвърден при обжалването му по административен ред пред Директора на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” – [населено място] при ЦУ на НАП с решение № 1171/11.07.2011г., **в обжалваната част**, с която за данъчни **периоди м.05, м.06 и м.07 на 2010г.** на жалбоподателя **не е признато право** на приспадане на частичен **данъчен кредит** по фактури № 466/30.04.2010г., № 475/31.05.2010г., № 492/30.06.2010г.и № 505/29.07.2010г., издадени от [фирма] и съответните начислени лихви.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” - С. **да заплати** на [фирма] ЕИК[ЕИК] сумата от **50 лв.** (петдесет лева) разноски по делото.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд на РБ в 14-дневен срок от съобщаването му.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:
(Б. Б.)