

РЕШЕНИЕ

№ 1531

гр. София, 11.03.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 13
състав,** в публично заседание на 04.02.2014 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Николай Ангелов

при участието на секретаря Росица Б Стоева и при участието на прокурора Кайнакчиева, като разгледа дело номер **2999** по описа за **2013** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Жалбоподателят [фирма],[ЕИК],със седалище [населено място], жк Надежда 2,[жилищен адрес]представлявано от Ю. Б. чрез адв.М. М. оспорва Ревизионен акт /РА/ № [ЕГН]/ 21,11.2012 г., издаден от Х. Н. А., старши инспектор по приходи в ТД на НАП – С., потвърден от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с решение № 3055/18.02.2013 г. в частта на отказано право на данъчен кредит в размер на 2 500,27 лв. по доставките на [фирма] за данъчни периоди м. 05.2009 г. и м. 07.2009 г.; в размер на 2 000,00 лв. по доставките от [фирма], за данъчен период м. 08.2009 г. и в размер на 6 272,80 лв. по доставките от [фирма] за данъчен период м. 12.2009 г.В жалбата е въведено оплакване, че в описаната част ревизионният акт е незаконосъобразен, явно необоснован и немотивиран.Твърди ,че в рамките на производството са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила ,а също и нарушения на материалния закон. Искането до съда е за постановяване отмяна на ревизионния акт.Претендира разноски.

Ответникът – Директорът на дирекция ”ОДОП” при ЦУ на НАП – [населено място], редовно призован се представлява от юриск.Г. ,като моли съда да отхвърли жалбата и да присъди юрисконсултско възнаграждение.

СГП редовно уведомена чрез своя представител намира жалбата за неоснователна и моли съда да я отхвърли.

От фактическа страна се установява:

В изпълнение на Решение № 459/02.03.2012 г. на директора на дирекция О. С. със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1202589/29.03.2012 г., издадена от Д. В. Я. на длъжност началник сектор „Ревизии”, дирекция „Контрол”, при ТД на НАП С. е възложено извършване на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по реда на /ЗДДС/ за данъчните периоди от 01.04.2009 г. до 31.05.2009 г., от 01.07.2009 г. до 31.08.2009 г., от 01.12.2009 г. до 31.12.2009 г. и от 01.12.2010 г. до 31.12.2010 г. Заповедта е изменена със ЗВР № 1205170/05.07.2012 г., издадена от П. Г. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии”, дирекция „Контрол” и ЗВР № 1206035/08.08.2012 г. издадена от Д. В. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии”, дирекция „Контрол”.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № 1206035/24.09.2012 г. Ревизията приключва с РА [ЕГН]/21.11.2012 г., издаден от Х. Н. А., на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед за определяне на компетентен орган № К 1206035/29.09.2012 г., издадена от Д. В. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии”, дирекция „Контрол”.

Претендираното право на приспадане на данъчен кредит в размер на 10773,07 лв. е отказано въз основа на резултати от инициирани по реда на чл. 45 от ДОПК насрещни проверки на доставчиците: [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК]. В тази връзка на всяко едно от цитираните лица е предприето връчване на Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ по реда на чл. 32 от ДОПК. Органът по приходите е извършил съответните действия за връчване по чл. 32 от ДОПК, след като управителят, негов представител или пълномощник, член на орган на управление или служител, определен да получава съобщения или книжа, не е намерен след две посещения през 7 дни на адреса за кореспонденция. За целта на определеното място в съответната териториална дирекция са поставени съобщения по чл. 32 от ДОПК/ с посочена дата на поставяне и дата на сваляне/, публикувани са в Интернет и са изпратени по пощата с писмо с обратна разписка. Тъй като представител на дружествата не се явил до изтичането на 14-дневен срок от поставянето на съобщението, ИПДПОЗЛ са приложени към преписката и са счетени за редовно връчени. Резултатите от насрещните проверки са отразени в съставени протоколи, описани в РД и РА. Посочените в ИПДПОЗЛ документи, с които се цели установяване извършването на реални доставки по смисъла на ЗДДС не са представени в това ревизионно производство. След като проверяваните лица не са представили изисканите доказателства и документи, доказващи реалността на фактурираните доставки е обобщено от ревизиращите, че същите се явяват недоказани.

Според получените протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, с цел установяване на обстоятелствата релевантни за правото на данъчен кредит, съответните компетентни органи по приходите са изготвили искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, връчването на които е извършено по реда на чл. 32 от ДОПК. Приложението на този ред за връчване е продиктувано от обстоятелството, че доставчиците не са намерени на адресите им за кореспонденция. Изготвените във връзка с приложената процедура документи са описани подробно в констативната част както на РД и са приложени като доказателства към административната преписка. Изисканите документи и писмени обяснения не са представени документи.

При извършени проверки в информационната система на НАП е констатирано, че процесните фактури са отразени в отчетните регистри на посочените по-горе доставчици. Установено е, че регистрацията доставчиците по ЗДДС е прекратена след датите на издаване на фактурите.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ с изх. № 1027/04.04.2012 г. Представените документи са описани подробно в констативната част на доклада.

На жалбоподателя е връчено ИПДПОЗЛ № 2228/31.08.2012 г., в отговор на което е представил заверени копия на фактурите, договори, протоколи, справки за стокосен поток /получена и продадена/изписана стока/, счетоводни регистри /оборотни ведомости, извлечения от счетоводни сметки-502, 302, 304 и др./, фискални бонове от ЕКАФП и писмени пояснения.

Органът по приходите е приел, че ангажираните документи не доказват изпълнението на доставки на стоки и услуги по процесните фактури.

За данъчни периоди м. 05.2009 г. и м. 07.2009 г. жалбоподателят е ползвал право на приспадане на данъчен кредит общо в размер 2 500,27 лв. по фактури № 30/26.05.2009 г. и № 328/14.07.2009 г. издадени от [фирма], с предмет на доставката стоки: винкели, медни тръби, профили.

В хода на ревизионното производство ревизираното дружество е представило справка за стокосен поток /доставка и реализация/ на закупените материали - профили и винкели, копие на фактури и фискален бон за извършено плащане в брой, счетоводни справки на сметка 501 „Каса” и 3021 „Основни материали цех”, по които са отразени извършените счетоводни операции по доставките /плащане в брой, доставка, разход/.

При извършена проверка в програмен продукт С. е установено, че доставчикът има регистриран ЕКАФП, но няма деклариран данни за наети лица, респ. няма подадени уведомления за наети лица по трудово правоотношение. Отражено е, че доставчикът е подал годишна данъчна декларация за 2009 г. и годишен финансов отчет за същата година, в които липсват амортизируеми активи. В тази връзка е направен извод, че дружеството не разполага с Д., с които да произведе, съхрани или транспортира стоките. Също така не разполага с материално-техническа обезпеченост, позволяваща му да изпълни документираните доставки.

Не са представени доказателства за налична ресурсна обезпеченост за осъществяване на доставката, нито за назначени работници. Липсват документи обуславящи прехвърляне правото на собственост върху родово определените движими вещи – доказателства за транспортиране, предаване, съхранение или други извършени разходи, съпътстващи изпълнението на стоката.

За данъчен период м. 08.2009 г. жалбоподателят е ползвал правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 2 000,00 лв. по фактура № 358/26.08.2009 г., издадена от [фирма], с предмет на доставката „TV реклама”.

Ревизираното лице е представило: копие на процесната фактура, договор за рекламна услуга от 03.08.2009 г., поръчка за закупуване на рекламно време във „F. F TV”, медия план за излъчване в „L. F TV”, сч. сметка 602 „Разходи за външни услуги” и копие на фискален бон.

При извършена проверка в програмен продукт С. е установено, че доставчикът има регистриран ЕКАФП, но няма деклариран данни за наети лица

На стр. 8 от РД е отбелязано, че на „Л. Ф ТВ” е връчено ИПДПОТЛ № Д.

2017/01.08.2012 г., с което са изискани спецификации за излъчени реклами на жалбоподателя за периодите 01.08.2009 г. - 31.08.2009 г. и от 01.12.2009 г. до 31.01.2010 г.; копия на документи, касаещи търговските взаимоотношения между кабелния оператор /в случая „Л. Ф ТВ”/ и рекламираното лице или негов посредник - договори, разплащания, други; копие на съответен носител на излъчените реклами; извършено разплащане; какъв рекламен продукт е изработен и излъчен и от кого е изработен. Посочено е, че съгласно представените писмени обяснения програмата „Л. Ф ТВ” е излъчвана от „Ф. 2005”, в момента собственикът е различен, поради което запитаното лице не може да предостави исканата информация.

Също така са налице противоречия в ангажираните от жалбоподателя писмени доказателства. На ревизиращите органи са били представени договор и поръчка касаещи „F. F TV”. Същевременно е представен медия план за излъчване в „L. F TV”. На следващо място в получен отговор по повод ИПДПОЗЛ изх. № 2017/01.08.2012 г. адресирано до „L. F TV” е посочено, че лицето: „не може да представи записи, тъй като не ги съхранява”. Също така в представения от задълженото лице медия план са отразени данни за дата и час на излъчване, а като забележка е посочено - анонс „Гледайте” и име на рекламата - курс „Меренге” /стр. 8 от РД/.

Жалбоподателят не е ангажирал доказателства оборващи констатациите на органа по приходите, включително не е представил копие на излъчените реклами и доказателства за излъчването им. Също така не са представени и документи, доказващи квалификацията на лицата, изработили рекламните материали и наличие на използвана техника за изработването и, брой на реалните излъчвания, времетраене на излъчената реклама, часови пояс, т. е. реализация на рекламен продукт, заставка по смисъла на ЗРТ /лого, каре, рекламен видеоклип и други/.

За данъчен период м. 12.2009 г. жалбоподателят е ползвал данъчен кредит в размер на 6 272,80 лв. по фактура № 141/04.12.2009 г., издадена от [фирма]. Предмет на доставката е извършване на услуга – „TV реклама”.

В хода на ревизионното производство жалбоподателят е представил: копие на процесната фактура, договор за рекламна услуга от 01.12.2009 г., остойностена поръчка за закупуване на рекламно време в телевизия „F. F TV”, писмени обяснения, медия план за излъчване в „L. F TV”, счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги” и фискални бонове от 04.12.2009 г. и от 07.12.2009 г.

В отговор на ИПДПОТЛ изх. № Д. 2018/01.08.2012 г. от страна на [фирма] е декларирано, че е собственик на кулинарното предаване „F. F TV” и дружеството не е имало търговски взаимоотношения с [фирма] или негови посредници. Също така от страна на лицето е декларирано, че в посочените в искането периоди не са излъчвани реклами на жалбоподателя.

Въз основа на констатациите органът по приходите е издал РА№ [ЕГН]/21,11,2012год, връчен на пълномощник на жалбоподателят на 06,12,2012год по електронен път. Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с вх. № 05-172/1/ 18.12.2012 г. по описа на ТД на НАП-С, т.е в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК.

С решение №305/18.02.2013 г. директорът на Дирекция „ОДОП” е потвърдил обжалвания пред него РА в частта на отказано право на данъчен кредит в размер на 2 500,27 лв. по доставките на [фирма] за данъчни периоди м. 05.2009 г. и м. 07.2009 г.; в размер на 2 000,00 лв. по доставките от [фирма], за данъчен период м. 08.2009 г. и в размер на 6 272,80 лв. по доставките от [фирма] за данъчен период м. 12.2009 г.

Пред настоящата инстанция от страна на жалбоподателя бе ангажирано изслушването на свидетелски показания на свид.Б. Б. Б. и назначаването на основна и допълнителна ССЕ.

От показанията на свид.Б. се установява,че през 2009год е бил управител на жалбоподателя,като фирмата се занимава с проектиране,дизайн и изработване на мебели.През август 2009г бил сключил договор с Д. Н. О. за реклама по телевизия,извършване на рекламен клип.Имало изработен 10-секунден клип от страна на изпълнителя,като същият бил излъчен по телевизията,била платена и сумата по договора.С Н. К. Е. била осъществена връзка отново чрез Д. Н.-предмет на този договор бил друг рекламен клип и отново сумата по договора била платена.Двете дружества Д. Н. и Н. К. им предоставили протокол ,с който удостоверили къде са излъчени и в коя часова зона.Свидетелят мисли,че е виждал един от клиповете по една от телевизиите.С К. трейд имали договор за доставка на метал-част от този метал бил вложен в изработката на парапет,зада може главния инвентитор да получи акт 16.Съдът кредитира показанията на свидетеля като обективни и логични,съответстващи на онази част от обективната действителност,на която е станал очевиден.

От заключението на ССЕ,приета в с.з. на 04.06,2013год с вещо лице В. Т. се установява,че фактура № 30/26,05,2009 и № 328/14,07,2009 ,издадени от К. Т. 6704 Е. са осчетоводени по дебита на сметка 3021-Основни материали цех,начислено е ДДС на покупките ,посочено по с/ка 431 срещу кредит на с/ка 5011 Каса.Фактура № 358/6,08,2009 ,издадена от Д. Н. М. Е. е осчетоводена по дебита на с/ка 602-Разходи за външни услуги,начислено е ДДС на покупките по с/ка 4531 срещу кредит на с/ка 5011-Каса.Фактура № 141/04,12,2009 ,издадена от Н. К. Е. е осчетоводена на дебита на с/ка 602-Разходи за външни услуги, начислено е ДДС на покупките по с/ка 4531 срещу кредит на с/ка 5011-Каса.Всички процени фактури отговарят напълно на изискванията на чл.114 от ЗДДС.За всяка от фактурите е издаден касов бон ,върху които касови бонове фигурира името на съответния доставчик като техен издадел.Всички процесни фактури са осчетоводени като плащането е отразено по кредита на с/ка Каса 5011,т.е в брой.Закупените с фактура № 30/26,05,2009,издадена от К. Т. 6704 Е. материали-профили и винкели са заприходени в склада на дружеството /л.199/.Закупените с фактура № 328/14,7,2009 от същия доставчик материали-медни тръби и профили са заприходени в склада на дружеството/л.200/.Закупените материали от К. Т. са вложени при продажбите на И.,О. груп и Мебел груп.От предсатвения договор за съвместна дейност между Дограма Стил Проект и П. Е. последното дружество предоставило на първото за временно и възмездно ползване помещение от 115 кв.м. ,находяо се на гърба на Дърводелския цех.С приложение № 1 към договора от 05,01,2009 е определена и наемната цена.В това помещение според вещото лице е могло да се съхраняват закупените от К. Т. материали до тяхното влагане в производството.

Съдът кредитира заключението на вещото лице като обективно и съответстващо на останалите писмени доказателства,неоспорено от страните.

От допълнителното заключение на ССЕ с вещо лице В. Т. ,прието в с.з. на 04,02,2014год се установява, че и двете спорни фактури,издадени от К. Т. са включени в дневниците за продажби на дружеството за съответните периоди.На л.357 от делото е приложено копие на Г. от К. Т. Е.,като в справка 2 на същата за 2009 няма посочени амортизируеми активи.В справката за

преобразуване на счетоводния резултат също няма посочени начислени амортизации за 2009 ,както и отписани активи.От Г. не може да се направи извода дали дружеството е разполагало с материална обезпечаност ,за да осъществи процесните доставки.От органите на НАП е предоставена справка от информационната система Бизнес Статистика ,от която е видно,че за К. Т. 6704 Е. няма намерен годишен финасов отчет за 2009г.Съдът кредитира заключението на вещото лице като обективно и съответстващо на останалите писмени доказателства,неоспорено от страните.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Р. акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от кодекса. Изготвен е в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа необходимите реквизити. Мотивиран е подробно, като неразделна част от него е и ревизионният доклад, където са подробно изложени фактическите констатации и съображения на екипа.

На основание чл. 160,ал.1 от ДОПК съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основаниято, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество, като прецени наличието на материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на данъчен кредит. Производството по обжалване на РА не е контролно - отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер. С оглед правомощието на съда по чл.160, ал.2 от ДОПК, същият следва да провери за всеки от доставчиците, дали са спазени изискванията на закона относно начисляване на данъка и реалността на доставката. В този смисъл е и константната практика на Върховния административен съд – решение № 4843 от 03.04.2012 г. по адм. дело № 5289/2011 г. и решение № 15605 от по адм. дело № 4030/2011 г.

На следващо място, съдът дължи и произнасяне по същество на спора. По своята същност правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, правните последици, от които могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Безспорно прието в правната теория и практика е, че признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС, Доставка на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

Безспорно е, че изводът за липса на реална доставка е плод на оценка на установени факти и обстоятелства от обективната действителност, т. е. прилагане на определени логически правила към обективно съществуващи факти. Като такава тя подлежи на контрол, т. е. винаги следва да бъде установено дали изводът за липса на реална доставка е изграден при правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени по време на ревизията. В този смисъл, при обжалването на ревизионния акт, не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като положителен и благоприятен за него факт, свързан с възникването на право

на данъчен кредит, но и следва да бъде установено доколко изводът на органа по приходите за липса на реални доставки е логически и правно издържан.

Реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който при осъществяването си остава следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Във връзка с това, всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за съставени и осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените доставки. Липсата на такива съответно може да обоснове извода за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал.1 и чл. 9, ал.1 от ЗДДС. В случая, съдържащите се по преписката документи, както и основното и допълнителното заключение на ССЕ, а също и представените писмени доказателства, свързани с наличието на складово помещение, ползвано под наем от Дограма Стил Проект О. доказват по безспорен начин извършването на реални доставки, като предпоставка за възникване правото на данъчен кредит по отношение на фактурите, издадени от К. Т. 6704 Е...

За да ползва данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже материално-правните предпоставки по ЗДДС за възникване и упражняване на правото на приспадане. В този смисъл следва да се тълкува и разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК по отношение на задълженото лице, което се явява заинтересувано да докаже благоприятни за него факти/решение № 12089/11,11,2008г по адм. Дело № 7052/2008г на ВАС, решение № 15435/23,11,2011год по адм.дело № 2420/2011 на ВАС/. Не се спори между страните по спора, че фактурите, издадени от всеки един от изброените по горе доставчици на Дограма Стил Проект О. са включени в дневниците за покупки и продажби и в справките декларации по ЗДДС за съответните месеци, както от страна на доставчиците, така и от страна на жалбоподателя. Не се спори също така и че към датата на извършване на доставките доставчиците са били регистрирани по ЗДДС лица, макар и в последствие да са били дерегистрирани. От заключението на основаната ССЕ се установи, че досежно доставчика К. Т. 6704 Е. фактура № 30/26,05,2009 и № 328/14,07,2009, издадени от К. Т. 6704 Е. са осчетоводени по дебита на сметка 3021-Основни материали цех, начислено е ДДС на покупките, посочено по с/ка 431 срещу кредит на с/ка 5011 Каса. Всички процесни фактури отговарят напълно на изискванията на чл.114 от ЗДДС. За всяка от фактурите е издаден касов бон, върху които касови бонове фигурира името на съответния доставчик като техен издадел. Всички процесни фактури са осчетоводени като плащането е отразено по кредита на с/ка Каса 5011, т.е в брой. Закупените с фактура № 30/26,05,2009, издадена от К. Т. 6704 Е. материали-профили и винкели са заприходени в склада на дружеството /л.199/. Закупените с фактура № 328/14,7,2009 от същия доставчик материали-медни тръби и профили са заприходени в склада на дружеството /л.200/. Закупените материали от К. Т. са вложени при продажбите на И., О. груп и Мебел груп. От представения договор за съвместна дейност между Дограма Стил Проект и П. Е. последното дружество предоставило на първото за временно и възмездно ползване

помещение от 115 кв.м. ,находя се на гърба на Дърводелския цех.С приложение № 1 към договора от 05,01,2009 е определена и наемната цена.В това помещение според вещото лице е могло да се съхраняват закупените от К. Т. материали до тяхното влягане в производството. По отоншение на другите двама доставчици се установи,че фактура № 358/6,08,2009 ,издадена от Д. Н. М. Е. е осчетоводена по дебита на с/ка 602-Разходи за външни услуги,начислено е ДДС на покупките по с/ка 4531 срещу кредит на с/ка 5011-Каса.Фактура № 141/04,12,2009 ,издадена от Н. К. Е. е осчетоводена на дебита на с/ка 602-Разходи за външни услуги, начислено е ДДС на покупките по с/ка 4531 срещу кредит на с/ка 5011-Каса.

В решението си по делото Б. /решение от 06,12,2012год по дело С-285/2011 на Съда на Европейския Съюз е дадено задължително тълкуване на разпоредбите на чл.167 и сл. от Директива 112/2006год относно общата система на ДДС ,свързано с въпроса за преценката на това дали извода на приходната администрация за нереалност на доставката е пряко свързан с отказа на данъчен кредит по ДДС.В него е посочено,че от постоянната съдебна практика на С. се установява,че правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. Решение от 21 юни 2012 г. по дело Mahagaben и David, C-80/11 и C-142/11).

В тази връзка С. неведнъж е подчертавал, че предвиденото в член 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. По-конкретно това право се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. Решение от 21 март 2000 г. по дело G. и др., C-110/98—C-147/98, R., стр. I-1577, точка 43, Решение от 15 декември 2005 г. по дело С. Р., C-63/04, R., стр. I-11087, точка 50, Решение от 6 юли 2006 г. по дело К. и R. R., C-439/04 и C-440/04, R., стр. I-6161, точка 47 и Решение по дело Mahagaben и David). Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. По този начин общата система на ДДС гарантира пълен неутралитет по отношение на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности подлежат на облагане с ДДС.

Въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи продажби на определени стоки е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС. Всъщност ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи от цената (вж. Решение от 12 януари 2006 г. по дело О. и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, R., стр. I-483, точка 54, Решение по дело К. и R. R., посочено по-горе, точка 49 и Решение по дело Mahagaben и David, посочено по-горе, точка 40). Освен това от текста на член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено

лице по смисъла на тази директива и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице (вж. Решение по дело С. Р., посочено по-горе, точка 52 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело Tyth, C-324/11, точка 26). Посочено е също така, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112.

В това отношение Съдът е постановил, че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза (вж. по-специално Решение по дело F. H, посочено по-горе, точка 32, Решение по дело H. и др., посочено по-горе, точка 68, Решение по дело K. и R. R., посочено по-горе, точка 54 и Решение по дело Mahagaben и David, посочено по-горе, точка 41). Поради това националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама. Действително в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължено лице в това качество, и за икономическа дейност.

Също така за нуждите на Директива 2006/112 данъчнозадължено лице, което знае или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, част от измама с ДДС, трябва да се счита за участник в тази измама, и то без значение дали извлича печалба от препродажбата на стоките или от използването на услугите в рамките на извършените от него впоследствие облагаеми сделки (вж. в този смисъл Решение по дело K. и R. R., посочено по-горе, точка 56 и Решение по дело Mahagaben и David, посочено по-горе, точка 46). От това следва, че на данъчнозадълженото лице може да се откаже право на приспадане само при условие че въз основа на обективни данни се установи, че данъчнозадълженото лице, което е получило стоките и услугите, основание за правото на 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 с ДДС, извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от тези доставки на стоки или услуги. За сметка на това режимът на правото на приспадане, предвиден в посочената директива, не допуска данъчнозадължено лице — което не е знаело и не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че друга сделка по веригата преди или след осъществяването от данъчнозадълженото лице е опорочена поради измама с ДДС — да бъде санкционирано, като не му бъде признато право на приспадане (вж. в този смисъл Решение по дело O. и др., посочено по-горе, точки 52 и 55, Решение по дело K. и R. R., посочено по-горе, точки 45, 46 и 60, както и Решение по дело Mahagaben и David, посочено по-горе, точка 47).

В тази насока и диспозитива на решението по същото дело сочи, че членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28

ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство не допускат на данъчнозадължено лице да бъде отказано правото да приспадне данъка върху добавената стойност за доставката на стоки, поради това че поради измами или нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, на която то основава правото на приспадане, е част от измама с данък върху добавената стойност, извършена нагоре или надолу по веригата от доставки, което следва да провери запитващата юрисдикция.

При така даденото от С. тълкуване на разпоредбите на членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 от Директива 2006/112/ЕО, настоящата инстанция намира и приема за установено следното: По отношение на жалбоподателя е отказано правото на данъчен кредит по две групи доставки- за доставени материали и стоки/К. Т. 6704 Е. и за доставка на рекламна услуга-излъчване на рекламен клип по телевизия Ф. ТВ-за доставките на Н. К. Е. и Д. Н. Е..Д. на приходната администрация да откаже правото на данъчен кредит е свързан с липсата на доказателства за реалност на доставките,като в едни от случаите се твърди липса на кадрова,а в други на техническа обезпеченост при доставчиците.Като всяко субективно право и това на данъчен кредит съгласно принципа на § 2 от ДР на ДОПК във вр. чл.144 от АПК във вр. чл.154 от ГПК подлежи на доказване от страната,която извлича благоприятни правни последици от доказването му.Според настоящия състав на съда в случая жалбоподателят успя да се справи с тази си доказателствена задача по отношение на доставките от страна на [фирма],но не е по отношение на останалите два доставчици.Мотивите на съда в тази насока са следните: Фактурите,издадени от доставчика са редовни и отговарят на изискването на чл.114 от ЗДДС,надлежно са осчетоводени при Дограма –Стил Проект О.,въпросните стоки и материали-профили,винкели, медни тръби са заприходени в дружеството жалбоподател,същият е имал и техническа обезпеченост да ги съхранява,а в последствие част от същите материали са вложени в производство или са били предмет на последващи облагаеми доставки към посочените в заключението на ССЕ приобретатели,т.е доказано е реалното съществуване на тези материали в патримониума на жалбоподателя,за който не се твърди,че по същото време е притежавал или е закупувал от друг доставчик въпросните количества профили,винкели и медни тръби. В тази насока и свид.Б. потвърди,че е изработил парапет на сградата с въпросните профили и тръби,закупени от К. Т. Е..

Доколкото от страна на приходната администрация не са ангажирани доказателства за участието на жалбоподателя в данъчна измама,както и за наличието на обективни данни,че доставките ,в които жалбоподателят е участвал нагоре или надолу по веригата на ДДС са били част от данъчна измама,за която той е знаел или е бил длъжен да знае,то очевидно е,че предпоставките за упражняване на правото на данъчен кредит от страна на жалбоподателя за процесните данъчни периоди са налице по отношение на

доставчика [фирма].

Досежно доставките от страна на Д. Н. Е. и Н. Кампъни Е. жалбоподателят не успя да докаже реалността на доставката-услуга, свързана с излъчването на рекламен клип. Заключение на експертизата установи, че фактурите са редовно осчетоводени. От показанията на свид. Б. се установи, че през август 2009 г. бил сключил договор с Д. Н. О. за реклама по телевизия, извършване на рекламен клип. Имало изработен 10-секунден клип от страна на изпълнителя, като същият бил излъчен по телевизията, била платена и сумата по договора. С Н. К. Е. била осъществена връзка отново чрез Д. Н. - предмет на този договор бил друг рекламен клип и отново сумата по договора била платена. Двете дружества Д. Н. и Н. К. им предоставили протокол, с който удостоверили къде са излъчени и в коя часова зона. Свидетелят мисли, че е виждал един от клиповете по една от телевизиите. По отношение на първия доставчик свидетелят влиза в противоречие със събраните в рамките на производството писмени доказателства - на стр. 68 е налично допълнително споразумение към договора от 03.08.2009 между Дограма Стил Проект и Д. Н. М., съгласно който двете страни се споразумяват, че изготвянето на рекламния видеоклип ще бъде изпълнено до 31.12.2011, като допълнително ще бъде уговорено кога ще стане това. По отношение и на двамата доставчици липсват посочените от свидетеля протоколи, които да удостоверят къде са излъчени рекламите и в коя часова зона, а също така и липсват веществени доказателства/изработения клип, който е бил предмет на излъчване по телевизията, въпреки, че в договорите е упоменато, че въпросният клип се предоставя за одобрение на жалбоподателя/. От друга страна от представените в рамките на административното производство писмени доказателства - по повод връчено ИПДПОТЛ № Д. 2017/01.08.2012 г., с което са изискани спецификации за излъчени реклами на жалбоподателя за периодите 01.08.2009 г. - 31.08.2009 г. и от 01.12.2009 г. до 31.01.2010 г.; копия на документи, касаещи търговските взаимоотношения между кабелния оператор /в случая „Л. Ф ТВ“/ и рекламираното лице или негов посредник - договори, разплащания, други; копие на съответен носител на излъчените реклами; извършено разплащане; какъв рекламен продукт е изработен и излъчен и от кого е изработен. Посочено е, че съгласно представените писмени обяснения програмата „Л. Ф ТВ“ е излъчвана от „Ф. 2005“, в момента собственикът е различен, поради което запитаното лице не може да предостави исканата информация.

Също така не са представени и документи, доказващи квалификацията на лицата, изработили рекламните материали и наличие на използвана техника за изработването и, брой на реалните излъчвания, времетраене на излъчената реклама, часови пояс, т. е. реализация на рекламен продукт, заставка по смисъла на ЗРТ /лого, каре, рекламен видеоклип и други/.

В отговор на ИПДПОТЛ изх. № Д. 2018/01.08.2012 г. от страна на [фирма] е декларирано, че е собственик на кулинарното предаване „F. F TV“ и дружеството не е имало търговски взаимоотношения с [фирма] или негови посредници. Също така от страна на лицето е декларирано, че в посочените в искането периоди не са излъчвани реклами на жалбоподателя. Т.е. при условията на главно пълно доказване жалбоподателят не успя да докаже

реалността на доставките на Д. Н. Е. и Н. К. Е..

При този анализ на установените в процеса факти жалбата се явява основателна досежно доставките от [фирма], и ще следва да бъде уважена ,като се отмени оспорения ревизионен акт в тази му част,а в останалата ѝ част като неоснователна да се отхвърли.

С оглед изхода на спора и при направено искане за това на жалбоподателя му се дължат сторените в съдебното производство разноски на осн. Чл.161 от ДОПК в размер на 116.04лева по съразмерност за държавна такса и експертизи /доказателства за платено адвокатско възнаграждение не са предсатвине/, а по отношение на ответника по спора жалбоподателят също следва да заплати разноски в размер на 580.91 лв съответстващ на отхвърлената част на претенцията. .

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по оспорването на [фирма],[ЕИК], със седалище [населено място],жк Надежда 2,[жилищен адрес] представлявано от Ю. Б. чрез адв.М. М. оспорва Ревизионен акт /РА/ № [ЕГН]/21,11.2012 г., издаден от Х. Н. А., старши инспектор по приходи в ТД на НАП – С., потвърден от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с решение № 3055/18.02.2013 г. в частта на отказано право на данъчен кредит в размер на 2 500,27 лв. по доставките на [фирма] за данъчни периоди м. 05.2009 г. и м. 07.2009 г.;, КАТО ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на [фирма], В ОСТАНАЛАТА Й ЧАСТ,касаеща доставките на [фирма], за данъчен период м. 08.2009 г. и [фирма] за данъчен период м. 12.2009 г. като неоснователна.

ОСЪЖДА Директора на Дирекция Обжалване и данъчно осигурителна практика при ЦУ на НАП да заплати на [фирма],[ЕИК],със седалище [населено място],жк Надежда 2,[жилищен адрес] представлявано от Ю. Б. чрез адв.М. М. сумата от 116.04 лв разноски за производството.

ОСЪЖДА [фирма],[ЕИК],със седалище [населено място],жк Надежда 2,[жилищен адрес] представлявано от Ю. Б. чрез адв.М. М. да заплати на Директора на Дирекция Обжалване и данъчно осигурителна практика при ЦУ на НАП сумата от 580.91 лв разноски за производството.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: