

РЕШЕНИЕ

№ 3136

гр. София, 09.05.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,
в публично заседание на 05.04.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ирина Кюртева

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **1331** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Б. Л. И., чрез адв.Р.В., срещу ревизионен акт № Р-22221020008247 – 091 – 001/02.11.2021г., издаден от Г. И. М., на длъжност началник сектор-възложил ревизията и Ю. С. Т.-С., на длъжност главен инспектор по приходите-ръководител ревизията при ТД на Н. С., потвърден с Решение №61/13.01.2022г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, с който са установени задължения за ДДС за данъчни периоди от м.01.2020г. до м.03.2020г. и от м.05.2020г. до м.07.2020г., в общ размер на 30 961,67 лв. – главница 26 850,00 лв. и лихви 4 111,67 лв.

Жалбоподателят оспорва изцяло РА като незаконосъобразен, поради необоснованост на фактическите констатации на органа по приходите и противоречие на правните изводи на органа по приходите с материалния закон. Твърди съществено нарушение от страна на данъчните органи на принципа на обективност при събирането, преценката и анализа на предоставените документи. Навежда доводи за незаконосъобразност и необоснованост на РА, като се оспорват констатациите на органите по приходите за липса на реалност на доставките и формираните въз основа на тях правни изводи, които са в противоречие с практиката на СЕС. Позовава се и на противоречие с Директива 2006/112/ЕО. С оглед изложените подробни доводи, моли на осн. чл.160, ал.1 ДОПК да бъде отменен обжалвания РА.

В хода на съдебното производство, оспорващият редовно призован, се представлява от адв. В., която поддържа жалбата, предлага да се уважи. Претендира разноските,

направени по делото, за които представя списък и депозира писмени бележки. Ответникът – директорът на Д„ОДОП”, редовно призован се представлява от юрк. С., която оспорва жалбата, предлага същата да се отхвърли и претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение. Софийска градска прокуратура, редовно призована, не взема становище.

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

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия(ЗВР) №Р-22221020008247-020-001/22.12.2020 г., връчена на 18.01.2021 г. по електронен път, с която е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди 01.01. 2020 г.-31.07.2020г.

Със Заповеди за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22221020008247-020-002/15.04.2021 г. и №Р-22221020008247-020-003/14.05.2021 г., връчени по електронен път, съответно на 12.05.2021 г. и 14.05.2021 г., срокът за извършване на ревизията е продължен до 18.06.2021 г. Всички заповеди са издадени от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

Резултатите от ревизията са отразени в Ревизионен доклад (РД) №Р-22221020008247-092-001/16.09.2021г., връчен по електронен път на 29.09.2021 г. и отговарящ на съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК. От ревизираното лице по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е депозирано писмено възражение срещу съдържащите се в РД констатации и предложение за установяване на задължения.

Ревизията приключва с РА №Р-22221020008247-091-001/02.11.2021 г., издаден от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Ю. С. Т.-С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на дружеството на 04.11.2021г.

С РА за данъчните периоди м. 01. 2020 г.- м. 03.2020 г., от м. 05 до м. 07.2020г. е установено задължение за ДДС от непризнат данъчен кредит в размер на 26850 лв. и лихви за просрочие в размер на 4111,67 лв.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК е постъпила жалба с вх. №53-03-2820/08.11.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1849/16.11.2021 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], с която РА се оспорва изцяло.

С решение № 61 от 13.01.2022 г. на директора на Дирекция „ОДОП“, Ревизионен акт №Р-22221020008247-091-001/02.11.2021 г., в частта на установените задължения за ДДС за данъчни периоди от м. 01.2020 г. до м. 03.2020 г. и от м. 05.2020 г. до м. 07.2020 г., ведно с установените лихви, е потвърден, а за данъчен период м.04.2020г. жалба вх. № 53-03-2820/08.11.2021г. е оставена без разглеждане като недопустима.

Видно от констатациите в РД и РА се установява следваната фактическа обстановка:

В хода на ревизията е установено, че [фирма] е вписано в Търговския регистър на 09.11.2009 г., с основен капитал в размер на 100,00 лв., съдружници в дружеството са Й. З., Гърция, С. А. Р., Б. Л. И., и Р. П. М.. През ревизирания период е осъществявало търговска дейност в питейно заведение – кафе-аперитив, находящо се [населено място], [улица]; партерен етаж и офис, находящ се [населено място], [улица], вх. Б. В питейното заведение, намиращо се в [населено място], [улица], са въведени в експлоатация 2 фискални устройства с дистанционна връзка с приходната

администрация. Дружеството е декларирало данни за 15 наети лица на трудови договори, за които е подало данни с декларации обр. 1 и обр. 6. Съгласно оборотната ведомост на [фирма] за м. 07.2020 г. към 31.07.2020 г. то притежава машини и оборудване с отчетна стойност 81 680,79 лв., офис обзавеждане – 142 330,85 лв. и компютърна техника – 13 280,25 лв. Дружеството е регистрирано по ЗДДС считано от 15.03.2010 г.

С цел събиране на доказателства от значение за данъчното облагане, на жалбоподателя е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221020008247-040-001/20.01.2021 г. Представените документи и обяснения са коментирани в РД.

На основание чл. 45 от ДОПК, са извършени насрещни проверки на [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК] – преки доставчици на жалбоподателя. Резултатите от проверките са обективирани в Протоколи за извършени насрещни проверки са описани в РД.

Извършени са справки в информационната система на НАП за [фирма] и контрагентите му.

В РД е описано, че е извършено посещение в счетоводния офис на дружеството, където е извършена съпоставка на представените копия на документите от жалбоподателя с оригиналите им и анализ на стоките и паричните потоци за ревизирания период.

Конкретната фактическа обстановка по доставчици е следната:

1. По отношение на [фирма],[ЕИК].

През м. 02.2020 г., м. 06.2020 г. и м. 07.2020 г. [фирма] е приспаднало данъчен кредит по 4 фактури, издадени от [фирма], в общ размер на 5 812,00 лв. Предмет на доставките – услуги за реклама, рекламна кампания, организиране на мероприятие. Представени са копия на Рамков договор от 24.01.2020 г. и фактури, ведно със заявки за оферти, приемо-предавателни протоколи /ППП/ и снимки. Установено е, че с Рамков договор от 24.01.2020 г. [фирма] е възложило на [фирма] изпълнението на рекламни услуги, които следва да бъдат извършени по предварителна заявка /поръчка, с включени в тях параметри/технически характеристики/. Жалбоподателят е представил снимков материал, без да са налице данни за лицето, което го е заснело, съгласно който процесните фактури документират предоставени услуги по организиране на събитие за празника на С. В. /фактура №1..6 /06.02.2020 г./; промоция на водка „Руски стандарт“ с участието на диджей /фактура №1..58 от 05.06.2020 г./; промоция на кафе-еспreso /фактура №1..64/12.06.2020 г./ и организиране и провеждане на музикално парти /фактура №1..85/07.07.2020 г./. Във фактурите и ППП не са посочени конкретни данни за рекламните мероприятия, а в тях е вписано: рекламна кампания – количество 1 бр. и организиране на събитие – количество 1 бр. ППП са подписани от представители на двете дружества – доставчик и получател, като са еднотипни и бланкетни. Посочената цена в поръчките от жалбоподателя съответства на стойността по фактурата, документираща изпълнението ѝ. Констатирано е, че в заявките на [фирма] не са вписани индивидуализиращи данни за събитието, което следва да се организира – дата или период на провеждане; брой на флаери, диплянки, банери, които следва да се изготвят, и данни за съдържание, размери и материал, от които да се изработят същите и за чия сметка са материалите. Въз основа на данни от презентация и интернет пространството за питейното заведение, в което е осъществявал дейност жалбоподателят, е констатирано, че през

ревизираните периоди то е разполагало с 85 места /35 места извън помещението и 50 места вътре в него/. Въз основа на това е преценено, че при реклама от негова страна на стоки и/или услуги [фирма] е следвало да разполага с няколко на брой рекламни материали за съответното събитие при документирани хиляди такива с процесните фактури. Ревизираното дружество не е представило доказателства за разпространение на рекламни материали извън обекта си.

С ПИНП №П-04000621060544-141-001/28.05.2021 г. е документирана извършена насрещна проверка на [фирма]. Констатирано е, че дружеството е регистрирано по ЗДДС към момента на издаване на фактурите към жалбоподателя, а впоследствие дерегистрирано на основание чл. 176 от ЗДДС. Фактурите са включени в дневник продажби и СД по ЗДДС за съответните данъчни периоди. Връчено е ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 от ДОПК. Документи и обяснения не са представени. След проверка в служебното досие на [фирма] е установено, че то системно не е откривано при проверки от органите по приходите на адреса за кореспонденция, който съвпада със седалището му и адреса на управление. За периодите на издаване на фактурите към [фирма] не е декларирано данни за наети лица на трудови договори. Регистрирано е фискално устройство за обект на [фирма] – офис за предоставяне на реклама, находящ се [населено място], ул. „Проф. Ф.

Н.“ №5, ет. 1.

2. По отношение на [фирма], ЕИК[ЕИК]

През м. 01.2020 г., м. 02.2020 г., м. 03.2020 г.,

м. 05.2020 г. и м. 06.2020 г. [фирма] е приспаднало данъчен кредит по 14 фактури, издадени от [фирма], в общ размер на 19 746,00 лв. Предмет на доставките – промоционална кампания, рекламна кампания, реклама и рекламна услуга. Представени са копия на Рамков договор от 25.07.2019 г. и фактури, ведно със заявки за оферти, ППП и снимки. Установено е, че с Рамков договор от 25.07.2019 г. [фирма] е възложило на [фирма] изпълнението на рекламни услуги, които следва да бъдат извършени по предварителна заявка/поръчка, с включени в тях параметри/технически характеристики/. Жалбоподателят е представил снимков материал, без да са налице данни за лицето, което го е заснело, съгласно който процесните фактури документират предоставени услуги по организиране и провеждане на парти; представяне на известна личност; събитие за 8 март; събитие-парти; промоции на кафе „Л.“, кафе и текила „Патрон“ и организиране на реклама на розе „К.“. В констативната част на РД е конкретизирано събитието, за което е относима всяка от спорните фактури. Установено е, че във фактурите и ППП не са посочени конкретни данни за рекламните мероприятия. ППП са подписани от представителите на двете страни – доставчик и получател, като са еднотипни и бланкетни /с вписан предмет - „организиране на събитие, количество - 1 бр./. Посочената цена в поръчките от жалбоподателя съответства на стойността по фактурата, документираща изпълнението ѝ. Констатирано е, че в заявките на [фирма] не са вписани индивидуализиращи данни за събитието, което следва да се организира – дата или период на провеждане; брой на флаери, диплянки, банери, които следва да се изготвят, и данни за съдържание, размери и материал, от които да се изработят същите и за чия сметка са материалите. Установено е, въз основа на данни от презентация и интернет пространството за питейното заведение, в което е осъществявал дейност жалбоподателя, е констатирано, че през ревизираните периоди то е разполагало с 85 места /35 места извън помещението и

50 места вътре в него/. Въз основа на това е преценено, че при реклама от негова страна на стоки и/или услуги [фирма] е следвало да разполага с няколко на брой рекламни материали за съответното събитие при документирани хиляди такива с процесните фактури. Ревизираното дружество не е представило доказателства за разпространение на рекламни материали извън обекта си. Отбелязано е, че в представените месечни оборотни ведомости от ревизираното дружество за периодите на издаване на спорните фактури не е отразено движение по счетоводна сметка 302 Материали.

С ПИНП №П-22221021060750-141-001/13.05.2021 г. е документирана извършена насрещна проверка на [фирма]. Установено е, че дружеството е вписано в Търговския регистър с едноличен собственик на капитала [фирма], ЕИК[ЕИК] и адрес на управление, който съвпада с адреса за кореспонденция - [населено място], [улица], ет. 1. Констатирано е, че дружеството е регистрирано по ЗДДС към момента на издаване на фактурите към жалбоподателя, а впоследствие deregистрирано на основание чл. 176 от ЗДДС. Фактурите са включени в дневник продажби и СД по ЗДДС за съответните данъчни периоди. Връчено е ИПДПОЗЛ на деклариран електронен адрес от [фирма] - [електронна поща]. Документи и обяснения не са представени. Извършена е проверка на адреса за кореспонденция във връзка с връчването на ИПДПОЗЛ, при която, на същия не е открит офис на дружеството, негов управител и лице за контакт със служителите на НАП. След проверка в служебното досие на [фирма] е установено, че за периодите на издаване на фактурите към [фирма], не е декларирано данни за наети лица на трудови договори. Не е декларирано данни за изплатени възнаграждения на лица по извънтрудови правоотношения. За процесните периоди е декларирано ДДС за внасяне, който не е внесен в приход на бюджета. Има задължения към бюджета за ДДС /в т.ч. по РА и СД по ЗДДС/ в особено големи размери, за събирането на които е образувано изпълнително дело.

3. По отношение на [фирма], ЕИК[ЕИК]

През м. 01.2020 г., [фирма] е приспаднало данъчен кредит по фактура №1667/10.01.2020 г., издадена от [фирма], в размер на б 460,00 лв. Предмет на доставките – организиране на мероприятие. Представени са копия на Рамков договор от 09.08.2019 г. и процесната фактура, ведно със заявка за оферта, ППП и снимка. Установено е, че с Рамков договор от 09.08.2019 г. [фирма] е възложило на [фирма] изпълнението на рекламни услуги, които следва да бъдат извършени по предварителна заявка/поръчка, с включени в тях параметри/технически характеристики/. Жалбоподателят е представил снимков материал, без да са налице данни за лицето, което го е заснело, съгласно който процесната фактура документира предоставени услуги по организиране и провеждане на събитие за честване на Нова година /2020 г./. Установено е, че във фактурата и ППП не са посочени конкретни данни за провеждане на мероприятиято. ППП е подписан от двете страни – получател и доставчик, с бланкетно съдържание – вписан предмет „организиране на събитие, количество - 1 бр. Посочената цена в поръчката от жалбоподателя съответства на стойността по фактурата, документираща изпълнението ѝ. Констатирано е, че в заявката на [фирма] не са вписани индивидуализиращи данни за събитието, което следва да се организира – дата или период на провеждане; брой на флаери, диплянки, банери, които следва да се изготвят, и данни за съдържание, размери и материал, от които да се изработят същите и за чия сметка е последния. Ревизираното дружество не

е представило доказателства за разпространение на рекламни материали при провеждане на мероприятиято.

С ПИНП №П-22221021060754-141-001/27.04.2021 г. е документирана извършена насрещна проверка на [фирма]. Установено е, че дружеството е вписано в Търговския регистър със седалище и адрес на управление - [населено място], [улица], ет. 2, ап. 3. Констатирано е, че то е регистрирано по ЗДДС към момента на издаване на процесната фактура към жалбоподателя, а впоследствие дерегистрирано на основание чл. 176 от ЗДДС. Фактурата е включена в дневник продажби и СД по ЗДДС за м. 01.2020 г. Връчено е ИПДПОЗЛ на деклариран електронен адрес от [фирма] - [електронна поща]. Документи и обяснения не са представени. След справка в базата данни на НАП е установено, че за м. 01.2020 г. то е декларирало данни за 3 наети лица на трудови договори, за които не е подало в законно-установения срок декларации обр. 1 и обр. 6. Декларираните данъци за доходи на физически лица и задължителни осигурителни вноски от [фирма] не са внесени в приход на бюджета. Подало е СД по ЗДДС за м. 01.2020 г., с която е декларирало ДДС за внасяне – дължим. Има изискуеми задължения към бюджета в особено големи размери.

Изводът за липса на реалност на процесните доставки на услуги, приходните органи са мотивирали с липсата на доказателства за извършването на рекламните услуги, предмет на спорните фактури, а именно: недоказаност на кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците; липса на доказателства за получаване от жалбоподателя на резултата от процесните рекламни услуги и реализацията на стоките в рекламните кампании; несъответствие на издадените фактури с чл.71, т.1 ЗДДС; липса на доказателства за плащане по спорните фактури. Мотивиран е извод, че изборът на доставчиците не е извършен на база обективни търговско-икономически критерии, като страните са целяли съставяне на данъчни документи осигуряващи възможност да се ползва данъчен кредит, и на ревизираното лице му е било известно, че участва във формални сделки, без да има фактически осъществени престации. Органът се позовава на решение от 06.12.2012г. по дело С-285/11, [фирма], т.36, съгласно което ползването на право на приспадане на ДК по документи с невярно съдържание, които не са съставени в резултат на действително развили се търговски взаимоотношения, се квалифицира от СЕС като позоваване на правото на приспадане с измамна цел или цел злоупотреба.

Въз основа на събрания доказателствен материал, съдът достигна до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима, подадена след изчерпване на възможността за оспорване на РА по административен ред, от процесуално легитимирано лице, имащо правен интерес да обжалва РА, предвид установените с него допълнителни данъчни задължения и при спазване на срока по чл.152, ал.1 ДОПК.

Разгледана по същество е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка, дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му. В случая, релевантните за разрешаването на административно правния въпрос факти и обстоятелства

са установени от материално компетентни органи на приходната администрация в хода на ревизия, осъществена по реда на чл.112 и сл. от ДОПК. Ревизията е завършила с издаването на оспорения РА, който е постановен в изискваната от закона форма съобразно разпоредбата на чл.120, ал.1 от ДОПК.

РА е издаден от компетентен орган по приходите съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК. Възложителят на ревизията е надлежно определен на осн. чл.112, ал.1, т.1 ДОПК.

Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно производствените правила, които да водят до отмяна на РА на това основание, още повече за съда е налице задължението да реши спора по същество.

Не са спорни обстоятелствата, че процесните доставки са облагаеми към датата на възникване на данъчното събитие. Спорният въпрос между страните е за реалността на доставката на описаните във фактурите рекламни услуги.

Реалността на доставките е основополагаща за законосъобразното възникване и упражняване на правото на данъчен кредит. Тази предпоставка е от особена важност, предвид на това, че след като получателят черпи права от доставката чрез претенцията му за право на данъчен кредит, то негово е задължението да докаже реалното извършване на услугата.

Съгласно чл. 9 от ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга, а услуга по смисъла на чл. 8 от закона е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Нормата на чл. 68, ал. 2 от ЗДДС обвързва възникването на правото на данъчен кредит от настъпването на данъчно събитие. По силата на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС правопораждащият юридически факт за настъпване на данъчно събитие при доставките на стоки е прехвърлянето на правото на собственост върху стоката, а при доставките на услуги - извършването на услугите. Следователно, при спор за реалност на доставките на услуги - подлежат на доказване фактите относно фактическото им извършване. Тази проверка съгласно решение на СЕС по дело С-285/11 се извършва чрез допустимите от националния закон процесуални средства. От така цитираните законови разпоредби следва, че наличието на действително осъществена доставка е предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит и изпълнението ѝ следва да бъде проверено, за да бъде направена преценка дали ревизирият субект има право да приспадне данъчния кредит, който е декларирал в подадената справка-декларация.

Доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само, ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело С-151/13 L. R. d`Or) и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. Ето защо при доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин

вида ѝ и дължимия резултат от възложеното и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението.

Съдът споделя изводите в административното производство за липса на реалност на процесните рекламни услуги, тъй като по делото не бяха ангажирани доказателства, че те реално са извършени от сочените доставчици.

Съгласно решение на СЕС по дело C-68/92 понятието "рекламни услуги" включва всяка дейност, която съставлява неразделна част от рекламна кампания и която по този начин подпомага разпространението на рекламното послание, целящо да информира потребителите за съществуването и за качествата на продукт или услуга. Така например, в понятието "рекламни услуги" се включва продажбата на движимо имущество в контекста на рекламна кампания, организирането на всякакви мероприятия в рамките на такава кампания като коктейли, PR мероприятия, банкети, раздаването на безплатни стоки или услуги или предлагането на стоки и услуги с намалени цени, отдаване под наем на рекламни съоръжения и щандове и всякакви други подобни услуги, които сами по себе си не са реклама, но са предоставени в контекста на рекламна кампания или рекламно мероприятие (решение № 3565 от 20.03.2018 г. на ВАС по адм. д. № 5750/2017 г., VIII о.).

Предмет на процесните фактури са - „рекламна услуга“, „организиране на мероприятие“, „промоционална кампания“, „рекламна кампания“. За доказване извършването на услугите са представени като доказателства копия от договори, сключени между дружеството – жалбоподател и [фирма], [фирма] и С. 2018“ Е., приемо-предавателни протоколи, снимки. Представен е договор, сключен на 25.07.2019г. между [фирма] и [фирма], с предмет „предоставяне на рекламни услуги по предварителна заявка на възложителя“, (приложение №2 л.276); договор, сключен на 24.01.2020г. между [фирма] и „М. 88“ Е. с предмет „осъществяване на рекламни услуги по предварителна оферта на възложителя“ (приложение №2 л.306); договор, сключен на 09.08.2019г. между [фирма] и „Студио стар 5“ Е. с предмет „изработване на рекламни материали и извършване на рекламни услуги“, като видът и характеристиките на изпълнението е договорено да бъдат уточнени в описани заявки (приложение №2 л.316). От представените доказателства не може да се установи, в какво се изразяват цитираните в писмените доказателства „организиране на събитие“ и „рекламни услуги“. Липсват данни, кога е организирано съответното събитие, каква е цялостната концепция, промотирани ли са конкретни продукти на него, кои лица са участвали в организацията, какво е било времетраенето на събитието и т.н. Представените рамкови договори, сключени с доставчиците съдържат почти идентични общи клаузи, като в тях не е индивидуализиран по никакъв начин предмета на предоставяната услуга. Такава индивидуализация не се съдържа и в приложените задания и оферти. Няма данни за ценообразуването на процесните услуги, като в рамковите договори бланкетно е посочено, че възнаграждението следва да е описано в офертата. Липсва договорена клауза, по какъв начин изпълнителят следва да предаде извършената услуга

на възложителя. Въпреки, че към всяка фактура е приложено задание и приемо-предавателен протокол, в които е записано, че предмет на услугата е организиране на събитие и е посочена единична и обща стойност без ДДС, съответстваща на конкретната процесна фактура, отново не може да се установи, в какво точно се изразява документираната рекламна услуга, нито са налице други индивидуализиращи данни. Представените разпечатки на рекламни материали от провеждани събития трудно могат да се отнесат към конкретно мероприятие и не дават допълнителна информация за организираното събитие, отразено в съответната фактура, нито за датата на провеждането му, нито за характера на рекламната услуга.

Представянето на частни документи, каквито са горепосочените, от които оспорващото дружество черпи изгодни за себе си правни последици, не е достатъчно да се приеме, че те обективират действително извършени услуги. Те следва да бъдат подкрепени от други доказателства, насочени към установяване на основната и водеща предпоставка за признаване право на данъчен кредит – извършване на услуга по смисъла на чл.9 от ЗДДС от съответния доставчик, а такива не бяха ангажирани.

При доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат от възложеното и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане, улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Невъзможността да се установи как са възложени и изпълнени процесните услуги, както и дали съответстват на резултата от същите, пречат за извод за реалност на доставките на услуги от процесните доставчици. В процесните фактури, издадени времево след сключване на договорите и подписване на приемо-предавателните протоколи, е посочено твърде общо, че се издават за извършени - рекламна услуга, съответно рекламна кампания, организиране на събитие и е посочена обща цена. Във фактурите не се сочи, че се издават на основание сключен договор и такъв не е посочен, поради което не могат да се обвържат със съответния договор. Доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само, ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга и получената насрещна престация. При доставката на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат от възложеното и какви отделни компоненти формират договорната цена. В случая липсва конкретизация и индивидуализация на възложените услуги, както относно техните елементи, така и с оглед начина на формиране на стойността им.

На облагане с ДДС подлежи действително получената насрещна престация, съответно правото на приспадане на данъка е подчинено на същото правило. Съгласно чл.1, §2 и чл. 73 от Директивата за ДДС, принципът на общата система на ДДС се състои в прилагането към стоките и услугите на общ данък върху потреблението, точно пропорционален на тяхната цена, и данъчната

основа включва всичко, което представлява насрещната престация, която доставчикът на стоките или услугите получава или следва да получи за съответните сделки от получателя или трето лице. В мотивите на решение по дело С-463/14 [фирма] изрично се подчертава необходимостта националният съд да прецени съдържанието, характера и изпълнението на договорните правоотношения в светлината на понятието за доставка на услуга (т.40), дали предварително определените вноски представляват насрещната престация за договорените доставки на услуги, дали съществува пряка връзка между извършените услуги и получената насрещна престация (т.36 от решението), както и дали размерът на насрещната престация е определен предварително според добре установени критерии (т.39 от решението). От цитираното решение на СЕС следва извод, че при доставките на услуги е относимо да се изследва, дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида и дължимия резултат от възложеното и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане дава възможност за проверка, дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното – предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси и направените във връзка с тях разходи от доставчика, както и данни къде се извършва съответната услуга. В процесният случай са представени еднотипно съставени доказателства, които не конкретизират и не индивидуализират декларираните рекламни услуги в светлината на горещитираното решение на СЕС. Процесните фактури, задания и приемо-предавателни протоколи също съдържат общ предмет, който по никакъв начин не може конкретно да се обвърже с конкретна услуга по вид и обем.

Също така, в решението си по дело С - 271/12 Съдът на ЕС изрично е посочил, че правото на приспадане може да се откаже на данъчно задължените лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение на последните след приемането на решението за отказ, е предоставена информация с цел доказване на действителното им извършване, естеството и стойността им (В този смисъл е и решение № 4651 от 21.04.2020 г. на ВАС по адм. д. № 12920/2019 г., I о.). Въз основа анализ на т. 27 - 36 от това решение на СЕС, се обосновава аргумента, че изначалната непълнота на фактурата, (чиито параметри в настоящия случай са изчерпателно посочени в Директивата и ЗДДС), препятства приспадането на ДДС (в този смисъл е приетото в т. 43 от решение по дело С-368/0). Посочените изисквания към фактурата не са формални, а представляват такива по същество. Действително, от практиката на СЕС следва, че национална практика (мярка), която основно подчинява признаването на определено данъчно предимство на спазването на формални задължения (каквото е изискването за фактуриране с определени параметри), без да вземе предвид материално правните изисквания, надхвърля необходимото за правилното събиране на данъка, освен когато нарушаването на формалните изисквания възпрепятства предоставянето на сигурно

(решително) доказателство за изпълнението на материално правните изисквания - аргумент от решение на СЕС по дело С - 273/11. Именно последното е налице в изследвания случай, тъй като естеството на престациите до степен, която да ги индивидуализира като точни параметри, не е установено в процесните фактури (която е решителното доказателство, обуславящо приспадането). Не са представени допълващи документи (като напр. Доклад за извършената работа), от които да се установи предмета на престацията, а неустановените престации не могат да са предмет на ДДС. Следва да се отбележи, че не всеки дължим ДДС подлежи на приспадане, както и не всеки отказ за приспадане на ДДС, който е евентуално дължим от доставчика, е израз на нарушаване на принципа на неутралността на косвения данък. Извън случаите, когато ДДС не е приспадат само поради вписването си във фактура при неяснота относно отстраняването на риска от данъчни загуби (вж. решение на СЕС по дело С-342/87), следва да се посочи, че дори и евентуално дължимият поради наличие на облагаема доставка ДДС не подлежи на безусловно приспадане. В случая съдържащите се данни, във фактурите, приемо-предавателните протоколи и договорите, са недостатъчни за да се определи конкретния вид дейности, т. е. конкретизация на услугите, респективно начина на определяне на цената на същите и изпълнението им от процесните доставчици. Липсата на конкретна индивидуализация на спорните услуги възпрепятства преценката за последващата им реализация.

Както е приел ВАС в свое решение № 15435 от 23.11.2011 г. по адм.д. 2420/2011 г., реалното извършване на услуги се установява с удостоверяване на надлежно доказани и отчетени разходи за тяхното извършване. Доставчиците не са предоставили реално процесните услуги, тъй като не се установява да са отчетели разходи за извършването им. Предметът на дейност на доставчиците не е свързан с извършваните дейности. Предвид спецификата на услугите, същите са свързани с полагането на личен труд от конкретни физически лица с подходяща квалификация, знания и умения, а за част от тях са необходими и специална техника. Именно наличието на тези обстоятелства подлежат на доказване, поради което правилно органът по приходите е предприел действия по установяване наличието на кадрова обезпеченост на доставчиците. В съответствие с принципа на служебното начало, органът по приходите е изискал в хода на ревизията по изричен начин от ревизираното лице и от доставчиците представянето на доказателства, релевантни към данъчното облагане, но такива не са ангажирани. Реалното прстиране на тези услуги изисква специфична квалификация и тясна специализираност на придобитите знания, каквато лицата, наети по граждански договори от дружествата доставчици не е доказано да притежават. В този смисъл е законосъобразен и обоснован формираният извод, че горесцитираните доставчици не притежават необходимия кадрови ресурс, с който биха могли реално да осъществят процесните доставки. Спорните услуги касаят извършването на специализирани дейности във връзка рекламните услуги. Констатирана е липса на данни за регистрирани трудови договори или граждански договори с лица, на длъжности, в обхвата на предмета на доставките. В конкретика, на 01.01.2020 г. [фирма] е

възложило на С. В. С. да „създава и разработва графични концепции за дизайн на W. сайтове и графичен интерфейс; изгражда библиотека от оригинални художествени материали за ползване в W. и desktop приложения; изработка на лого и икони; обработка на дигитални изображения, предлага творчески идеи и подпомага тяхното реализиране“; на Д. И. Р.- „да извършва рекламни проучвания и анализи на пазара; да изработва конкретни рекламни послания и ги подготви за тиражиране в медиите; да разработва рекламни карета, съобщения с цел популяризиране на продукт или клиент; да подсигурява рекламни материали – брошури, проспекти каталози и др.; да прави предложения за рекламиране на стоки и услуги“; на Л. К. У.- „разработва и създава приложни програмни продукти“ и Н. Л. М.- „фотографски услуги на мероприятия“. С протоколи за приемане на извършена работа от 01.01.2020 г., е документирано приемане на извършени дейности от изброените лица, като в тях е вписано „приема извършената от изпълнителя работа“. Възлагането и приемането на изпълнението на дейностите е на една и съща дата – 01.01.2020 г., без те да са конкретизирани по вид и обем. В случая, не без значение са и обстоятелствата, че физическите лица не са подали годишни данъчни декларации по чл. 50 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица за процесните суми за 2020 г. и [фирма] не е декларирало същите по реда на чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ и чл. 55 от ЗДДФЛ. След справка в информационната система на НАП е установено, че възложените с гражданските договори дейности не съответстват декларираните данни от трети задължени лица – работодатели за вида на полагания от тях труд по трудови договори, както и че част от лицата са полагали труд по трудов договор за периодите на издаване на процесните фактури. Така например, С. В. С. е бил наеман на длъжности „работник стоманено-бетонни конструкции и изделия“, „техник електрически системи“, в т.ч. през периода на издаване на процесните фактури като „оператор производствена линия“ в обект, находящ се в [населено място], ул. Г. Д.“ №105; Д. И. Р. – „монтажник електронни елементи“; Л. К. У. – „персонал, зает с услуги за населението“, „продавач – консултант“, „бойджия – сгради“, „работник строителство“ и Н. Л. М. – „продавач в магазини и демонстратори“, „готвач“, „общ работник строителство“, „работник кухня“, „обслужващ магазин“, „резач камъни“, „охранител“, и др., в т.ч. за периодите на издаване на фактурите като „работник зареждане на рафтове“ в обект в [населено място]. В представените копия на граждански договори от 01.08.2019 г. със [фирма] е вписано възлагането на Ш. М. Х., Ш. Г. Ш. и К. Р. Ю.- „да извършва рекламни проучвания и анализи на пазара; да изработва конкретни рекламни послания и ги подготви за тиражиране в медиите; да разработва рекламни карета, съобщения с цел популяризиране на продукт или клиент, да подсигурява рекламни материали – брошури, проспекти каталози и др., да прави предложения за рекламиране на нови стоки и услуги“; П. М. Д. и Т. Т. Ж.- да „прави предложения и извършва подготовка на маркетингови кампании и рекламни материали, идентифицира подизпълнители по конкретни проекти, води преговори с тях, предлага оферти, договори и др. документи за ангажиране на доставчици за изпълнение на рекламни и маркетингови дейности, предлага идеи и разработва рекламни материали за печат и др.

медии, изготвя справки, доклади, отчети и др. за ефикасността от рекламата и рекламните канали, изготвя анализи на пазара на продуктите, влиянието на конкурентите фирми и ефикасността на производството“; Л. А. Л.- да „изгражда библиотека от оригинални художествени материали за ползване в W. и desktop приложения; изработка на логота и икони; обработка на дигитални изображения, предлага творчески идеи и подпомага тяхното реализиране“ и С. С. М.- да „разработва и създава приложни програмни продукти“. Изпълнението на дейностите е възложено срещу възнаграждение в размер на 500,00 лв. в срок до 01.08.2020 г. С протоколи за приемане на извършена работа от 20.07.2020 г.е документирано приемане на извършени дейности от изброените лица, като в тях е вписано „приема извършената от изпълнителя работа“. Физическите лица не са подали годишни данъчни декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2020 г. за вписаните суми в сметките за изплатени суми и [фирма] не е декларирало същите по реда на чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ и чл. 55 от ЗДДФЛ. След справка в информационната система на НАП е установено, че възложените с гражданските договори дейности не съответстват на декларираните данни от трети задължени лица – работодатели за вида на полагания от тях труд по трудови договори, както и че лицата са полагали труд за периодите на издаване на процесните фактури. Позоваването на практиката на СЕС не освобождава данъчно задълженото лице, съобразно общия принцип за разпределение на доказателствената тежест в процеса, според който всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, да установи по пътя на пълно и главно доказване наличието на предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит за съответните данъчни периоди, първата от които е осъществяването на доставката на стоката или услугата именно от посочения като издател на фактурата доставчик, по която се претендира данъчният кредит (решение на СЕС по дело С-324/11). Жалбоподателят се позовава на практика на СЕС, съгласно която правото на приспадане на данъчен кредит не е обусловено от кадровата и техническа обезпеченост на доставчика да извърши съответната услуга, но в процесния случай освен липса на техническа и кадрова обезпеченост е налице пълна липса на индивидуализация на документираните рекламни услуги, а приложените приемо-предавателни протоколи и рамкови договори съдържат изключително общи клаузи, от които също не може да бъде установен характера на услугите.

Неоснователно е позоваването на жалбоподателя на практика на СЕС по дело по съединени дела С-80/11 и С-142/11, тъй като същата касае случаи, в които не е била спорна реалността на пряката доставка, както и, че данъчно задълженото лице не е извършило нарушения, а са установени различни нередности при прекия или предходните доставчици, какъвто настоящият случай не е. Съставянето на фактури или декларации с невярно съдържание, както и всяко друго манипулиране на доказателства, се счита за част от данъчна измама, в която участва самото данъчно задължено лице (решение от 07.12.2010 г. по дело С-285/09, т. 48 и т. 49), поради което не е необходимо установяване на субективния елемент. Касае се за фактурирани доставки, които изобщо не са изпълнени от доставчиците, т. е. за пълна симулация, в

която участва самото ревизирано лице, поради което не е необходимо установяване на знание у "получателя" за участието му в привидната сделка, тъй като липсата на доставка произтича от собствените му действия по съставяне и ползване на документи, които не отразяват реални стопански операции. Въпросът за знанието на насрещната страна се поставя, ако доставката е свързана с измама, извършена от доставчик по веригата. Тогава е относимо изследване дали получателят е знаел или е трябвало да знае, че доставчикът е извършил измама, какъвто настоящият случай не е.

Недоказана доставка, осъществена от търговеца, който е фактурирал същата, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице, както по отношение на косвени, така и по отношение на преките данъци. Счетоводните операции, които търговците отразяват в първичните си и вторични регистри, следва да отразяват вярно и честно икономическата същност на осъществяваните от тях действия. Принципът за предимство на съдържанието пред формата е въздигнат в законовата норма на чл. 4, ал. 1, т. 5 от Закона за счетоводството. Счетоводството трябва да отразява действителността, а не привидното й представяне във формални актове. При последващ контрол всички събрани доказателства подлежат на преценка и анализ от гледна точка на принципа за предимство на съдържанието на стопанските операции пред тяхната форма. Законът при всички случаи, независимо, дали се касае за определяне на косвени или на преки данъци, изисква преди всичко, доказателства за реалност на доставката, по начина, по който същата е обективизирана в съставените първични счетоводни документи, а след това и за правилното й счетоводно отразяване. При липса на основната предпоставка - реално извършване на услугата, следва да бъдат приети за ирелевантни доказателствата за плащането по доставките и отразяването на това по счетоводните записвания. Жалбоподателят не доказва договорените между страните услуги да са реализирани, а оттук - че е настъпило данъчно събитие за целите на ЗДДС. В този контекст установените от органите по приходите обстоятелства относно липсата на материално-техническа и кадрова обезпеченост на доставчиците само допълват основанието за отказ на правото на данъчен кредит, а именно липсата на реална доставка. В случай, че процесните услуги бяха извършени реално, за ревизирано дружеството не би представлявало никаква трудност да притежава доказателства за целия процес по предоставяне, приемане и отчитане на рекламните услуги.

Всичко гореизложено води до извод, че представените доказателства не удостоверяват реално получени рекламни услуги от процесните доставчици, поради което законосъобразно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди от м.01.2020г. до м.03.2020г. и от м.05.2020г. до м.07.2020г., в общ размер на 30 961,67 лв. – главница 26 850,00 лв. и лихви 4 111,67 лв.

По изложените съображения жалбата е неоснователна и като такава следва да се отхвърли.

С оглед изхода на спора и направеното искане от страна на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, следва да се уважи, като на Дирекция ОДОП – С. се присъди

такова на основание чл. 161, ал.1 от ДОПК, вр. чл. 8, ал.1, т. 4 от Наредбата за минималните адвокатски възнаграждения в размер на 1 459лв.

Мотивиран от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предп. последно от ДОПК, Административен съд – София град, I – во отделение, 4-ти състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Б. Л. И., чрез адв.Р.В., срещу Ревизионен акт № Р-22221020008247 – 091 – 001/02.11.2021г., издаден от Г. И. М., на длъжност началник сектор-възложил ревизията и Ю. С. Т.-С., на длъжност главен инспектор по приходите-ръководител ревизията при ТД на Н. С., потвърден с Решение №61/13.01.2022г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, с който са установени задължения за ДДС за данъчни периоди от м.01.2020г. до м.03.2020г. и от м.05.2020г. до м.07.2020г., в общ размер на 30 961,67 лв. – главница 26 850,00 лв. и лихви 4 111,67 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ – С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 1459лв

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: