

# РЕШЕНИЕ

№ 2021

гр. София, 29.03.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав**, в публично заседание на 15.03.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Доброслав Руков**

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **11024** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на „Арамет“ ЕООД, чрез управителя Ж. Д. с адрес за кореспонденция: [населено място], жк Д., 1, [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22002221004110-091-001/10.03.2022 г., потвърден с Решение № 785/20.05.2022 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

С оспорения РА за жалбоподателя са установени публични задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) вследствие на отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 18 383,34 лв. за данъчни периоди: м. 10.2019 г. и м. 12.2019 г., по фактури, издадени от „Вегурс“ ЕООД и „Оптима 2016“ ЕООД.

Във връзка с допълнително установените задължения за данък върху добавената стойност са начислени лихви в размер на 4 250,67 лв.

В жалбата, от съда се иска РА да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен. Твърди се, че органите по приходите са подхождали формално и незадълбочено и че съвсем неоснователно са отхвърлили представените доказателства, касаещи процесните доставки. Инвокирани са доводи, че не е възможно ревизираното лице да бъде лишено от права, поради това, че доставчиците му са допуснали евентуално грешки при воденето на счетоводството или не са представили изисканите им доказателства от органите по приходите по време на извършването на ревизията.

Твърди се, че в хода на ревизионното производство са представени документи (фактури, договори, приемателно-предавателни протоколи, пътни листове, трудови договори и други), удостоверяващи извършването на процесните доставки. Доставките са отразени коректно в счетоводството на жалбоподателя и е установено, че чрез тях са извършвани други облагаеми доставки. Посочва се, че данъчните субекти не могат да търпят вредни последици от неправомерното поведение на своите контрагенти, защото ЗДДС не обвързва правото на данъчен кредит с допуснати нарушения от доставчика при начисляването и отразяването на данъка. Оспорва изводите на органите на приходната администрация, за липса на реални доставки по процесните фактури, които счита за немотивирани и неподкрепени с доказателства. Излага подробни съображения в подкрепа на доводите си. Счита, че отговаря на всички законови изисквания за признаване на правото на данъчен кредит. Навежда аргументи за добросъвестност при осъществяване на доставките и недоказаност на знание за участие в данъчна измама. Излага аргументи, че съгласно практика на Върховния административен съд в хода на ревизионно производство се пристъпва към изследване на реалността на документираните от доставчиците доставки при наличие на данни за участието на получателите по фактурите в данъчна измама, каквито в случая не са установени. Изложени са съображения за всеки един от доставчиците. Жалбоподателят претендира, съдът да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част.

По време на проведените заседания по делото, оспорващият се представлява от адвокат И., която поддържа жалбата и претендира присъждане на разноски.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт С. намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19-ти състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразеното становище на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна, следното:

Между страните не се спори, че Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия № Р-22002221004110-020-001 от 21.07.2021 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22002221004110-020-002 от 21.07.2021 г. и ЗИЗВР № Р-22002221004110-020-003 от 29.10.2021 г., издадени от началник сектор в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директора на ТД на НАП, [населено място]. Възложена е ревизия на „Арамет“ ЕООД за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за периодите м. 10.2019 г. и м. 12.2019 г.

Ревизията е повторна.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № Р-22002221004110-092-001 от 01.02.2022 г., срещу който в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено писмено възражение.

Ревизията е приключила със съставянето на Ревизионен акт № Р-22002221004110-091-001 от 10.03.2022 г., издаден органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизиращия екип.

При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е възприел

изводите, направени в РА, поради което го е потвърдил с посоченото по-горе решение.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19-ти състав, след преценка на събраните по делото доказателства по отделно и в съвкупност и съобразявайки доводите на страните, приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата: Решението на Директора на Дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП, [населено място] е съобщено на оспорващия по електронен път на 20.06.2022 г. Жалбата до АССГ е подадена чрез административния орган на 06.06.2022 г. (вх. № 53-04-473), т.е. в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване. Жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Съдът, след обсъждане на събраните доказателства и наведените от страните доводи, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

По задълженията по Закона за данъка върху добавената стойност.

За да издаде оспорения ревизионен акт, административният орган е приел, че „Арамет“ ЕООД дейност, не са налице предпоставки за признаване право на данъчен кредит, поради липса на достатъчно данни за реалност на тези доставки. Правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури е отказано на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Анализът на събраните доказателства е мотивирал органите по приходите да направят заключение, че по издадените от доставчиците фактури към жалбоподателя не следва да бъде кредитирани като основание за упражняване на това право. Според ревизиращия екип не са налице реални доставки, а целта е била получателят да намали резултатите си за ефективно внасяне на ДДС и неправомерно ползва право на данъчен кредит.

Според изложеното в РА, дружествата-доставчици не са разполагали с кадрови и технически потенциал да извършат фактурираните доставки.

I. Фактически установявания.

От отразените в РД и РА обстоятелства се установява, че:

Не е признато право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС по фактури, издадени от „Оптима 2016“ ЕООД и „Ветурс“ ЕООД общо в размер на 18 383,34 лв. за данъчни периоди: м. 10.2019 г. и м. 12.2019 г., като са начислени и съответните лихви.

1. По отношение на „О. 2016“ ЕООД.

Доставчикът е издал на жалбоподателя 5 фактури, с предмет - СМР по договор за изграждане на дренажи, с начислен по тях ДДС в общ размер на 12 000,01 лв. за данъчни периоди м. 10.2019 г. и м. 12.2019 г.

От „Оптима 2016“ ЕООД са изисквани документи и обяснения. В отговор са представени копия на процесните фактури, сключен между страните договор за строително-монтажни работи на 30.08.2019 г. оферта-проект от 01.06.2019 г., изготвена от доставчика, за изграждане на дренажна система, Протокол №1 от 28.10.2019 г. за установяване на извършени СМР, платежни ведомости, списък на лицата, работили на обект на ревизираното дружество, счетоводни справки. Писмено е заявено, че използваните при строителството материали са за сметка на възложителя, а контролните дейности са извършвани от управителя на доставчика.

По данни от информационната система на НАП е установено, че „Оптима 2016“ ЕООД е deregистрирано на основание чл. 176 от ЗДДС – във връзка с данъчни нарушения и предотвратяване на данъчни измами. Процесните фактури са отразени в дневника му за продажби за м. 10.2019 г. Доставчикът е разполагал с наети по трудови договори четирима строителни работници, за които не са внасяни осигурителни вноски и данък върху дохода. Не е подадена ГДД по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за 2019 г. и не е декларирано изплащане на доходи нетрудови правоотношения. Установено е също, че липсват данни за подадени отчети от регистрирания в НАП касов апарат за датите, на които са издадени фискалните бонове към част от спорните фактури. „Оптима 2016“ ЕООД не е разполагало с обекти и активи и не отчитало разходи във връзка с дейността си.

От лицата, за които се твърди, че са назначени на трудови договори в „Оптима 2016“ ЕООД, са изискани копия на сключени договори и документи за изплатени от дружеството възнаграждения, както и обяснения на кои обекти са работили в периодите от 01.08.2019 г. до 31.10.2019 г. и по-конкретно работили ли са на обект в [населено място], [община]. В отговор, две от проверените лица са заявили, че не са подписвали трудов договор с „Оптима 2016“ ЕООД, не са им изплащани възнаграждения от това дружество и не са извършвали строителни дейности на обект в [населено място], [община]. Що се отнася до другите две лица, не е установен контакт с тях и същите не са представили документи и обяснения.

В предходната ревизия от ревизираното дружество са представени процесните фактури, всяка придружена с договор и протокол, както и доказателства за плащане по банков път и в брой. Фактурите са издадени във връзка със сключени между страните договори за СМР, включващи изготвяне на проект и изграждане на дренажна система в складова база на възложителя „Арамет“ ЕООД. Видно от представените протоколи, от жалбоподателя са приети следните СМР: ръчен изкоп, отнемане на чимове, извъждане на посадени дръвчета, трасиране на терен и изкоп, отнемане на хумусен слой, подготовка на основа за полагане на бетонови плочи, ревизионна шахта и дренажни тръби, почистване на бетонови плочи, подготовка за фугиране и уплътняване, изработване на дървена кофражна рамка, подготовка за полагане на ревизионна шахта, демонтаж на контейнер, изкоп за дренаж на пречиствателна станция, демонтаж и ремонт на пречиствателна станция, полагане на геотекстил и дренажни тръби, посадване на дръвчета, обратен насип и др., вкл. доставка и транспорт на цимент и пясък. Относно вложените материали от ревизираното дружество са представени фактури за покупки на такива /дренажен блок, страничен капак за дренажен тунел, геотекстил, шпилка за бетониране и нова плоча, арматурна заготовка и мрежа, термо шлаух, жабка за скеле, поцинковани тръби, бетонни панели, чакъл, перваз, винтове, ланси и др./ през предходни години /2016 г., 2017 г. и 2018 г./. Приложени са и експедиционни бележки и товарителници, издадени от „Технопътстрой“ ЕООД, за превозени бетонови тръби, арматура, мрежа, бетон и пътни листа за превоз на строителни материали с автомобил, собственост на „Арамет“ ЕООД.

След анализ на представените доказателства и данните от информационната система на НАП, органите по приходите са приели, че по издадените от „Оптима 2016“ ЕООД фактури се касае за формално документиране на доставки, без реално осъществяване на такива. Посочени са установените несъответствия в представените документи /фактури, договори и протоколи/, а именно представен е един и същ договор към

фактура №1...0184 от 15.10.2019 г. и фактура № 1...0190 от 17.10.2019 г., като последните са на еднаква стойност, съответстваща на уговорената с договора от 01.08.2019 г. Същевременно са приложени протоколи от различни дати и в тях са описани различни видове СМР. Също така е установено, че на 01.10.2019 г. е сключен договор, с който на „Оптима 2016“ ЕООД са възложени СМР, като на същата дата са съставени протокол и фактура, от което е направен извод, че документите са изготвени формално. Чисто технологично не е възможно към датата на сключване на договора конкретните СМР да бъдат вече изпълнени и приети, за което е подписан двустранно протокол. Установено е също несъответствие и в осчетоводяване на плащането по част от фактурите, а именно отразени са плащания на датите, на които са издадени фактурите, което е в противоречие с приложените фискални бонове.

Във връзка с представените експедиционни бележки и товарителници е констатирано, че строителните материали са доставяни в [населено място], а не на обекта в [населено място], а в част от тях като клиент е посочено частно лице, а не ревизираното дружество. Също така е доставян бетон от бетонов възел, който следва да се положи в рамките на няколко часа, а не след няколко години. Органите по приходите са посочили, че не е логично да се закупуват строителни материали за изграждане на обект, за който все още няма изготвен проект. Обобщено е, че представените товарителници и експедиционни бележки не са относими към доставките, фактурирани „Оптима 2016“ ЕООД през м. 10.2019 г. Не са представени и стокови разписки за изписване на материали от склад на „Арамет“ ЕООД, които да са вложени в СМР на обект в [населено място], а в оборотната ведомост за м. 10.2019 г. не е отразено изписване на материали по сметка 302. Не е представен и самият проект за изграждане на дренажна система, при наличие на изрично искане за представянето му. Не е доказана и кадровата обезпеченост на „Оптима 2016“ ЕООД за изпълнение на възложеното му СМР, като не са представени и доказателства за превъзлагане на подизпълнител.

## 2. По отношение на „Ветурс“ ЕООД.

Доставчикът е издал на „Арамет“ ЕООД 4 фактури, по които е начислен ДДС в общ размар на б 383,33 лв. за данъчен период м. 10.2019 г. Фактурите са с предмет – интернет реклама в социалните мрежи и standartnews.bg, външна реклама върху билбордни пана, SEO оптимизация на сайт и интернет позициониране.

Органите по приходите не са могли да установят връзка с този доставчик и от него не са представени документи и обяснения.

По данни от информационната система на НАП е установено, че „Ветурс“ ЕООД е с прекратена регистрация по ЗДДС, считано от 27.02.2020 г. Процесните фактури са отразени в дневника за продажби за м. 10.2019 г. Доставчикът е декларирал сключени трудови договори с две лица на длъжност „специалист маркетинг и реклама“, за които не са внасяни декларираните задължения за осигурителни вноски и данък върху дохода. Не е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2019 г. и не е декларирано изплащане доходи по нетрудови правоотношения.

Във връзка със спорните доставки от ревизираното дружество са представени копия на процесните фактури, придружени с приемо-предавателни протоколи. Фактурите са издадени във връзка със сключени между страните договори за рекламна услуга и за публикуване на реклама в онлайн издания. На изпълнителя „Ветурс“ ЕООД е възложено да публикува рекламни материали в социалните мрежи и да разположи банери и рекламни формати в сайта standartnews.bg за популяризиране дейността на

ревизираното дружество, както и да му предостави рекламна площ върху статични рекламни съоръжения, с адреси, описани в отделни анекси /такива не са представени/, и да извърши SEO оптимизация на сайт и интернет позициониране. Управителят на „Арамет“ ЕООД е обяснил, че през 2016 г., 2017 г., 2018 г. и 2019 г. са закупени материали /стикери, плоскости и др./ от „Билборд“ АД, които са за многократна употреба и същите са предоставени на „Ветурс“ ЕООД за обезпечаване на изпълнението на сключените с последното договори.

Като предходен доставчик на рекламните услуги е посочено „Емо Бе Ге Ауто Груп“ ЕООД и са приложени издадени от последното фактури с получател „Ветурс“ ЕООД, хронологичен регистър, главна книга за м. 09.2019 г. Фактурите са с предмет рекламни услуги, стоки по опис, плащане по договор. Представен е също сключен на 01.09.2019 г. граждански договор между доставчика и Б. П. В., с който на последния е възложено да изготви дизайн, лого и да изработи винил за „Арамет“ ЕООД.

От сочения като предходен доставчик „Емо Бе Ге Ауто Груп“ ЕООД са изискани обяснения и документи, но такива не са представени.

При проверки в информационната система на НАП е установено, че предходният доставчик не разполага с назначени на трудови договори лица. Регистрацията му по ЗДДС е прекратена по инициатива на орган по приходите, считано от 30.12.2019 г. Не е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2019 г.

От лицето Б. П. В. са изискани документи, във връзка с работата му във „Ветурс“ ЕООД. Същият е представил копие на граждански договор, сключен с доставчика и диплом за завършено висше образование по специалност „Плакат“ с професионална квалификация „Х.“. Други документи не са представени. В договора не е уговорено възнаграждение и от лицето не е деклариран доход, изплатен от „Ветурс“ ЕООД.

Въз основа на представените документи ревизиращите са приели, че не се установява реално извършване на фактурираните услуги от „Ветурс“ ЕООД. Органите по приходите са приели, че липсват документи за предаване на рекламни материали и постери на „Арамет“ ЕООД, които да бъдат доработени и публикувани в интернет и съответно монтирани, няма информация в кои социални мрежи е проведена рекламната кампания, през кои периоди, за броя публикации и тяхната продължителност, от кого са изготвени рекламните банери и какво е тяхното съдържание и послание, размер, формат, липсват данни за период, медия, в кои дни е проведена, как е формирана цената на услугите, в какво се изразява SEO оптимизацията на сайт и интернет позиционирането и т.н. Отбелязано е също, че собственик на посочения сайт е лице, различно от изпълнителя по договора – „Ветурс“ ЕООД. Не е доказано и извършването на услугите от сочения подизпълнител или от Б. В..

За да се провери правилността на направените от органите по приходите изводи е необходимо да се обсъди сключението на допуснатата СИЕ.

Експертът е описал коректно наличните първични счетоводни документи и аналитични ведомости, представени в хода на ревизията. Отговорено е изчерпателно на поставените въпроси, като са направени изводи, след проверка и анализ на събраните писмени доказателства.

Настоящият съдебен състав намира, че сключението следва да се кредитира като мотивирано, логично и съответстващо на събраните доказателства.

В констативно съобразителната и сключителната части на СИЕ се посочва,

че нито в хода на ревизията, нито при съдебното оспорване на процесния РА, са представени документи, от които да се установи наличие на технологична и техническа обезпеченост на фактурираните доставки. Тъй като експертът не е могъл да осъществи контакт с представители на двете дружества и не се е запознал със счетоводните им документи, изводите му са базирани на събраните доказателства в хода на ревизионното производство. Ревизиращият екип е констатирал, че процесните доставчици не са притежавали каквито и да е МПС, материали, машини и съоръжения. Вещото лице посочва, че процесните фактури са отразени по сч. сметка 602-разходи за външни услуги. Фактурите са осчетоводени правилно. Няма разминаване между стойностите, записани във фактурите и сумите, които са осчетоводени.

Посочените от жалбоподателя фактури с издател „Оптим 2016“ ЕООД са отразени по сч. сметка 602 - разходи за външни услуги. Фактурите са осчетоводени правилно. Няма разминаване между стойностите, записани във фактурите и сумите, които са осчетоводени. Извършени са съответните разплащания по банков път. Към преписката са приложени и експедиционни бележки- 5 бр. за закупени материали, които според жалбоподателя са вложени в изграждане на дренажната система, но същите са закупени през 2016 г., 2017 г. и 2018 г., поради което не може да се твърди със сигурност, че те са вложени именно на обекта в [населено място].

## **II. Правни изводи.**

Изложеното не може да мотивира съда да направи извод в подкрепа на изтъкнатите от оспорващия доводи. Този факт се основава изцяло от анализа на представените доказателства. По тези съображения е необходимо да се сподели извода на органа по приходите, че данъкът е начислен неправомерно, т.е. че не налице право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

Според действащия към момента на издаването на фактурите ЗДДС, наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит. В закона действително няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл. 70, ал. 5, но по аргумент от противното това ще е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. И доколкото наличието на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 8 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е "неправомерно" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване на право на данъчен кредит.

Нормите на ДОПК не съдържат правила за разпределение на доказателствената тежест в процеса на съдебно обжалване на ревизионни актове, поради което намират приложение общите принципи на разпределение на доказателствената тежест. Разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, намираща приложение в случая по силата на преpraщачата разпоредба на § 2 от ДР на ДОПК, определя, че административният орган и лицата, за които оспореният административен акт е благоприятен, трябва да

установят съществуването на фактическите основания, посочени в него и изпълнението на законовите изисквания за издаването му. Тази разпоредба е своеобразно проявление в административното право на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване, формулиран в чл. 154, ал. 1 от ГПК, според който всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за жалбоподателя - възникване на право на данъчен кредит по определена фактура. В тежест на задълженото лице е да докаже наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС.

При анализа на изложените по-горе фактически обстоятелства и доказателства, дава възможност на съда да направи изводи в следните насоки.

Независимо, че издадените от доставчиците фактури са придружени с приемателно-предавателни протоколи, настоящият съдебен състав не може да приеме, че те са притежавали материална, техническа и кадрова обезпеченост да ги осъществи в действителност.

Притежаването на фактура с отразен ДДС, без реално да е настъпило данъчното събитие, не може да обоснове право на приспадане на данъчен кредит за получателя ѝ. Като частен свидетелстващ документ, съдържащ изгодни за издателя си факти, фактурите се ползват само с формална доказателствена сила, установяваща единствено количеството и вида на стоката, вида на услугата и датата на възникване на данъчното събитие - чл. 114, ал. 1, т. 9 и т. 10 ЗДДС. Затова и индивидуализирането на вещите или на услугите, за които получателят е придобил правото да се разпорежда фактически като собственик и на получените услуги следва да се извърши по друг начин, а не чрез посочването на вида им в данъчния документ (в този смисъл Решение № 12060/09.11.2016 г., постановено по адм. дело №13532/2015 г. на ВАС и др.).

Настоящия съдебен състав не кредитира съставените приемателно-предавателни протоколи, независимо от липсата на оспорването им. Без да са необходими специални знания, може да се приеме, че осъществяването на подробно описаните по-горе доставки изисква материално осигуряване, логистика, опит и назначен персонал. Касае се за извършването на значителен брой строително-монтажни дейности – трасиране на дренажа, отнемане на чимове, изваждане на посадените декоративни дръвчета, изкоп за изграждане на ревизионна шахта, подготовка на основата за полагане на ревизионна шахта, подготовка за обратен насип на дренажни тръби, полагане на геотекстил, полагане на дренажни тръби, изграждане на обратен насип на дренажни тръби, изработване на дървена кофражна рамка за оформяне на дренажа, подравняване на насипа, посадане на декоративни дръвчета и т.н. За тези дейности се изискват наети квалифицирани и неквалифицирани работници, притежаването на



инструменти и най-вече машини, защото количеството на изкопните работи и полагането на тръбите не би могло да бъде извършено ръчно. Също не са необходими специални знания, за да се направи извода, че доставката на необходимите материали, влагани при извършване на СМР изисква използването на транспортни средства, за доставка до обектите, където са се извършвали те. От събраните и обсъдени в хода на производството доказателства следва извода не може да се направи обоснован извод за безспорно извършена доставка на материали на обекта в [населено място]. Материалите, които се твърди, че са били влагани са били закупвани в продължение на няколко преди 2019 г. от „Арамет“ ЕООД и според представените транспортни документи да били доставени на друг обект. Без нает персонал е абсолютно невъзможно осъществяването на доставките. Независимо от сключените трудови договори с четири лица, не може да се приеме, че те са полагали труд във връзка с процесните СМР на обекта в [населено място]. От представените ведомости не се установява, тези работници да са получавали възнаграждение, като двама от тях категорично са отrekli да са сключвали изобщо трудови договори с „Оптима 2016“ ЕООД, а другите двама не са дали никакви обяснения.

Не е без значение факта, че представляващ и на двете дружества-доставчици е едно и също лице, което е с прекратени осигурителни права и че малко след извършването на доставките към „Арамет“ ЕООД, дружествата са били deregистрирани по ЗДДС.

По отношение на издадените от „Ветурс“ ЕООД ООД фактура, съдът също не намира, че те отразяват реални стопански операции и по тази причина не кредитира представените приемателно-предавателни протоколи.

Настоящият съдебен състав напълно кредитира изложените в решението на Директора на Дирекция „ОДОП“, мотиви.

Част от услугите, които се твърди, че са били предоставяни от „Ветурс“ ЕООД, са свързани с публикуване на рекламни банери и рекламни материали на жалбоподателя в интернет сайт и публикации в социалните мрежи. Представени са договори, сключени с доставчика. Видно от Договор за рекламна услуга от 01.09.2019 г. и Договор за публикуване на реклама в онлайн издания от 01.09.2019 г., сключени между „Арамет“ ЕООД като възложител и „Ветурс“ ЕООД като изпълнител, възложителят заявява за публикуване на изпълнителя, а същият се задължава да публикува срещу възнаграждение рекламни материали и банер за възложителя /чл. 1 от договорите/. В раздел III, чл. 3, съответно чл. 6 и 7 са договорени задължения на възложителя за предоставяне на изпълнителя на рекламните материали на електронен носител и същите да отговарят на изискванията за формат, размер и др., предварително уговорени между страните. Такива доказателства не са налице. Публикуването на рекламни материали и банери предполага предварително изготвяне на същите с определена форма, графичен дизайн и рекламно послание. Следователно, колкото и минимални усилия да изисква изработването на подобни банери, то е предпоставка за публикуването им, а в случая не е доказано създаване на такива. Липсват доказателства, че между ревизираното лице и доставчика са постигнати някакви договорености за съдържанието на рекламните материали и

банерите, за информацията която ще съдържат, за графичния им вид и рекламно послание. Липсват доказателства за визията и характеристиките им. Няма данни и за предаване на информация на хартиен, магнитен или друг вид носител. Не е доказано и публикуването на банерите в интернет. Предвид характера на това публикуване, същото не оставя материална следа. Обстоятелството дали определен банер е публикуван и кога е станало това, може да се установи от администриращия сайта. За доказване на броя и честотата на извършените публикации се издават сертификати. Такива не са представени от жалбоподателя, нито са приложени към подписаните с изпълнителя на тази услуга приемо-предавателни протоколи.

Една от издадените на жалбоподателя фактури от „Ветурс“ ЕООД е с предмет „SEO оптимизация на сайт и интернет позициониране“. По същество SEO оптимизацията представлява позиционирането на един потребител сред първите резултати от търсене по ключови думи. При зададено търсене, с ползване на термин или наименование на стока и/или услуга, специфични за дейността на потребителя, целта е позиционирането му преди всички останали, предлагащи този вид стоки или услуги. Цели се да се постигне класифициране от търсачките на съответната уеб страница, което да е по-добро от това на конкуренцията. Съответно при изпълнение на услуги с такъв предмет следва да се отчете резултат. Жалбоподателят, в качеството на възложител, е заинтересован да получи от изпълнителя доклад, в който да е отразен резултатът от SEO оптимизацията, а именно от каква на каква позиция е преминал възложителят, а също в кои интернет търсачки. В случая такива данни и доказателства липсват. В самия Договор за рекламна услуга от 01.09.2019 г. не са упоменати интернет търсачките, в които да се извършва оптимизация. Освен това при съпоставка на предмета на описания по-горе договор за SEO оптимизацията с раздел III от същия – „Права и задължения на страните“, се установява несъответствие. Договорът е с предмет „SEO оптимизация и интернет позициониране“, а договорените права и задължения са за предоставяне от страна на възложителя и публикуване от изпълнителя на рекламни материали.

По отношение фактурираната от „Ветурс“ ЕООД реклама върху билбордни пана не са представени никакви документи за наемане на рекламните съоръжения, върху които са монтирани същите и не е установено чия собственост са.

Що се касае за твърденията за превъзлагане на част от услугите на подизпълнител – „Емо Бе Ге Ауто Груп“ ЕООД, за това дружество е установено, че не е технически и кадрово обезпечено, не доказва осъществяване на реална икономическа дейност, не декларира приходи и разходи за дейността си, не е известно с какви компютърни конфигурации разполага и какви точно услуги е извършило за „Ветурс“ ЕООД. Същото се отнася и за наетото по граждански договор лице. Липсват документи, от които да е видно какви параметри на услугите са договорени с него, с какво съдържание следва да са рекламните материали и с какво графично оформление. Няма данни къде са изработени и не са представени доказателства, от които да е видно къде и кога са разпространявани. За доставките липсват не само данни за фактическото им извършване, но и

такива за последващото им използване за популяризиране на търговската дейност на задължения субект.

В разглеждания случай оспорващият не е ангажирал достатъчно доказателства, които да обосноват извода, че правото на признаване на данъчен кредит по процесните фактури е отказано неправомерно. Касае се за доставки на стоки и услуги, чието извършване от лица, посочени като доставчици, следва да се докаже, тъй като същите се отличават с определена специфика. Нито в хода на административното производство, нито при извършената от вещото лице проверка са ангажирани достатъчно категорични доказателства, за това, че доставчиците са притежавали достатъчен технически, технологичен и кадрови потенциал да извършат процесните доставки на стоки и услуги. В подкрепа на направените изводи е и обстоятелството, че в хода на административното производство е установено, че доставчиците са deregистрирани по ЗДДС по инициатива на органите по приходите. Не следва да се игнорира и обстоятелството за липса на издадени фактури за услуги със сходен предмет на други фирми по отношение на периодите на процесните доставки. Настоящият съдебен състав намира за уместно да отбележи богатата практика на ВАС, свързана с аналогични дела. При болшинството от казусите ВАС приема, че не е достатъчно да е налице коректно осчетоводяване на фактурите от доставчиците по веригата, но и следва да има категорични доказателства за реалното извършване на услугите именно от тези лица.

В случая са налице всички предпоставки, даващи възможност да се приеме, че се касае за данъчна измама, което е абсолютно основание за отказ от право на признаване на данъчен кредит и според най-новата практика на СЕС, обективизирана в решение от 21.06.2012 г. по свързани дела С-80/2011 г. и С-142/2011 г., в което съдът е тълкувал разпоредбата на чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО.

Предвид на гореизложените съображения трябва да се приеме, че оспорения РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма и при частично несъответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което следва в една част да се отмени, а в друга жалбата да се отхвърли като неоснователна.

С оглед изхода на делото на ответника се дължат разноски. Такива са поискани своевременно от страните и следва да бъдат присъдени, като размерът им следва да се определят по реда чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 4 от ДОПК,  
**Административен Съд С. - град, I отделение, 19-ти състав,**

### **РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на „Арамет“ ЕООД, чрез управителя Ж. Д. с адрес за кореспонденция: [населено място], жк Д., 1, [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22002221004110-091-001/10.03.2022 г., потвърден с Решение № 785/20.05.2022 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и

данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

**ОСЪЖДА** „Арамет“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП – [населено място], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК и чл. 78, ал. 8 от ГПК, приложим, на основание чл. 144 от АПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения (в приложимата към датата на завеждане на делото редакция), сумата от 1209 (хиляда двеста и девет) лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Република България.