

РЕШЕНИЕ

№ 5941

гр. София, 11.10.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в публично заседание на 27.09.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **7535** по описа за **2023** 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 Д. К., действаща, като ЕТ "Фешън Топ Модълс - Димитрина Калъмбова" срещу Ревизионен акт № 22221519007691-091-001 от 04.10.2021 г., поправен с РА № П-22221521192390 - 003-001 от 12.11.2021 г., издадени от главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 640/29.04.22 г. на директора на Дирекция „ОДОП при ЦУ на НАП, с който за отделните данъчни периоди м. 06.2014 г., м. 12.2017 г., м. 01.2019 г. и м. 08.2019 г. на търговеца са определени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 28 257,83 лв., в т.ч. главница 18 824,83 лв. и лихви 9 433,00 лв., които произтичат от непризнато право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Начислени лихви в общ размер на 833,20 лв. за данъчните периоди от м. 06.2017 г. до м. 11.2017 г. /вкл./, от м. 01.2018 г. до м. 12.2018 г. /вкл./ и от м. 02.2019 г. до м. 07.2019 г. /вкл./, поради невнесен в срок деклариран ДДС за внасяне за тези периоди и начислени лихви в размер на 596,21 лв. за 2017 г. и 1 185,98 лв. за 2018г., поради деклариран, но невнесен в срок данък по ЗДДФЛ на едноличния търговец за 2017 г. и 2018 г.

С решение № 1273 от 27.02.2023 г., постановено по адм. дело № 7154 по описа за 2022 г. на Административен съд София-град РА е отменен. Този съдебен акт е отменен в частта, касаеща установените данъчни задължения за м. 12.2017 г., м. 01.2019 г. и м.

08.2019 г. с решение № 8271/02.08.2023 г. на ВАС, Първо отделение и делото е върнато за ново разглеждане от друг състав.

По време на проведеното по делото заседание, оспорващият се представлява от адвокат Д.. Претендира отмяна на акта в частта, касаеща установените данъчни задължения по ЗДДС, за м. 12.2017 г., м. 01.2019 г. и м. 08.2019 г. Претендира присъждането на разноски.

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

По допустимостта на жалбата: Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Съдът 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, поради което жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

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 и правна страна, следното:

Съгласно, чл. 222, ал. 2 от АПК, Върховният административен съд връща делото за ново разглеждане от друг състав на първоинстанционния съд, когато: 1. установи съществено нарушение на съдопроизводствените правила; 2. трябва да се установят факти, за които събирането на писмени доказателства не е достатъчно.

Видно от мотивите, изложени в решение № 1273 от 27.02.2023 г., постановено по адм. дело № 7154 по описа за 2022 г., При новото разглеждане на делото следва да се изложат конкретни доводи досежно всеки от доставчиците, предмета на доставките, респективно правното основание за отказаното право на данъчен кредит. Да бъдат изложени фактите и обстоятелствата, които съдът е приел за установени въз основа на преценката на събраните по делото доказателства поотделно и в тяхната съвкупност и по вътрешно убеждение. Съобразно приетите за установени обстоятелства, съдът следва да изложи установените факти и да направи съответните правни изводи досежно приложимите, въз основа на тези факти, материално правни норми. Следва да се обсъдят всички събрани по делото доказателства и всички доводи на страната, поотделно и в съвкупност и за доставките, получени от ревизираното лице и правото на данъчен кредит.

В случая в акта на ВАС не е посочено, какви точно нови фактически установявания следва да бъдат направени, съгласно нормата на чл. 222, ал. 2, т. 2 от АПК, поради което настоящият съдебен състав не намира, че не следва да изпълни конкретни указания, дадени от касационната инстанция, които са задължителни за него (чл. 224 от АПК).

По силата на чл. 226, ал. 1 и ал. 2 от АПК, първоинстанционният съд разглежда делото по общия ред, като производството започва от първото незаконосъобразно процесуално действие, послужило като основание за връщане на делото. При новото разглеждане на делото се допускат само писмени доказателства, които не са могли да бъдат известни на страната, както и доказателства за новооткрити или новонастъпили обстоятелства след първоначалното разглеждане на делото от първоинстанционния съд.

При липса на новопредставени писмени доказателства и на новооткрити обстоятелства, настоящият съдебен състав намира, че следва да направи своите изводи на базата на събраните в хода на административно дело № 7154 от 2022 г. доказателства.

I. Фактически установявания.

Между страните не се спори, че с процесния ревизионен акт за жалбоподателя, са установени публични задължения: 1. в размер на 7 050,00 лв. за данъчен период м. 12.2017 г. по 5 фактури, издадени от „Атлант Строй“ ЕООД. Фактурите са с предмет на доставка пелети.; 2. В размер на 799,83 лв. за данъчен период м. 01.2019 г. по 2 фактури, издадени от „Лидер Стил Про“ ЕООД. Фактурите са с предмет реклама в интернет сайт и телевизия bg-dnes24.com. и 3. В размер на 4 700,00 лв. за данъчен период м. 08.2019 г. по 3 фактури, издадени от „Сими 2019“ ЕООД.

В хода на ревизията при извършените насрещни проверки на всяко от трите дружества, издатели на фактурите на ЕТ „Фешън Топ Модълс - Димитрина Калъмбова“. не са представени доказателства, които да обосноват извод за реално извършване на спорните доставки. Такива не са представени и от ревизираното лице. Жалбоподателят е представил единствено фактури и частично приемо-предавателни протоколи и фискални бонове за плащане в брой към част от фактурите.

Заедно с жалбата до Директора на Дирекция „ОДОП“, са представени нови доказателства.

Във връзка с доставките от „Лидер Стил Про“ ЕООД са представени допълнително протоколи за дигитална реклама от 10.01.2019 г. и от 28.01.2019 г., както и Договор от 03.01.2019 г., сключен между ЕТ „Фешън Топ Модълс - Димитрина Калъмбова“ - възложител и „Лидер Стил Про“ ЕООД - изпълнител с предмет: дигитално представяне на хотел „Рилец“, базирано на посетители в онлайн медиите на изпълнителя, последващо таргетиране и перманентното им позициониране на съобщения в процес на тяхното поведение и посещение в социални мрежи и интернет пространство, обхващащо следните дейности: изготвяне и провеждане на цялостна онлайн рекламна кампания за популяризиране на посещенията в гореизброените хотели и места за настаняване, изготвяне и публикуване на промоционални рекламни банери за популяризиране на дейността на едноличния търговец, изготвяне на рекламна кампания във Facebook, G. AdWords и други рекламни канали чрез доставяне на таргетиран потребителски трафик към профилите, ежедневно управление и провеждане на кампанията във Facebook, G., AdWords и чрез други рекламни канали с цел оптимизиране на резултатите от нея.

Във връзка с доставките от „Сими 2019“ ЕООД са представени допълнително протоколи за дигитална реклама и договори, сключени на 10.07.2019 г., на 15.07.2019 г. и на 28.07.2019 г. между ЕТ „Фешън Топ Модълс - Димитрина Калъмбова“ - възложител и „Сими 2019“ ЕООД /изпълнител/, които са с идентичен предмет и клаузи, като договорът, сключен с „Лидер Стил Про“ ЕООД, с изключение на договореностите за цената.

Във връзка с доставките от „Атлант Строй“ ЕООД са представени допълнително експедиционни листове, за които органите по приходите се приели, че няма информация от кого са съставени и подписани. Други придружаващи процесиите доставките документи не са представени, вкл. за плащане.

За да се провери правилността на направените от органите по приходите изводи

съдът, при първоначалното разглеждане на делото е допуснал, изслушал и приел заключение на съдебно-икономическа експертиза (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 заключението следва да се кредитира като мотивирано, логично и съответстващо на събраните доказателства.

В определението си за насрочване на делото, настоящият съдебен състав е посочили, че независимо от липсата на конкретни указания на ВАС, за установяване на нови обстоятелства, следва да даде възможност на жалбоподателя да поиска събиране на допълнителни доказателства.

Фактите и обстоятелствата по отношение на тримата доставчици, във връзка с дадените от ВАС указания, могат да се обобщят както следва.

1. По отношение на издадените от „Лидер Стил Про” АД фактури.

Доставчикът е издал към ЕТ ”Фешън Топ Модълс - Димитрина Калъмбова” две фактури с предмет реклама в интернет-сайт bg-dnes24.com.

Фактурите са издадени във връзка с подписан между страните договор от 03.01.2019 г. Към всяка от фактурите са приложени протоколи за дигитална реклама от 10.01.2019 г. и 28.01.2019 г., видно от които възложителят е приел без забележки предоставената от доставчика услуга – Дигитално представяне на хотел Р.. Документите не са оспорени и са приети като доказателства по делото.

Видно от заключението на СИЕ, във връзка с тези доставки е извършено разплащане между страните. Фактурите са надлежно осчетоводени в счетоводствата на доставчика и получателя и са включени в СД за съответния данъчен период.

2. По отношение издадените от „Сими 2019” ЕООД фактури.

Доставчикът е издал към ЕТ ”Фешън Топ Модълс - Димитрина Калъмбова” три фактури с предмет, както следва: реклама в интернет-телевизия bg-dnes.tv и реклама в интернет-сайт bg-dnes24.com.

Фактурите са издадени във връзка с подписани между страните договори от 10.07.2019 г., 28.07.2019 г. и 15.07.2019 г. Към всяка от фактурите са приложен протокол за дигитална реклама от 07.08.2019 г., 06.08.2019 г. и 02.08.2019 г., видно от които възложителят е приел без забележки предоставената от доставчика услуга – Дигитално представяне на хотел Р.. Документите не са оспорени и са приети като доказателства по делото.

Видно от заключението на СИЕ, във връзка с тези доставки не е извършено разплащане между страните. Фактурите са надлежно осчетоводени в счетоводствата на доставчика и получателя и са включени в СД за съответния данъчен период.

3. По отношение издадените от „Атлант Строй” ЕООД фактури.

Доставчикът е издал към ЕТ ”Фешън Топ Модълс - Димитрина Калъмбова” пет фактури с предмет доставка на пелети.

Между страните няма подписани договори, към фактурите са представени експедиционни листове, видно от които транспортът на пелетите е за сметка на доставчика.

Видно от заключението на СИЕ, във връзка с тези доставки не е извършено разплащане между страните. Фактурите са надлежно осчетоводени в счетоводствата на доставчика и получателя и са включени в СД за съответния данъчен период.

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 кредити 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 препращащата 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.

Независимо, че издадените от доставчиците фактури са придружени с приемателно-предавателни протоколи, съответно с експедиционни листове, настоящият съдебен състав не може да приеме, че те са притежавали материална, техническа и кадрова обезпеченост да ги осъществяват 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 и експедиционни листове, независимо от липса на данни за тяхната неистинност. Без да са необходими специални знания, може да се приеме, че осъществяването на подробно описаните по-горе доставки изисква материално осигуряване – компютри, опит, в осъществяването на дигиталната реклама и назначен персонал.

Към фактурите с предмет „реклама в интернет сайт и в интернет телевизия ” с издатели „Лидер Стил Про“ ЕООД и „Сими 2019“ ЕООД, са представени като придружаващи документи Договори за реклама и протоколи за приета реклама на стойността на фактурата. Тези документи не дават достоверна информация за действително извършена услуга. В тях липсват конкретни данни по отношение на това в какво се състои рекламата, време на рекламата, налице ли е извършвана реклама, единични цени и обща стойност. Не са налице също така документи, от които да е видно какъв тип рекламни публикации са правени, брой на импресиите, за какъв период от време. Не са представени сертификати за извършените публикации, няма данни за одобрени между страните проекти на рекламните материали, съдържание, графичен дизайн, продължителност на излъчванията, какво е рекламното послание с оглед удостоверяване на връзката с икономическата дейност на ревизираното лице. Не са представени разпечатки от публикации в посочените сайтове, нито доказателства за формиране на цените, включително тарифа или друг документ, обосноваващ стойността на една импресия.

По отношение на доставката на пелети от „Атлант Строй” ЕООД не се ангажираха никакви конкретни доказателства за това, къде са съхранявани пелетите и с какви транспортни средства са били превозени. Касае за стоки със значителен обем и тегло (общо 94 тона по петте фактури). Няма данни доставчикът да е разполагал със складови помещения, където да е съхранявал стоките. Не се установява, че тези стоки са били купувани от друго лице, което притежавало такива помещения. В експедиционните листове е посочено, че транспортът е за сметка на доставчика. Безспорно е, че „Атлант Строй” ЕООД не е разполагало с тежкотоварни МПС, нито с наети такива, поради което не може да се приеме, че такъв транспорт изобщо е бил осъществен.

Не може да бъде споделено твърдението на жалбоподателя, че услугите са надлежно заплатени. Приложените бонове следва да означават, че фактурите са платени в брой. При анализа на доказателствата, включително становището на експерта по ССЧЕ, обаче се установява, че като платени в брой са осчетоводени единствено две фактури с доставчик „Лидер Стил Про“ ЕООД, и като неплатени в счетоводните регистри на дружеството и към момента на проверката фигурират останалите фактури, издадени от „Сими 2019“ ЕООД и „Атлант Строй” ЕООД.

Описаните, съпровождащи доставките документи са частни диспозитивни документи, които не се ползват с материална доказателствена сила. Именно предвид характеристиката на тези документи, от съществено значение е обсъждането на доказателствения материал в неговата съвкупност. При положение, че се касае за документи без материална доказателствена сила, е

необходимо те да са точни, конкретни, изчерпателни и да е налице пълно съответствие относно стопанските операции, отразени в тях, така че да може да бъде проследена по един несъмнен начин непрекъсваема верига от обстоятелства, водещи до единствено възможен извод за осъществяване на съответната доставка. Не се касае за формална преценка за реквизити на документи, а за изискване за надлежно документиране на всяка стопанска операция, така че да се елиминира всякакво съмнение относно нейното осъществяване. При съвкупната преценка на данните по конкретния спор, настоящият състав намира, че извод за реалност на доставките не следва от събраните доказателства относно доставките по фактурите, издадени от „Лидер Стил Про“ ЕООД, „Атлант Строй“ ЕООД и „Сими 2019“ ЕООД. В този смисъл настоящият съдебен състав споделя изводите на ВАС, Първо отделение, изложени в Решение № 3634 от 05.04.2023 г., по адм. дело № 4128/2022 г. и касаещи същите доставчици и сходни услуги.

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

С оглед изхода на спора на ответника се дължат разноски. Такива са поискани своевременно и следва да бъдат присъдени, като размерът им следва да се определи по реда чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 8, във връзка с чл. 7 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. На основание чл. 226, ал. 3 от АПК, съдът следва да се произнесе и по разноските за водене на делото и във Върховния административен съд.

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 „ЕТ ”Фешън Топ Модълс - Димитрина Калъмбова“ срещу Ревизионен акт № 22221519007691-091-001 от 04.10.2021 г., поправен с РА № П-22221521192390 - 003-001 от 12.11.2021 г., издадени от главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 640/29.04.22 г. на директора на Дирекция „ОДОП при ЦУ на НАП, с който за оспорвания са установени публични задължения по ЗДДС в размер на 7 050,00 лв. за данъчен период м. 12.2017 г., в размер на 799,83 лв. за данъчен период м. 01.2019 г. и в размер на 4 700,00 лв. за данъчен период м. 08.2019 г., ведно със съответните лихви за всеки от тези периоди.

ОСЪЖДА ЕТ ”Фешън Топ Модълс - Димитрина Калъмбова“, с ЕИК [ЕГН] 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, сумата от 4588 (четири хиляди петстотин осемдесет и осем) 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.