

# РЕШЕНИЕ

№ 3360

гр. София, 18.05.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 61 състав,**  
в публично заседание на 28.04.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Маргарита Немска**

при участието на секретаря Дора Тинчева, като разгледа дело номер **2403** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156-161 от Данъчно –осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба вх.№ 53-04-1043/23.12.2021г. по описа на ОДОП С. при ЦУ на НАП от [фирма] с ЕИК[ЕИК], представлявано М. М. чрез адв.Р. В. –САК, със съдебен адрес –гр.С., [улица], ет.5, офис 1 срещу издаденият му Ревизионен акт № Р-22221021001005-091-001/11.10.2021г., издаден от А. Г. М.- орган, възложил ревизията и А. Б. Г. –ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1915/20.12.2021г.на Директора на Дирекция „ОДОП” - [населено място] при ЦУ на НАП.

В жалбата се излагат аргументи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт, като според процесуалния представител на жалбоподателя неоснователно е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от Р. Е., Стартспринт Е. и Маринал М Е..Сочи се , че са представени писмени доказателства, въз основа на които се установява, че спорните доставки са реално осъществени. Твърди се, че незаконосъобразно не е признато правото на приспадане на данъчен кредит по фактури, относно закупуване н алеки автомобили, както и относн оизвършени разходи за консумативи, поддръжка и гориво за същите автомобили.

В съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от процесуалният си представител адв.В., която поддържа жалбата и моли съда да отмени оспореният ревизионен акт. Представя писмени бележки. Претендира разноски по представен списък.

Ответникът – Директора на Дирекция ОДОП С. към ЦУ на НАП, не се явява и не се представлява в съдебно заседание. Не изразява становище по жалбата.

Административен Съд С. - град, III отделение, 61 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразените становища 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:

По допустимостта на жалбата: Оспореният ревизионен акт е връчен електронно на 11.10.2021г. Жалбата до директора на ДОДОП С. при ЦУ на НАП е подадена на 14.10.2021г. /вх. № 53-06-8035 по описа на ТД –НАП С./. Решение № 1915/20.12.2021г на Директора на ОДОП С. е връчено по електронен път на 21.12.2021г. Жалба с вх.№ 53-04-1043 и адресирана до АССГ е подадена на 23.12.2021г. т.е. в законния 14- дневен срок.

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, а жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221021001005-020-001 от 18.02.2021 г., връчена на 19.02.2021 г., изменена със Заповед №Р-2222102 1001005-020- 002 от 19.05.2021 г, връчена на 23.06.2021 г., издадени от А. Г. М. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ГД на НАП С., определена като компетентен орган за възлагане на ревизията /О./, на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите /ЗНАП/, във връзка с чл. 112. ал. 2, т. 1 от ДОПК, със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора па ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне па задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчните периоди от 01.10.2017 г. до 31.01.2021 г.

С посочените ЗВР е определен срок за приключване на ревизията до 3 месеца от връчване на първата заповед т.е. до 19.05.2021г., изменен до 18.06.2021г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221021001005-092-001/13.09.2021 г., връчен на 14.09.2021г. С доклада е направено предложение за определяне на задължения за ДДС в размер на 84 524,45лв. и лихви за ревизираните периоди в размер на 25238,89 лева.

Ревизираният субект не е упражнил правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД не е постъпило писмено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-22221021001005-091 -001 от 11.10.2021 г., издаден от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и А. Б. Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 11.10.2021 г. Като краен резултат от проведеното ревизионно производство с оспорвания РА на дружеството са установени задължения за довносяне общо в размер на 110 444.29 лв., в т.ч., както следва: ДДС в размер на 84 524,45 лв. и лихви в размер на 25 919,84 лв.

С цел установяване на факти и обстоятелства и събиране на доказателства от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното дружество са предприети процесуални действия, подробно описани в констативната част на ревизионния доклад, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от ревизионния акт.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган в съответствие с изискванията на

чл.119 ал.2 и чл.118 ал.2 от ДОПК и приетите по делото Заповед № РД-01-128/18.02.2020г. на Директора на ТД –НАП С., с която са определени служителите, които да изпълняват функции на компетентен орган по чл.112 ал.2, т.1 и чл.119 ал.2 от ДОПК,

Решение № 1915/20.12.2021г. също е издадено от компетентен орган – директора на Д“ОДОП“ - С.. От това следва изводът, че първоначалната и последващите ЗИЗВР са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Спазен е и срокът за издаване на РА и на РД.

Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения- такива, които съществено са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице в хода на ревизионното производство, издаден е в съответната форма и съдържа необходимите реквизити. Ревизиращия екип е изследвал относими факти и обстоятелства, които са от значение за доказване на реалността на предоставената услуги и покупки на стоки, както и обективната възможност на доставчика да я извърши.

При оспорването на ревизионния акт по административен ред, жалбоподателят е представил значителни по обем и съдържание писмени доказателства, които не са обсъдени задълбочено от решаващият орган и не са отнесени към спорните доставки. Поради липса на извършен анализ, решаващият орган е достигнал до изводи, които противоречат и не са в съответствие с материалния закон-ЗДДС.

В хода на съдебното производство са представени от ответника и писмени доказателства за наличие на валиден електронен подпис по смисъла на чл.24 от ЗЕДЕП, въз основа на които се установява, че към датата на възлагане на ревизията, както и към датата на издаване на ревизионния акт, издателите на ревизионния акт са притежавали валиден електронен подпис, което свидетелства за валидно издадени електронни документи- ЗВР, РД и РА.

През ревизирания период дружеството е извършвало охранителна дейност, търговия с охранителна техника, проектиране, доставка и изработване на системи за сигурност на територията на страната, с код по Н. 8020 - дейности в областта на технически системи за сигурност. Представен е Лиценз №1724/17.01.2012 г. за извършване на частна охранителна дейност издаден от директора на Главна дирекция „Охранителна полиция“ при Министерство на вътрешните работи.

Ревизиращият екип е приел за недоказано реалното извършване на доставки по издадени на жалбоподателя фактури за извършени покупки от 3 доставчици – [фирма], [фирма] и [фирма], както и отказано право на данъчен кредит по ЗДДС във връзка със закупуване на 3 броя МПС, както и отказано право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС във връзка с разходи за поддръжка и закупуване на гориво за автомобилите.

Констатирано е, че данъчният кредит по ЗДДС за ревизирания период е формиран от покупка на материали, горива, услуги, охранително оборудване, инвентар и лизинг на дълготрайни материални активи /ДМА/ автомобили, отчетени като разходи и активи свързани с основната дейност на дружеството –жалбоподател.

[фирма] има сключени договори за лизинг по отношение на 3 автомобила

- Договор от 12.05.2016 г. за отдаване при условията на финансов лизинг, с опция за прехвърляне па правото на собственост на употребяван автомобил марка F.,

модел М., сключен с [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Договорена е покупна цена в размер на 30 677.51 Е. със срок на договора 60 месеца.

- Договор от 06.11.2019 г. за отдаване при условията на финансов лизинг с опция за прехвърляне на правото на собственост на употребяван автомобил марка F., модел E., сключен с [фирма], Договорена с покупна цена в размер на 48 476,00 Е. със срок на договора 60 месеца.

- Договор №14346 от 18.11.2016 г. за финансов лизинг на автомобил VW P. A., на стойност 39 779,78 Е., сключен с [фирма] с ЕИК[ЕИК].

Жалбоподателят е декларирал, че автомобилите са ползвани за дейността на дружеството. По счетоводни данни автомобилите са признати за ДМА и всички разходи за консумативи, горива и услуги, свързани с тях са отчетени като текущ разход за дейността.

Органите по приходите са формирали извод, че не са налични основания за признаване на процесните ДМА като такива, тъй като не е изпълнено едно от кумулативните изисквания за признаване на същите в счетоводната отчетност на дружеството, а именно - да се очаква икономическа изгода, свързана с актива, т.е. постигане /пряко или косвено/ в хода на употребата на ДМА на увеличаване на приходите; намаляване на разходите. Този извод е направен, въз основа на факта, че от жалбоподателя не са представени пътни книжки; пълномощни на служители, даващи им право на управлението на процесните леки автомобили; приемо-предавателни протоколи на материално отговорно лице при предаване на автомобила на служител, определен да управлява същите; документ за правоспособност на водача на МПС. В ревизираното дружество няма назначени лица на трудово и/или приравнено отношение на длъжност по НКПД с основен кон 8322 - водачи на леки автомобили. Не са изписвани разходи за горива, консумативи и поддръжка на процесните автомобили по конкретните ДМА и във връзка с конкретни последващи доставки, които да са установими, ако са налични пътни книжки.

С оглед на изложеното, на основание чл. 70. ал. 1. т. 2 и т. 3 от ЗДДС с РА е извършена корекция на правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 25 523,14 лв., по периоди, както следва:

За всички ревизирани данъчни периоди /от м. 10.2017 г. до м. 01.2021 г./ на посоченото правно основание, с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 13 485,73 лв. за придобиване на леките автомобили по 68 фактури, описани в таблица на стр. 9-12 в РД. издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК].

За всички ревизирани данъчни периоди /от м. 10.2017 г. до м. 01.2021 г./, по посочения ред с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 6 194.14 лв. за придобиване на леките автомобили по 48 фактури, описани в таблица на стр. 12-14 в РД издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК].

За данъчните периоди от м. 10.2017 г. до м. 06.2018 г. и от м. 08.2018 г. до м. 04.2019 г.. по същия ред. с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 2 385.21 лв. за разходи за поддръжка на процесните МПС по 64 фактури, описани в таблица на стр. 14-17 в РД. издадени от посочените в таблицата доставчици;

За данъчните периоди от м. 10.2017 г. до м. 05.2019 г. с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 3 475.86 лв. за покупки на гориво за автомобилите по 382 фактури, описани в таблица на стр. 17-33 в РД, издадени от посочените в таблицата доставчици.

С жалбата срещу ревизионния акт, адресирана до решаващият орган е представен снимков материал, от който е видно, че така закупените автомобили са с поставени върху тях лого на фирмата, представена е и Заповед № 12/06.03.2012г. на управителя на дружеството, с която е забранено всички налични автомобили –собственост на дружеството, да се използват от персонала и ръководството за лични цели, включително и в почивни и празнични дни. Неоснователни са аргументите на решаващият орган, че заповедта е издадена преди датата на закупуване на автомобилите, поради което е приел, че няма отношение към новозакупените автомобили. След като няма данни заповедта да е отменена или изменена, то няма обективна причина, да се приеме че същата е неотнoсима. Заповедта е действаща и към момента на придобиване на посочените ДМА.

Неоснователен е и аргумента, че в дружеството няма назначени лица на длъжност шофьор. Няма законово изискване, автомобилите –ДМА да бъдат управлявани за цели на дружеството единствено от лица, назначени на длъжност „шофьор“.

Представени са и счетоводни документи – годишни данъчни декларации за 2017г., за 2019г., и за 2020г., в които разходите за финансов лизинг и закупуване на автомобилите са надлежно посочени и осчетоводени. Въз основа на синтетична и хронологична оборотна ведомост за 2019г., оборотна ведомост и хронологична ведомост за 2020г. съдът констатира, че са начислявани и амортизации за транспортните средства, като са отразени и заеми към доставчиците на автомобилите. В хода на ревизионното производство е представена и хронология на сметки от група 60.

От всички представени от ревизираното дружество писмени доказателства пред решаващия орган и ревизиращия екип, съдът намира, че неправомерно органите по приходите не са признали правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 13 485.73 лв. за придобиване на леките автомобили по 68 фактури, описани в таблица на стр. 9-12 в РД, издадени от [фирма], на данъчен кредит общо в размер на 6 194.14 лв. за придобиване на леките автомобили по 48 фактури, описани в таблица па стр 12-14 в РД, издадени от [фирма], на данъчен кредит общо в размер на 2 385.21 лв. за разходи за поддръжка на процесните МПС по 64 фактури, описани в таблица на стр. 14-17 в РД, издадени от посочените в таблицата доставчици;

Съгласно чл.70 ал.1 т.2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит не е е налице, независимо, че са изпълнени условията на чл.69 или 74, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или по –общо за дейности, различни от икономическата дейност на лицето, а според точка 3 – стоките или услугите са предназначени за представителни или развлекателни цели. Именно въз основа на тези правни основания, ревизиращият екип е отказал да признае правото на приспадане на ДДС по посочените по –горе фактури. Въпросът дали данъчнозадълженото лице е придобило стоката в това си качество за целите на своята икономическа дейност е фактически и следва да се преценява с оглед на всички данни по случая. Те са в унисон с разясненията на СЕС, дадени в Решение по дело С-118/11, които акцентират върху разликата между оперативен и финансов лизинг. Последният се отличава с това, че на лизингополучателят се прехвърлят всички рискове и изгоди от собствеността или, че стойността от вноските практически е идентична с пазарната стойност на стоката. СЕС уточнява, че понятието доставка на стока не се отнася само да прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещь от определено

лице, което овластява друго лице, да се разпорежда фактически с нея като собственик /т.39/ В хипотезата, при която договорът за лизинг на автомобил предвижда в края на договора да се прехвърли собствеността на автомобила на лизингополучателя или на лизингополучателя да се предоставят присъщите за правото на собственост върху автомобила основни правомощия, а именно да му се прехвърлят по същество всички рискове и изгоди от собствеността на автомобила, и ако настоящата стойност на сбора от вноските е практически идентична на пазарната стойност на стоката, сделката следва да се приравни на придобиване на дълготраен актив –т.40 от цитираното решение.

По делото липсват всякакви доказателства, че автомобилите са ползвани за представителни или развлекателни цели. Дефиницията за последните е дадена в чл.62 ал.1 от ППЗДДС-посрещане, престой и изпращане на гости и делегации, нощувки; консумация на храна и напитки; организиране на делови срещи, тържества, развлекателни мероприятия; екскурзии. Не е установено, дружеството да попада в изключенията, предвидени в ал.2 на цитираната разпоредба, а именно организиране на симпозиуми, конгреси, конференции и други подобни мероприятия, които са пряко свързани с представяне или тестване на предлаганите от лицето стоки и услуги в рамките на независимата му икономическа дейност. Предвид това, съдът намира че не е изпълнен състава на чл.70 ал.1 т.3 от ЗДДС.

На следващо място, жалбоподателят е ангажирал достатъчно писмени доказателства, въз основа на които се обосновава извод, че автомобилите и свързаните с тях разходи за закупуване на гориво, консумативи и поддръжка са използвани във връзка с извършваната икономическа дейност на жалбоподателя, поради което не са налице и предпоставките на чл.70 ал.1 т.2 от ЗДДС.

Видно от представените договори за денонощна физическа охрана, сключени от жалбоподателя, част от охраняваните обекти са в различни населени места, а именно – [населено място], [населено място], в различни квартали на [населено място] –кв.Б., кв.Д., кв.С., обект на Околовръстен път, кв.Ч., /район К./ които несъмнено за изпълнение на уговорените в договорите за охрана задължения, изискват използване на моторни превозни средства.

Писмените доказателства не са оспорени от ответника, предвид това и като надлежно съставени и заверени, съдът ги кредитира изцяло и въз основа на същите прави извод, че закупените автомобили са използвани изцяло за независимата икономическа дейност на дружеството, като липсват каквито и да било доказателства, че автомобилите и извършените по отношения за тях разходи за поддръжка и гориво са били предназначени за друга дейност, която не е свързана с предмета на дейност на дружеството.

Предвид това, в тази му част ревизионния акт е незаконосъобразен като издаден в противоречие с правилата на ЗДДС и целта на закона.

На основание чл.68 ал.1 т.1 и т.2 от ЗДДС и чл.69 ал.1 от ЗДДС във връзка с чл.25 от ЗДДС и чл.6/9 от ЗДДС с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 59 001,31 лв.. поради формиран извод за

липса на реални доставки, документирани с общо 32 фактури, издадени от следните 3 дружества - преки доставчици: [фирма] е ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК].

**Относно доставките от [фирма].** За данъчни периоди от м. 10.2017 г. до м. 04.2018 г. е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 26 534.00 лв. за доставки по 14 фактури, издадени от „Р.“ Е..

Предмет на доставка са рекламни услуги - печат и разпространение на рекламни листовки в различни населени места - [община]. Допсат. П., С.-град, В.. Софийска област. П., М., С.; печат на каталог и календари.

За установяване реалността на доставките от [фирма] са представени копия на спорните фактури, приемо-предавателни протоколи, документи за плащане по фактурите; сключен между страните договор от 01.01.2018 г., с предмет - услуга - дизайн, оформление, хартия и печат на рекламни листовки, флаери, брошури и всякакви рекламни материали със срок до края на 2018г.; оборотни ведомости и опис на счетоводни документи.

Съгласно представените от доставчика оборотни ведомости, дружеството не разполага с ДМА, т.к. във ведомостите не фигурират счетоводни сметки от група 20. В представените писмени обяснения се твърди, че дружеството възстановява печатарска техника, но това не се доказва от представените счетоводни данни, тъй като разходи във връзка с описаното не са отразени. В обяснителна записка доставчикът декларира, че ползва наето помещение, по тези твърдения не се потвърждават от декларираните данни в дневниците за покупки по ЗДДС за периода, както и от счетоводната отчетност. Не е представен договор за наем на помещение. От прекия доставчик не са представени фактури от предходни доставчици за вложени материали и ползвани услуги във връзка с фактическото изпълнение на спорните фактурирани рекламни услуги. В оборотните ведомости на доставчика по кредита на сч. с-ка 302 - Материали няма изписвани материали. Не е представен стокос поток, от който да е установено изписване на вложени материали по фактурираните доставки. Относно разполагаем персонал със съответната квалификация от доставчика са изискани, но не са представени доказателства. Не са предоставени копия на трудови договори и длъжностна квалификация. По данни от информационната система /ИС/ на НАП доставчикът е декларирал един трудов договор е А. А. К., на длъжност работник, печатарска Машина с НКПД 73222034. За същото лице са декларирани данни за трудов договор с друг спорен доставчик [фирма].

Според представените документи, предмет на спорните доставки с изработка на рекламни материали и разнасяне на същите до пощенски кутии в различни общини. В тази връзка за доказване реалността на доставките от органите по приходите е изискана информация за начин на калкулиране на себестойността на изработените рекламни материали, но такава не е представена. Изрично е изискана, но не е представена търговска кореспонденция, удостоверяваща: конкретна заявка с изисквания, цели на рекламата и целева група; изготвени и

изпратени идейни проекти; одобрение и/или допълнителни изисквания към идейните проекти и друга специфична за декларираните доставки търговска кореспонденция.

Съгласно представения Договор от 01.01.2018 г. „Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да извърши следната услуга: дизайн, оформление, хартия и печат на рекламни листовки, флаери, брошури и всякакви други рекламни материали. В договора не са конкретизирани данни за възложените услуги.

От договора, фактурите и конкретно от представените приемо-предавателни протоколи е установено, че са декларираните доставки по разпространение на рекламни материали в различни населени места - [община]. [община], [община]. [община], [населено място], [община], [община], [община], [община], [община], Софийска област и други. В тази връзка, при съпоставка на описаното с декларираните продажби в дневниците по ЗДДС на жалбоподателя, е установено, за ревизираните периоди няма нито една издадена приходна фактура от клиенти в цитираните общини. Договорените доставки се извършват до пощенски кутии, но не е декларирана нито една продажба на физически лица.

В обобщение в РА е формиран извод за липса на реални доставки на рекламни услуги по спорните 14 фактури, издадени от [фирма].

За данъчните периоди от м. 04.2018 г. до м. 11.2018 г. е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 72 295,60 лв. за доставки, документираните със 17 фактури, описани в таблица на стр. 36 в РД, издадени от [фирма].

Предмет на доставки са услуги - печат и разпространение на рекламни листовки в Област Б.. С.. Д.. Пловдивска област. Б. област. [община]. [община]. [община], [община], [община] 1 ърново, [община]. П.. Софийска област, К.. С.. П.. В.. Б.. Р., Х..

За установяване реалността на доставките, в отговор по искането на органите по приходите от доставчика са представени копия на спорните фактури, приемо-предавателни протоколи, документи за плащане по фактурите; сключен между страните договор от 01.04.2018 г.. с предмет - услуга - дизайн, оформление, хартия и печат на рекламни листовки, флаери, брошури и всякакви рекламни материали със срок до края на 2018 г.; оборотни ведомости и опис на счетоводни документи.

Съгласно представените от доставчика оборотни ведомости, дружеството не разполага с ДМА, във ведомостите не фигурират счетоводни сметки от група 20 В представените писмени обяснения се твърди, че дружеството възстановява печатарска техника, но това не се доказва от представените счетоводни данни, тъй като разходи във връзка с описаното не са отразени.

В обяснителна записка доставчикът декларира, че ползва наето помещение, но тези твърдения не се потвърждават от декларираните данни в дневниците за покупки по ЗДДС за периода, както и от счетоводната отчетност. Не е представен договор за наем на помещение. От прекия доставчик не са

представени фактури от предходни доставчици за вложени материали и ползвани услуги във връзка с фактическото изпълнение на спорните фактурирани рекламни услуги. В оборотните ведомости на доставчика по кредита на сч. с-ка 302 - Материали няма изписвани материали. Не е представен стоков поток, от който да е установимо изписване на вложени материали по фактурираните доставки. Относно разполагаме персонал със съответната квалификация от доставчика са изискани, но не са представени доказателства. Не са предоставени копия на трудови договори и длъжностна квалификация. По данни от информационната система /ИС/ на НАП доставчикът е декларирал един трудов договор с А. А. К., на длъжност работник, печатарска машина с НКПД 73222034. За същото лице са декларирани данни за трудов договор с другия спорен доставчик - [фирма].

От договора, фактурите и конкретно от представените приемо-предавателни протоколи, органите по приходите са установили, че са декларирани доставки по разпространение на рекламни материали в различни населени места: [община], [община], [община], Б. област, [община], [община], [община], [община], [община], [община], [община], Софийска област, [община]. [община], [община], [община], Бургаска област и други. В тази връзка, при съпоставка на описаното в декларираните продажби в дневниците по ЗДДС на жалбоподателя, е установено, за ревизираните периоди няма нито една издадена приходна фактура от клиенти в цитираните общини. Договорените доставки се извършват до пощенски кутии, но не е декларирана нито една продажба на физически лица.

За доставчиците [фирма] и [фирма], ревизиращия екип е констатирал, че са фактурирани предоставени рекламни услуги - дизайн, оформление, хартия и печат на рекламни листовки, флаери, брошури и всякакви други рекламни материали и разпространението на същите в различни общини на територията на страната. Предоставената услуга е многокомпонентна. За фактическо предоставяне е необходима кадрова, материална и техническа обезпеченост на доставчика или съответно подизпълнители по доставката, каквито не са декларирани. Следва да е наличен достатъчен на брой квалифициран персонал в областта на дизайна, оформлението и печата. Логично следва да са налични ДМА - обект, машини и съоръжения, необходими за фактическото изработване на листовките, флаерите, брошурите и календарите. Същите би трябвало да са заведени в патримониума на дружеството или да са наети от трети лица, а не само да се декларира, че са възстановени излезли от употреба машини.

Логично са необходими материали, които да се вложат в създаването на договорирания продукт като хартия, мастила и други специфични материали. Същите са родово определени вещи и подлежат на коректно завеждане и съответното изписване на база калкулация на себестойност, по смисъла на СС 2 В представените договори и фактури изрично е договорирано и фактурирано разпространение на рекламните материали, за което не са представени командировъчни разходи, не са налични автомобили в патримониума на

дружествата.

Не е представена търговска кореспонденция, указваща действително заявени рекламни материали с конкретни спецификации и изисквания от ревизираното дружество, изработени идейни проекти, одобрени такива, отчети, доказващи действително разпространение на конкретен адрес/обект, указан от Възложителя.

Жалбоподателят е упражнил право на приспадане на данъчен кредит по фактура № 225/20.06.2018г. с данъчна основа 858,56 лева и ДДС -171,71 лева, издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК].

При проверка в дневниците за продажби на сочения доставчик е установено, че няма декларирана издадена фактура към жалбоподателя.

В тази връзка от жалбоподателя е представено заверено копие на фактура със същия номер, но с издател [фирма] с ЕИК[ЕИК], както и сключен с посоченото дружество Договор от 20.06.2018 г., с предмет изработка на униформени, работни облекла.

По данни от ИС на НАП е установено, че нито едно от двете посочени дружества не е деклариало продажби за периода м. 06.2018 г. към жалбоподателя. Не са представени приемо-предавателни протоколи във връзка с доставката. От представеното заверено копие на фактура се установява, че предмет на доставката са униформени облекла с бродиран герб и фирмен знак. Не е представена търговска кореспонденция и други данни за предаване на доставчика на модел на процесиите елементи, в какви цветове и къде да бъдат бродирани. Констатирано е, че доставчика, независимо дали е налична техническа грешка при деклариране на ф-ра №225/20.06.2018 г., не е декларирана продажбата - нито [фирма] с ЕИК[ЕИК], нито [фирма] с ЕИК[ЕИК].

Според ревизиращия екип, не са налични фактически доказателства за действително предоставени работни облекла от деклариания доставчик [фирма] с ЕИК[ЕИК]. В заключение в РА е формиран извод за липса на реална доставка по спорната фактура.

Тези констатации на органите по приходите са неправилни. Явно, от страна на жалбоподателя е допусната техническа грешка при деклариране на процесната доставка. Видно от приложения приемо –предавателен протокол /приложение папка 6/14 –лист 576/, на датата на издаване на фактурата -20.06.2018г., е подписан и от двете страни цитирания приемо –предавателен протокол, видно от който са предадени 32 броя ризи, който брой отговаря на броя на ризите, посочени във фактурата. Както в проткола, така и във фактурата е посочено, че заплащането ще бъде извършено с платежно нареждане по банков път.

По съществуто на спора следва да се има предвид, че механизмът на ДДС поставя като условие за възникване на правото на данъчен кредит установяване наличието на реална доставка по смисъла на чл.6 , чл.8, ал.1 и чл.9, ал.1 ЗДДС като на датата на възникване на данъчното събитие по смисъла на чл.25,ал.1

ЗДДС възниква задължение за регистрираното лице да начисли данък и съответно свързаното с това право на получателя да ползва данъчен кредит. Жалбоподателят, който е ревизирано лице, което твърди, че в негова полза е възникнало субективното материално право за приспадане на данъчен кредит, следва да установи по несъмнен начин реалността на доставките. За обосноваване на доставка на услуга, най-общо е необходимо да са налице доказателства, удостоверяващи възможността на доставчика да изпълни предмета на договора, осъществяването на фактическите действия, в които се изразява договорената услуга и престоирането на резултата от получателя по доставката.

За нуждите на облагането по ЗДДС понятието услуга е дефинирано с разпоредбата на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Видно от цитираната правна норма, доставка на услуга е всяко извършване на услуга. При доставките на услуги е относимо изследване, дали при възлагане на услугата, страните са договорили по конкретен начин вида, количеството, качеството, единичната и общата цена на услугата и какви отделни компоненти формират договорената цена, защото единствено при индивидуализиране в достатъчна степен на възложената услуга може да се направи извод за наличие на реални търговски отношения с конкретен предмет и реално уговорени насрещни престации. Конкретният предмет е гаранция и за конкретно приемане на резултата от изпълнение на услугата. / В този смисъл т.37 от Решение от 27.03.2014г. C-151/13 Le Rayon d'Or и т.40 от Решение на СЕС от 20.06.2013г. по дело C-653/2011/.

Съгласно чл.68 ал. 1 т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки и услуги по облагаема доставка. От съдържанието на разпоредбата се налага извод, че стоките и услугите трябва да са фактически получени, за да може тази сума на данъка да бъде приспадната.

Правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, който включва и начисляването на ДДС по издадените от доставчика на получателя фактури, за което по делото не се спори, че е изпълнено. Липсата обаче на реално осъществена доставка, дори да са изпълнени всички останали законови изисквания, никога не води до възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. Услугата подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение, в рамките на което са разменени конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя. Следва да се прецени резултатът, който е предаден, съответства ли на възложеното, какви трудови и материални ресурси са ползвани от доставчика и направените във връзка с тях разходи /т. 40 от Решение от 20 юни 2013 г. по дело C-653/11 г., /. В случая доставчиците [фирма] и [фирма] надлежно са отразили всяка една фактура в дневниците си за продажби и в СД по ЗДДС за конкретния данъчен период и са внесли дължимия ДДС. Налице са писмени доказателства относно наличие на

облигационни отношения с жалбоподателя – договори, приемо –предавателни протоколи и плащане по всяка една фактура. Уговорените услуги са несъмнено свързани с дейността на дружеството –жалбоподател.

Доводите на решаващия орган, относно дерегистрацията на дружествата по ЗДДС по инициатива на орган по приходите са неотносими, доколкото същата е извършена по отношение на всяко едно от двете дружества след датата на извършените от същите спорни доставки.

От допълнително представените от жалбоподателя писмени доказателства пред решаващия орган, съдът констатира, че [фирма] ползва под наем наето производствено помещение, въз основа на сключен договор за наем на недвижим имот / лист 139 от делото/. Представен е и договор за възлагане на дейности за подизпълнение от 15.09.2017г. сключен между [фирма] и [фирма].

Приети по делото са и фактури ведно с фискални касови бонове/ лист 142-158 от делото/ за закупуване от доставчика на консумативи за печат и печатарски машини.

Установява се, че в дружеството –доставчик е бил назначен служител на трудов договор, за което обстоятелство са представени трудов договор и разчетно –платежна ведомост.

За [фирма] от жалбоподателя са ангажирани договор за възлагане на дейности за подизпълнение от 05.01.2018г. сключен между [фирма] и [фирма], договор за наем на недвижим имот от 10.01.2019г сключен със Сдружение „Съюз на българските журналисти“, фактури ведно с фискални бонове , удостоверяващи закупуване на консумативи за извършване на печат на рекламни листовки, брошури и всякакви рекламни материали, трудов договор за назначен служител А. А. К..

Доставките от посочените търговски дружества са извършвани в различни данъчни периоди, поради което доводите на решаващия орган, че и за двете дружества едно и също лице е назначено на трудов договор, което било индиция за обективна невъзможност за предоставяне на спорните услуги, са неприемливи, тъй като трудовата заетост на лицето в двете търговски дружества не съвпада по време, видно от датата на сключване на трудовите договори.

Непредставянето на изискани от органите по приходите писмени доказателства от всеки един от доставчиците не би могло автоматично да се тълкува във вреда на жалбоподателя или да формира извод за изначална липса на тези доказателства.

Необосновани са изводите, че няма данни за конкретно ползвани печатарски машини, след като при административното оспорване на ревизионния акт са ангажирани фактури за закупуване на такъв вид техника, както и са представени писмени доказателства за ангажиране на подизпълнител за изпълнение на част от уговорените услуги. В случая са установени конкретни подизпълнители за извършване на част от възложените на доставчиците

услуги, а именно за дизайн, оформление, печат и предпечат на различни по вид рекламни материали – брошури, листовки, като за това обстоятелство, от жалбоподателя са представени доказателства за наличие на търговски отношения. Адресирането на очакване към жалбоподателя да търси кадрова и материална обезпеченост по веригата от доставки е неоправдано, като няма данни жалбоподателя да е съзнавал, евентуално извършени от поддоставчиците и доставчиците измамливи действия.

Противно на доводите, изложени от решаващия орган, доказването с преките първични писмени доказателствени средства не е разколебано с индициите за отсъствие на удостоверено отчитане на работата на изпълнителите по гражданското правоотношение или на служителите по трудово правоотношение, както и на информационни следи за заплащане на извършеното и неизпълнението на публичноправните задължения по деклариране и информиране за получените, изплатени доходи на физическите лица.

Противно на твърденията на ревизиращия екип и решаващия орган, жалбоподателят е представил доказателства за доставчиците, че същите са разполагали с наети производствени помещения, както и фактури, за извършени от тях разходи за част от необходимите консумативи за изработка на рекламни материали.

Неотносим към правото на приспадане на данъчен кредит на получателя е начинът на отчитане на разходите от доставчика, каквито констатации са направени от ревизиращия екип и същите са възприети и от решаващия орган. По разясненията на СЕС в т. 47 на решението му по дело С-18/13 евентуалното неизпълнение от страна на доставчика на услуги на някои счетоводни изисквания не може да постави под въпрос правото на приспадане, с което разполага получателят на услугите, що се отнася до платения за тях ДДС, когато фактурите за предоставените услуги съдържат цялата изискуема информация по член 226 от Директива 2006/112.

Съдът, намира че от така представените в хода на ревизионното производство и пред директора на ОДОП –С. писмени доказателства несъмнено се установява наличие на облигационни отношения. Наличието на договори, приемо-предавателни протоколи и първични счетоводни документи, с отразени в тях достатъчно точно и детайлно вида на услугите, начинът на получаването им свидетелства за реалност на спорните доставки. Съдът цени и предоставените писмени обяснения от В. Е. –управител на [фирма] и Д. Детелинова Д. - управител на [фирма], които изцяло кореспондират с представените писмени доказателства.

Представените двустранно оформени приемо- предавателни протоколи имат доказателствена сила за приемо-предаване на извършеното, според които по правилата на ЗЗД се счита, че изпълнението е осъществено, а услугите - завършени, или в който момент настъпва данъчното събитие по смисъла на ЗДДС.

Законосъобразно, от жалбоподателя е направеното позоваване на даденото задължително тълкуване на СЕС по решение по дела С-285/11, С-18/2013, С-142/11, според което не се допуска национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане на ДДС на данъчнозадължено лице - платец, поради това, че издателят на фактурата или някой негов доставчик, е извършил нарушения, без да доказва, въз основа на обективни данни, че ДЗЛ е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от доставчик по веригата, както не се допуска и национална практика, съгласно която се отказва право на приспадане, поради това, че данъчно – задълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата има качеството на данъчно – задължено лице, разполага със стоките, предмет на доставка, бил е в състояние да ги достави или да изпълни услугата, изпълнил е задълженията за фактуриране и деклариране на данъка, или когато данъчно – задълженото лице не разполага с други документи, освен фактурата, когато данъчно – задълженото лице не е разполагало с данни за евентуални нарушения или измами от страна на издателя на фактурата.

Съобразно задължителното тълкуване, дадено в т.33 - 35 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 доставката на стоки включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещь от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик. В процесния РА няма констатация за извършване на измама от страна на издателя на фактурите или от друг субект по веригата доставки, за която ревизираното лице да е знаело или да е трябвало да знае. Същевременно са представени доказателства, установяващи обективното извършване на услугите. Затова получателят, в качеството му на данъчнозадължено лице, разполагащо с данъчни фактури, отразяващи действително извършени рекламни услуги, по които дружеството е платило данъчните основи, има право на данъчен кредит в размер, съответстващ на платения ДДС по фактурите.

Предвид горното и при наличие на кадрова обезпеченост не може да се ограничи правото на получателя по доставката на услугата да приспадне данъчен кредит по платената от него услуга, ползвана за целите и в икономическата му дейност, при липса на данни за данъчна измама - виж решение на СЕС по дело С-18/13/. В решението си от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11 г., СЕС е приел, че чл. 167, чл. 168, буква а), чл. 178, буква а) и чл. 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това, че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на данъка върху добавената стойност, или поради това, че въпросното данъчнозадължено

лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател.

Предвид всичко изложено, ревизионният акт като незаконосъобразен, издаден в противоречие с материалния закон, следва да бъде отменен.

С оглед изхода на делото и при обстоятелството, че са отправени искания за разноски от жалбоподателя по представен списък в размер на 4650 лева / 50 лева внесена държавна такса и 4600 лева заплатено в брой адвокатско възнаграждение/, такива се дължат, като същите са своевременно поискани на основание чл.161 ал.1 от ДОПК. За претендираните разноски са представени писмени доказателства за действителното им изплащане.

Водим от горното ина основание чл.160 ал.1 пр.2 и пр.4 от ДОПК, Административен съд – С. град – III-то отделение, 61 състав,

#### РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221021001005-091-001/11.10.2021г., издаден от А. Г. М.- орган, възложил ревизията и А. Б. Г. –ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1915/20.12.2021г.на Директора на Дирекция „ОДОП” - [населено място] при ЦУ на НАП, с който по отношение на [фирма] с ЕИК[ЕИК], представлявано М. М., са установени допълнителни данъчни задължения по ЗДДС за периода 01.10.2017г. до 31.01.2021г. , произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС в размер на 84 524,45 лева и лихви за просрочие в размер на 25 919,84 лева.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно –осигурителна практика“ С. към ЦУ на НАП да заплати на [фирма] с ЕИК[ЕИК], представлявано М. М. сумата от 4650 лева, разноски по делото.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните пред Върховния административен съд на Република България.

СЪДИЯ: