

# РЕШЕНИЕ

№ 108

гр. София, 10.01.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав**, в публично заседание на 20.10.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Златка Илиева**

при участието на секретаря Илияна Янева, като разгледа дело номер **5839** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156-161 ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма],[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] представявано от В. Г. Р. срещу Ревизионен акт №Р-22220620002596-091-001/29.12.2020г., издаден от Х. Б. М.-орган, възложил ревизията и Б. К. С.-ръководител на ревизията, при ТД на НАП С., в частта потвърдена с Решение №471/26.03.2021г., на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) при ЦУ на НАП [населено място], относно установени допълнителни задължения за данък върху добавената стойност (ДДС) по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), във връзка с отказано право на приспадане на данъчен кредит (ДК) за данъчните периоди от м.07.2015г. до м.12.2015г., от м.02.2016г. до м.06.2016г., м.09.2016г., м.12.2016г., от м.03.2017г. до м.06.2017г. и от м.08.2017г. до м.12.2017г. общо в размер на 32561,53лв., от които главница в размер на 22559,20лв. и лихви за забава в размер на 10002,33лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради противоречие с материалноправните разпоредби. Поддържа, че при установяване на реалността на доставките липсва нормативно изискване за установяване на произход на стоката или услугата, респ. наличието на кадрова и техническа обезпеченост. Счита, че отговаря на всички законови изисквания за признаване правото на приспадане на данъчен кредит (ДК). Посочва, че в хода на ревизионното производство са представени достатъчно доказателства за реалността на спорните доставки, вкл. редовност и документална обосновааност на воденото

счетоводство, а изтъкнатите от приходните органи обстоятелства не могат да бъдат вменени в отговорност на получателя по доставките. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част и да му присъди сторените разноски.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД-С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220620002596-020-001 от 07.05.2020г., е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите Б. К. С.-Главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и Т. В. Н.-Инспектор по приходите, за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.07.2015г. до 31.07.2019г. в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР, по реда на чл.29, ал.4 от ДОПК на 21.05.2020г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 21.08.2020г.

Със ЗИД на ЗВР №Р-22220620002596-020-002 от 14.08.2020г. срокът на ревизията е удължен съобразно чл.114, ал.2 ДОПК до 21.10.2020г.

Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице.

Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от раздел I, т.18 на представена от ответника заповед №РД-01-818/10.05.2019г., с която директорът на ТД на НАП [населено място] е възложил на Х. Б. М., в качеството му на началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП [населено място] функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 ДОПК.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения по делото, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Доказателствата не са оспорени от противната страна, включително по реда на чл.184 ГПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220620002596-092-001/09.11.2020г., връчен на 13.11.2020г. по електронен път. На основание чл.117, ал.5 от ДОПК срещу съдържащите се в РД констатации и предложение за установяване на задължения ревизираният субект е подал възражение с вх.№53-00-1609/22.12.2020г. по регистъра на ТД на НАП С., което е преценено от издателите на акта като неоснователно.

Ревизията е приключила с РА №Р-22220620002596-091-001/29.12.2020г., издаден от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.-орган, възложил ревизията и Б. К. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ГД на НАП С.- ръководител на ревизията.

С оспорения РА е установен резултат за ревизираните периоди - данък добавена стойност за внасяне, ведно с определените лихви за забава, общо в размер на 32561,53лв., главница и лихви.

Установено е, че ревизираното дружество е декларирало следните основни дейности: „Търговско посредничество с разнообразни стоки“, „Търговия на едро с други нехранителни потребителски стоки“, „Търговия на едро с други стоки за домакинството“.

Дружеството разполага със склад под наем в [населено място].[жк], [улица], където

се съхраняват закупените стоки.

За извършените доставки задълженото лице е начислило ДДС по реда на чл.86, ал.1 от ЗДДС.

В хода на ревизията са изследвани факти досежно реалното извършване на декларираните от ревизираното лице като получени доставки по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], по които е упражнено право на приспадане на данъчен кредит, чрез включването им в дневниците за покупки по ЗДДС.

На основание чл.37, ал.3 от ДОПК, чл.53 и чл.56. ал.1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения с изх.№Р-22220620002596-040-002/04.06.2020г. В отговор с вх.№53-00-1609 от 19.06.2020г. са представени писмени обяснения и транспортни документи за В..

С Протокол КД-73 са присъединени документи от друго производство №Р-22220620002596-П.-001/29.10.2020г., като относими към настоящия спор, фактури придружени с фискални бонове, хронологични регистри и оборотни ведомости.

Извършен е преглед на наличните счетоводни и търговски документи за ревизирания период съхранявани в офиса на дружеството, обслужващо счетоводно жалбоподателя обективизирано в Протокол №1741794/15.07.2020г.

На основание чл.45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица-доставчици: [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

По реда на чл.32 от ДОПК са връчени исканията за представяне на документи на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] /с предишно наименование [фирма]/ и [фирма]. Тези дружества не са отговорили на исканията. Не са представили изисканите им документи за установяване реалността на доставките по издадените на ревизираното лице фактури.

По реда на чл.29, ал.4 от ДОПК е връчено искане за представяне на документи на [фирма]. От дружеството са представени единствено фактурите и хронологични ведомости.

На останалите спорни доставчици не са връчвани искания за представяне на документи. Изводите за липса на доставки по издадените от тях фактури са формирани въз основа на представените от ревизираното лице доказателства и данните от информационните масиви на НАП.

С искане за представяне на документи и писмени обяснения с изх. №Р-222202596-040-002/04.06.2020г., на ревизираното лице е указано да представи доказателства за реалността на доставките по процесите фактури. Изискани са договори, копия на платежните документи, запитвания, поръчки, писмена електронна кореспонденция, обратна комуникация с доставчиците, както и писмени обяснения какво представляват услугите.Изискани са конкретни писмени обяснения и доказателства, съобразени със спецификата на конкретните доставки.

За доставките с предмет рекламни услуги, отпечатване и разпространение на флаери, са изискани обяснения, за чия сметка са вложените в рекламата материали и ако са за сметка на ревизираното дружество, да се посочи, кои са фактурите за закупени материали и да се представи извлечение от счетоводните сметки, по които са осчетоводени същите. Изискани са също документи и писмени обяснения относно проектирането, изработването и разпространението на рекламните материали.

Изискана е информация в какво се е състояла съответната услуга: рекламна услуга, интернет реклама, ИТ услуга, телефонна и интернет кампания и консултация, следяща за липси и разлики между складовите наличности и наличностите в склад. Ревизиращите са поискали информация за изработен проект за рекламни материали със съдържание, свързано с независимата икономическа дейност на жалбоподателя, както и писмени договори относно информацията, която ще съдържат рекламните материали, графичния им вид и визия, и ако има такива, как е предадена информация на жалбоподателя, на хартиен/магнитен или друг вид носител.

За доставките, свързани с ремонтни дейности са изискани обяснения за чия сметка са използваните материали, ако е за сметка на дружеството да се представи копие на фактурите за закупени материали, сключени договори или друг вид писмени договорки за извършваните услуги, кои лица са извършили услугите ремонтни дейности и ремонт на турбо на автомобил. Изискани са данни за обектите, където са били извършвани услугите, извлечение от счетоводните сметки, по които са осчетоводени фактурите, данни за обектите където са били извършвани услугите, последваща реализация и информация за използваната техника, необходима за извършените услуги.

От ревизираното лице са представени писмени обяснения относно организацията на дейността на дружеството и в частност относно механизма на извършване на процесните доставки.

За услугите реклама, отпечатване и разпространение на флаери се твърди, че са изпълнени изцяло от контрагента. Проектът за флаери е предложен от изпълнителя и одобрен от дружеството. Флаерите са разпространявани в търговските вериги „Ф.“, „Ф. маркет“, „К. Г.“, „К. България“, „Б.“, „ЦБА България“ и др.

В обясненията се твърди, че интернет рекламата включва представяне на пазара, челна позиция при търсене, възможност за по-бързи реализации и анализ на резултатите, преценка на инвестицията и възвращаемостта, насочване на рекламата към потенциалните клиенти и потребителски групи. Жалбоподателят пояснява, че рекламата в интернет се разраства и все повече компании, включително и най-развитите икономики увеличават разходите си за реклама в Интернет.

Относно ремонтните дейности, ревизираното лице заявява, че са свързани с обичайното ползване и изхабяване на активите за планово обслужване, смяна на амортизирани детайли, масла, филтри, гуми и възникнали повреди и аварии.

Органите по приходи са изтъкнали, че липсват конкретни данни за рекламата и съдържанието на рекламното послание, за представителите на страните по сделките, участвали във водене на преговори, търговска кореспонденция и приемане на изпълнението на възложената реклама.

Относно ремонтните дейности ревизиращите са подчертали, че няма информация кое МПС е ремонтирано, в какво точно се изразява ремонтната услуга и как е удостоверено приемането на услугата.

От ревизиращите са изискани, но от жалбоподателя не са представени съпътстващи фактурите документи: договори, оферти, заявки, поръчки, констативни протоколи, приемо-предавателни протоколи, транспортни документи, писмена търговска кореспонденция и др.

Органите по приходи не са установили съществуването на такива документи и при проверката на счетоводната и търговска документация на [фирма], документирана е протокол №1741794/15.07.2020г.

Установено е, че [фирма] разполага само с процесните фактури и фискални бонове за плащане в брой. Формиран е извод за липса на достоверни доказателства за плащане в брой.

В РД са посочени датите на издаване на касовите бонове, номерата на ФУ, от които са издадени, както и номерата на регистрираните от съответния доставчик ФУ. Според така посочените данни, приложените към фактурите фискални бонове са издадени от регистрирани фискални устройства. Направени са справки за записаните данни от отчети за фискалните устройства от датите на издаване на фискалните бонове. Установено е, че не са регистрирани обороти от съответните фискални устройства на датите, посочени в приложените към фактурите фискални устройства.

Ревизиращите са изтъкнали, че за извършване на услугите „реклама“ и „ремонт на бус“ е необходимо доставчикът да разполага с персонал със съответната квалификация или опит, както и със съответните техника и материали.

За извършване на доставка на стоки, на първо място доставчикът следва да е разполагал със съответните по вид и количества стоки.

В тази връзка органите по приходи са посочили, че в случая липсват данни и доказателства доставчиците да са разполагали с кадрови и технически потенциал за извършване на услугите. Липсват и данни, че доставчиците са разполагали със стоките, които са фактурирали на ревизираното лице.

При проверка в информационната система на НАП е констатирано, че [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] /с предишно наименование [фирма]/, [фирма] и [фирма] не са подавали уведомления по чл.62 от Кодекса на труда /КТ/ за действащи трудови договори през периодите, през които са фактурирани услугите. За останалите дружества не са налични данни за персонал на длъжности, съответстващи на предмета на фактурираните услуги.

На голяма част от спорните доставчици [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], са извършени ревизии по ЗДДС, като част от тях включват периодите, през които са издавани процесните фактури на [фирма]. В издадените РА е направен извод, че дружествата не са осъществявали реална стопанска дейност.

Изводът на ревизиращите е, че начисленият данък върху добавената стойност по всички фактури, издавани през ревизираните периоди, се явява неправомерно начислен и за него не възниква право на приспадане на данъчен кредит за получателите по тези фактури.

Определена е данъчна основа на декларираните облагаеми доставки в размер на „нула“ лева, като начисленият от дружествата данък е дължим на основание чл.85 от ЗДДС-„данъкът е изискуем от всяко лице, което посочи данъка в данъчен документ по чл. 112“.

С РД е направено предложение на основание чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС и чл.69, ал.1, т.1 от същия закон, във връзка с чл.6 и чл.9 от ЗДДС, на ревизираното лице да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 22559,20лв. по издадените от горепосочените доставчици фактури.

При така установената фактическа обстановка е заключено, че фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] не отразяват реално извършени доставки на услуги и свързаните с тях стоки по смисъла на чл.6 и чл.9 от ЗДДС.

Аргументите за този извод се свеждат до недоказаната кадрова, материална и техническа обезпеченост на доставчика, необходима за изпълнението на процесните доставки. В тази връзка е изтъкнато, че доставчиците не са доказали, че разполагат с лица, притежаващи нужната квалификация, наличие на материали и активи, използвани в изработката на рекламните материали. Нито от ревизираното лице, нито от доставчиците, били представени доказателства за водена кореспонденция, поръчки, съобщения или други способи, чрез които да се уточнят конкретни условия по изпълнението на доставките, визията и съдържанието на рекламните материали. Няма данни за предаване на подобна информация на хартиен, магнитен или друг вид носител. Като допълнителен аргумент за този извод е изтъкнато обстоятелството, че ревизираното лице не представя доказателства за изпълнение на услугите.

Ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит, както следва:

1. В общ размер на 1300,00лв. и съответните лихви, по 1 един брой фактура издадена от [фирма] и 1 един брой фактура издадена от [фирма] през периода м.07.2015г. От [фирма] по фактура №90/20.07.2015г., през м. 07.2015г., с ДДС в размер на 300.00 лв.. с предмет на доставката ремонт на бус и от [фирма] по фактура №162/16.07.2015 г.. през м. 07.2015 г.. е ДДС в размер на 1 000. 00 лв., с предмет доставка брошури.

2. В общ размер на 1050.45лв. и съответните лихви, по 1 един брой фактура издадена от [фирма], с предмет доставка и разпространение на флаери.

3. В общ размер на 1600,80лв. и съответните лихви, 1 един брой фактура издадена от [фирма] и по 1 един брой фактура издадена от [фирма] през периода м.09.2015г. с предмет на доставката железни стелажи.

4. В общ размер на 1501,00лв. и съответните лихви, по 1 един брой фактура издадена от от [фирма], с предмет реклама в интернет.

5. В общ размер на 545,00лв. и съответните лихви, по 1 един брой фактура издадена от [фирма] през периода м.11.2015г., с предмет доставка и покупка на гуми.

6. В общ размер на 1810,00лв. и съответните лихви, по 2 два броя фактури издадени от [фирма] през периода м.12.2015г. с предмет доставка, доставка и разпространение на флаери, телефонна и интернет кампания;

7. В общ размер на 1201,00лв. и съответните лихви, по 1 един брой фактура издадена от [фирма] през м.02.2016г. с предмет доставка, телефонна и интернет кампания;

8. В общ размер на 850,00лв. и съответните лихви, по два броя фактури издадени от [фирма] през периода м.03.2016г., с предмет доставка плик закачалка.

9. В общ размер на 1204,00лв. и съответните лихви, по два броя фактури издадени от „Д. Т. 2016”, през периода м.04.2016г., с предмет доставка на интернет реклама.

10. В общ размер на 618,00лв. и съответните лихви, по два броя фактури издадени от [фирма], през периода м.05.2016г. , с предмет доставка печат и разпространение на флаери.

11. В общ размер на 1590,00лв. и съответните лихви, по един брой фактура издадена от [фирма], 1 един брой фактура издадена от [фирма] и 1 един брой фактура издадена от [фирма], през периода от м.06.2016г., с предмет

доставка плик със закачалка/ найлон/ от [фирма], от [фирма] по фактура №27/03.06.2016 г., през м. 06.2016 г., с ДДС 480.00 лв., с предмет на доставката ремонт на бус и от [фирма] разпространение на флаери.

12. В общ размер на 610,00лв. и един брой фактура издадена от [фирма] през периода м.09.2016г., с предмет доставка, изработка и разпространение на флаери.

13. В общ размер на 300,00лв. и съответните лихви, по един брой фактура издадена от [фирма] през периода м.12.2016г. с предмет доставка опаковъчен плик със закачалка.

14. В общ размер на 400,00лв. и съответните лихви, по един брой фактура издадена от [фирма] през периода м.03.2017г. с предмет доставка, печат реклама.

15. В общ размер на 850лв. и съответните лихви, по два броя фактури издадени от [фирма], през периода м.04.2017г., с предмет доставка ремонт турбо на бус.

16. В общ размер на 300,00лв. и съответните лихви, по един брой фактура издадена от [фирма] през периода м.05.2017г., с предмет доставка, ремонт на бус.

17. В общ размер на 304,00лв. и съответните лихви, по един брой фактура издадена от [фирма] през периода м. 06.2017г. с предмет доставка, ремонт на бус.

18. В общ размер на 1392,00лв. и съответните лихви, по два броя фактури издадени от [фирма] и 1бр. фактура издадена от [фирма], през периода м. 08.2017г., с предмет доставка стелажи за ботокс, стелаж за мушама.

19. В общ размер на 1212,00лв. и съответните лихви, по два броя фактури издадени от [фирма] през периода м. 09.2017г. с предмет доставка кашони, плик със закачалка найлон.

20. В общ размер на 868,00лв. и съответните лихви, по фактура №126/30.10.2017г. издадена от [фирма] през периода м. 10.2017г., с предмет доставка изработка и разпространение на рекламни материали.

21. В общ размер на 1691,40лв. и съответните лихви, по фактура №110000093/17.11.2017г. издадена от [фирма] и фактура №[ЕГН]/22.11.2017г. издадена от [фирма] през периода м.11.2017г., с предмет доставка стелаж, стелажи за мушама и за покривки.

22. В общ размер на 400,00лв. и съответните лихви, по фактура №[ЕГН]/13.12.2017г. издадена от [фирма] през периода м.12.2017г., с предмет доставка стелажи за мушама и за покривки.

Предмет на фактурите са ремонт на бус, доставка брошури, доставка и разпространение на флаери, доставката железни стелажи, покупка на гуми, телефонна и интернет кампания, доставка опаковъчен плик със закачалка, печат реклама, доставка кашони, плик със закачалка найлон, доставка изработка и разпространение на рекламни материали.

От жалбоподателя са представени процесните фактури, издаден от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма]. По данни от информационната база на НАП е установено, че процесните фактури са включени в дневниците за продажби на доставчиците.

За периодите, в които са издадени фактурите, дружествата нямат назначени лица по трудови правоотношения и не са подали справки по чл.73 от ЗДДФЛ за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения.

В резултат на така установените факти е заключено, че фактурите, издадени от цитираните по горе доставчици не обективират реално извършени доставки на стоки и услуги по смисъла на чл.6 и чл.9 от ЗДДС, тъй като не е доказано наличие на кадрова, материална и техническа обезпеченост при доставчиците за изпълнението им.

Според издателите на РА не може да се установи място и дата на извършване на услугите, начина на калкулиране на цените на услугите и техните елементи, данни за лицето, извършило услугите. Изложени са доводи, че услугите по изработването на рекламни материали /печат на брошури, флаери, рекламни материали и др./ са услуги с веществен характер, при извършването на които се използват машини, влагат се материали, използва се труд на наети по трудови договори работници. Доставката на услуга представлява фактическо извършване на определени дейности, които имат стойност и реалното им осъществяване би могло да бъде доказано с всякакви счетоводни и/или търговски документи, в т.ч. договори, приемо-предавателни протоколи, констативни протоколи, количествено-стойностни сметки, доказателства за лицата, извършили съответната услуга, за вложените материали и др.

Според ревизиращите липсват каквито и да е данни, че доставчиците или ревизираното лице са закупували необходими за изработването на рекламните продукти материали и за начина, по които същите са отразени в счетоводствата им. Не ставало ясно, за чия сметка са материалите, върху които ще се извърши отпечатването на рекламните материали. Доколкото не са установени данни, че ревизираното лице е изискала доказателства за притежавани от контрагентите активи за извършване на доставките, е заключено, че същото е знаело, или не е възможно да не знае, че доставчиците не разполагат с активи за извършване на доставките.

От правна страна ДК е отказан на основание чл.68, ал.2, чл.25, ал.2, чл.25, ал.6, т.1 във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС.

Ревизионен акт №Р-22220620002596- 091-001/29.12.2020г. е оспорен по административен ред.

Постановено е Решение №471/26.03.2021г. на директора на ДОДОП С., с което актът е потвърден.

РА е потвърден по отношение на доставките на услуги по цитираните по горе фактури, тъй като самото ревизирано лице не е ангажирало доказателства /договори и др./, удостоверяващи какви услуги са извършени, в какъв период, предвид договорките на цена на час на съответния вид услуга, а само от данните във фактурите не можело да се установи видът и изпълнението на услугите. Ревизирано лице не ангажирало доказателства за реално изпълнение на фактурираните услуги.

Решаващият орган е потвърдил изводите на органите по приходите за липса на доставки на стоки и услуги по фактурите, издадени от цитираните по горе доставчици, тъй като наличието само на фактури не може да бъде доказателство за действителното изпълнение на доставките. Липсват

достатъчно убедителни доказателства за изпълнение. Прието е, че основание чл.37, ал.4 от ДОПК доставките не съществуват налице е липса на предмета по доставката.

РА е предмет на съдебен контрол за законосъобразност съгласно чл.156, ал.1 ДОПК.

Жалбата, по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване административен акт, поради което е допустима.

**При така установената фактическа обстановка, съдът намира от правна страна следното:**

При служебната проверка по чл.160, ал.2 от ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК органи по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 от ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения, такива които са нарушили правото на защита на засегнатото лице, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол, доколкото спорът е изцяло материалноправен-относно наличието на реални доставки на стоки и услуги по смисъла на чл.6 и чл.9, вр. чл.68, ал.2, чл.25, ал.2, чл.25, ал.6, т.1 от ЗДДС.

В случая част от спорните фактури са издадени за доставки на услуги публикуване на реклами в интернет, изработка на рекламни материали, флаери и разпространението им.

Доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т.29 от решение от 27.03.2014г. по дело С-151/13 Le R. d'Or) и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. При доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното-предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси и направените във връзка с тях разходи от доставчика, както и данни къде се извършва приемо-предаване и между кои физически лица като представители на търговците, което е в съответствие със задължението им по чл.302 от ТЗ.

Наличието на реална доставки е материално правно изискване за признаване правото на ДК, респ. липсата на доставка е основание да се откаже това право поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС-наличие

на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, които цели да освободи от данъчна тежест единствено реалните икономически дейности.

Именно в тази връзка, като обстоятелства, указващи на липса на реална икономическа дейност, съдът намира за правилни и обосновани доводите на приходните органи, които са косвено указание за липса на реална дейност при спорните доставчици-липса на наети лица, липса на данни за наети офиси или други помещения за осъществяване на стопанска дейност. Всички тези обстоятелства са указание, че търговският субект не осъществява реална икономическа дейност.

Принципно вярна е тезата на жалбоподателя, че по отношение на отделни обстоятелства, като напр. кадрова и/или ресурсна обезпеченост у доставчика, практиката на СЕС не изисква знание у получателя по доставките, но същата е категорична, че Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая (т.50 и т.53 от решение на СЕС от 06.09.2012г. по дело С-324/11 „G. T.“), какъвто е настоящият случай, доколкото изводите на приходните органи са, че фактурираните доставки не са реално осъществени от издателите на фактурите.

Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност, за наличие на реални доставки на стоки и услуги. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл.154, ал.1 ГПК, така и в практиката на СЕС-т.37 от решение на СЕС от 18.07.2013г. по дело С-78/12 „Е.-К“: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това.

**Отнесени към спорните доставчици, посочените общи правни положения навеждат на следните изводи:**

С доставчика [фирма] жалбоподателят (като възложител) е сключил договор от 01.07.2015г. с предмет разпространение на брошури- 12500,00бр. Извършената услуга е предадена с констативен протокол от 20.07.2015г.

С доставчика [фирма],[ЕИК], жалбоподателят (като възложител) е сключил договор от 30.06.2015г., с предмет разпространение на 12 500бр. брошури. Извършената услуга е предадена с констативен протокол от дата 16.07.2015г. Фактура №162/16.07.2015г. с ДО 5000лв. и ДДС 1000,00лв., е издадена от [фирма]. Към фактурата е приложен касов бон от дата 22.07.2015г. от ФУ с номер Е0246235. След справка в ИС на НАП е установено, че дружеството има регистрирано фискално устройство с рег. № 3589990, № ФУ Е0246235 на адрес в [населено място], [улица]. Направена е справка за записани данни от отчетите за ФУ, като видно от същата, за датата на издаване на касовия бон няма регистриран оборот от ФУ. По делото не се ангажираха други писмени доказателства, от които да е видно, кой е участвал при воденето на търговската кореспонденция /оферти, поръчки и т.н./ Не се представиха доказателства за наличието на електронна кореспонденция, както и други такива, от които да е видна обратната комуникация с [фирма]. Липсват доказателства за конкретните параметри на поръчката, предмет,

съдържание на рекламата и рекламното послание.

Фактурите от доставчика [фирма], са с предмет реклама в интернет. Наличните по делото доказателства са единствено копия на фактурите и касови бонове към тях. По делото е установено, че същите са издадени на 09.11.2015г. и 21.10.2015г. Касовите бонове са от ФУ № ОУ386645, което е регистрирано на дружеството. От справка за записани данни от отчети за ФУ с рег. № 3673510 и с рег. № 3685314, се установява обаче, че на датата на издаване на касовите бонове няма регистриран оборот от ФУ на дружеството. По отношение на доставките от [фирма], жалбоподателят, като възложител, не представя договор сключен с доставчика, а издадените фактури са с предмет - доставка и разпространение на флаери, телефонна и интернет кампания и плик закачалка съгласно опис. Наличните по делото доказателства са единствено копия на фактурите и касови бонове към тях, издадени на 01.04.2016г. и 02.03.2016г. подобно на обсъдените по-горе доставки, от справка за записани данни от отчети за ФУ с рег.№3692697 и с рег.№3552754, се установява липса на плащане по фактурите, поради това, че на датата на издаване на касовите бонове няма регистриран оборот от фискалните устройства.

Фактурите от доставчика [фирма], са с предмет интернет реклама, печат и разпространение на флаери. В хода на ревизията са представени копия на фактурите и касови бонове към тях. При извършени посещения на декларирания адрес за кореспонденция на дружеството, документиран с Протоколи обр.КД 73 с № АА1744577/17.07.2020г. и №АА1744578/31.07.2020г. не е открито търсеното дружество, негов представляващ, управляващ или упълномощено лице. Касовите бонове към фактурите са издадени на 02.06.2016г., на 07.07.2016г. и на 03.05.2016г. от фискално устройство регистрирано на дружеството, но от справка за записани данни от отчети за фискално устройство с рег. № 3715612, се установява че на датата на издаване на касовите бонове няма регистриран оборот от фискално устройство.

Подобни са констатациите и по отношение на доставчика [фирма] – доставки с предмет изработка и разпространение на флаери. Писмените доказателства за услугата са копия на фактурите и касовия бонув към нея издаден на 05.10.2016 от фискално устройство, регистрирано на дружеството, но от справка за записани данни от отчети за фискално устройство с рег. №2K084083, се доказва липса на плащане по фактурата, предвид това, че на датата на издаване на касовия бон няма регистриран оборот от ФУ.

Идентични са констатациите на ревизиращите органи и по отношение на доставчика [фирма] Е., са с предмет печат на реклама. От доказателства по делото, копия на фактурите и касови бонове към тях от дати 10.05.2017г., 12.04.2017г., 12.01.2017г. издадени от фискално устройство ОУ389470. се установява, че дружеството има регистрирани две фискални устройства с рег.№3690274, и рег. № ОУ389470 в [населено място], [улица] но от справката за записани данни от отчети за фискално устройство, е видно, че на датите на издаване на касовите бонове няма регистриран оборот от фискалните устройства.

В хода на ревизионното производство не е представен договор с доставчика

[фирма]. Налице са издадени фактури, с предмет изработка и разпространение на рекламни материали, кашони и стелажи. Наличните по делото доказателства са копия на фактурите и касови бонове към тях. Касовите бонове към фактурите са издадени на 03.11.2017г., 06.10.2017г., 04.09.2017г. от фискално устройство №ОУ301187 регистрирано на дружеството на адрес [населено място], [улица], но от справка за записани данни от отчети за фискално устройство с рег. №ОУ301187 и с рег. № 3552754, не се доказва плащане по фактурите, предвид това, че на датата на издаване на касовите бонове няма регистриран оборот от фискално устройство.

По отношение на доставчика [фирма], се твърди доставка с предмет отпечатване и разпространение на флаери. Наличните по делото доказателства са единствено копия на фактурата и касов бон към нея. По делото е установено че издадения касов бон от ФУ №3875267, и № ФУ ОУ4Ю374 на адрес [населено място], [улица], но от справка за записани данни от отчети, се установя, че на датата на издаване на касовите бонове няма регистриран оборот от ФУ.

В така съставените документи, приети като доказателства по делото съдът намира несъответствия, между датите на издаване на фактурите и датите на фискалните касови бонове, към фактурите, които навеждат на извод за документално оформяне на отношенията, без на същите да съответстват реални стопански операции. В хода на ревизията приходните органи са изискали от страните по доставките доказателства за реалното им изпълнение, като такива не са били ангажирани.

Константна е съдебната практика, че наличието на редовно счетоводно отразяване на фактурите при доставчика и получателя не е достатъчно за категоричен извод за реалност на доставките, поради което съдът счита, че отразяването на фактурите в счетоводството на дружеството жалбоподател не е предпоставка за ползването на данъчен кредит. Счетоводството е вторично, поради което отразяването в него на документи, на които не съответстват реални стопански операции, не служи като доказателство за тях. Освен изложеното, по делото липсват доказателства за възлагане на услугите.

Никое от дружествата –доставчици, както и самото ревизирано лице, не ангажираха доказателства за реалното изпълнение на фактурираните доставки, включително за наличието на търговски и финансови отношения помежду им. Нито от дружествата, сочени като преки доставчици, нито от жалбоподателя са представени доказателства за излъчването на реклама в интернет и за нейния обем. Не са представени доказателства за реалния създател на рекламите в интернет, техният формат, кога, как и на какъв носител са предадени на жалбоподателя, какво е рекламното послание, съдържанието на реклама, графичното оформление, в какъв времеви период са били позиционирани рекламите в съответните електронни сайтове. Не са ангажирани и доказателства за самото излъчване на рекламните материали в определение сайтове. Не са представени данни за това как е предоставена информацията /лого, изображения/, необходима за изработването на рекламните материали, липсват представени оферти и документи,

удостоверяващи реално изпълнение на извършените услуги. Съдът счита, че възлагането на услуга от подобен род, разпространение на брошури, реклама в интернет, доставка и разпространение на флаери, телефонна и интернет кампания, печат реклама, изработка и разпространение на рекламни материали, отпечатване на флаери, без предмета на услугата да е конкретизиран, налага допълнително представяне на заявка или друга спецификация, каквито не са представени от жалбоподателя и неговите доставчици. Съдът счита, че липсата на подобен род доказателства, изключва наличието на реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга. Според съда, това пречатства напълно възможността да се определи точния предмет на услугата, както и начина на формиране на нейната стойност съобразно посоченото в решение по дело C-151/13 на СЕС (Le R. d Or). В хода на ревизията не са представени предавателно-приемателни протоколи, с достатъчна конкретизация по това предаване и приемане. Като се има предвид вида на доставките на стоки и услуги съгласно чл.6, ал.1, респ. чл.9, ал.1 ЗДДС взаимният процес на предаване/приемане на стоките и услугите изисква достатъчна конкретизация, която да се удостовери с подписване на протоколи или друг род писмени документи от двете страни по съответната доставка, а не само с посочване на издадените фактури от доставките. Няма данни как е заявено изработването на рекламните и др., както и какви точно са те. Същото се отнася и за рекламните материали и интернет кампанията. Не става ясно как е уговорено представянето на проекти по процесните доставки от техните изпълнители, като такива писмени доказателства не са ангажирани по делото, нито има данни за съгласуването им от страните по доставките.

Фактурите, издадени от доставчиците представляват доказателства за възникнали облигационни правоотношения между страните и те единствено могат да заместят евентуалната липса на договори, но не представляват доказателства за реалното им осъществяване.

Получателят, като лице, ползващо се от правото на данъчен кредит като материално право, е длъжен да докаже всички положителни факти и обстоятелства, установяващи реалното изпълнение на фактурираните услуги и стоки - изработването на рекламните услуги и материали и другите услуги, както и тяхното предаване/получаване. Разбира се, дали доставчиците притежават необходимия кадрови, материален и технически капацитет за изработване на договорените рекламните материали и услугите по реклама не е обстоятелство, което трябва да се доказва от получателя на фактурите, тъй като той не може да контролира дейността на своите доставчици, нито пък може да отговаря за техни действия и/или бездействия. В този смисъл е константната практика на СЕС, обективирана в решения по дела C-324/11 на СЕС – т. 44 и т. 45 и C-285/11 – т. 43 и др. В тях СЕС изрично посочва, че за да се приспадне от получателя правото на данъчен кредит, е необходимо да се установи дали фактурираните доставки са реално осъществени – т.31 от решение по дело C-285/11. Това означава, че не може само въз основа на фактурата и нейното осчетоводяване от получателя да се направи извод за

реално изпълнение на доставките. След като получателят на услугата претендира материалното право на данъчен кредит, негова е тежестта да докаже всички положителни факти за реалното изпълнение на фактурирания му предмет на доставките от неговите доставчици.

Съвкупната преценка на всички изложени обстоятелства навеждат извод за липса на реални доставки по спорните фактури. Изложеното потвърждава изводите на приходните органи, че услугите, разпространение на брошури, реклама в интернет, доставка и разпространение на флаери, телефонна и интернет кампания, печат реклама, изработка и разпространение на рекламни материали, отпечатване на флаери не са изпълнени от издателите на фактурите.

Ето защо РА в тази част е правилен и законосъобразен.

#### **По отношение на следните доставчици, съдът установи:**

[фирма], в качеството на доставчик е издало на жалбоподателя (като възложител) фактура №90/20.07.2015г. Предметът на фактурата е ремонт на бус.

В хода на ревизията не се събраха доказателства на кое МПС е извършен ремонта, както и какви конкретни дейности са извършени. Касовият бон приложен към фактурата от дата 22.07.2015г., е издаден от ФУ 2K042037. Не се спори, че дружеството има регистрирани две фискални устройства с рег.№3061967 и рег., №ФУ2K042037 на адрес [населено място]. [улица]. Установи се от справката за записани данни от отчети за фискално устройство, че на датата на издаване на касовия бон 22.07.2015г. няма регистриран оборот от фискално устройство.

От доставчика [фирма] са издадени фактури с предмет доставка на стоки и инвентар и покупка на гуми. Доставчика не е намерен на адрес. Единствено доказателство по делото за доставката е издадената фактура.

Предмет на доставките от [фирма], са железни стелажи и плик със закачалка /найлон/. По делото са приети като доказателство за плащането касови бонове издадени на дати 19.10.2015г. и 07.07.2016г. от фискално устройство №ОУ374011. Не се спори, че дружеството има регистрирано фискално устройство с рег. № 3555779 и рег. №ОУ374011 на адрес в [населено място]. [улица], но от справката за записани данни от отчети за фискално устройство, се доказва че за датата на издаване на касовите бонове няма регистриран оборот от фискално устройство.

Предметът на фактурата от доставчика [фирма] е ремонт на бус. Подобно на доставката от [фирма], не е конкретизирано на кое МПС е извършен ремонт. Към фактурата като доказателство е приложен касов бон от дата 07.07.2016г. от фискално устройство рег.№БТ466034. Не се спори че в ИС на НАП че дружеството има регистрирано фискално устройство с рег. №3715608, и фискално устройство №ФУБТ466034 на адрес [населено място]. [улица]. От направената справка за записани данни отчети за фискално устройство, се установява че за датата на издаване на касовия бон няма регистриран оборот от фискално устройство.

Фактурите от доставчика [фирма] Е., са с предмет опъковъчен плик със

закачалка и ремонт турбо на бус. Наличните по делото доказателства са единствено копия на фактурите и касови бонове към тях. Касовите бонове от дати 10.05.2017г., 12.04.2017г. и 12.01.2017г. са издадени от фискално устройство №ОУ389470. Установено е след направена справка в ИС на НАП, че дружеството има регистрирани две фискални устройства с рег.№3690274, и рег. №ФУОУ389470 на адрес в [населено място], [улица], като от справката за записани данни от отчети за фискално устройство, е видно че на датите на издаване на касовите бонове няма регистриран оборот от фискално устройство.

Предмет на доставките от [фирма], са стоки. По делото липсват други писмени доказателства, освен фактурите за извършените доставки.

Двата броя фактурите от доставчика [фирма], са с предмет е ремонт на бус. Наличните по делото доказателства са единствено копия на фактурите и касови бонове към тях от дати 07.07.2017г. от фискално устройство ЕО270756 и от дата 12.06.2017г. от фискално устройство ЕО270756. Не са представени други документи и писмени обяснения относно ремонта. Не е налице информация, на кое МПС е извършен ремонта, нито отчет за извършената работа. При проверка в С. е установено, че за ревизирия период от [фирма] не са подавани уведомления за сключени трудови договори по чл.62 от КТ.

Съдът счита, че представените копия на фискални бонове не доказва извършено плащане по сделките, тъй като за повечето цитирани по горе дружества в НАП няма данни за регистрирани оборот от фискалните устройство.

Относно доставките на услуги по ремонт на МПС от [фирма], [фирма] Е., [фирма] и [фирма] жалбоподателят не е представил достатъчно доказателства за извършените услуги. Не са представени доказателства за получаване на резултата от доставките, къде е извършен ремонта, място на извършване на ремонта на автомобила, извършени последващи транспортни услуги с ремонтирания автомобил или други доказателства за използването му за нуждите на жалбоподателя.

Не е предоставена информация относно пробег на автомобила и техническите му характеристики, за да може да се установи аналитичност, която обвързва ремонта на конкретен автомобил.

Наличните доказателства не конкретизират вложените консумативи и части /ремонт на турбо, ремонт на бус/, включително налице ли са доставки на резервни части или само на услуги по ремонт на автомобил.

Отсъствието на документи за закупуване на резервни части, както и останалите посочени по-горе констатации, обосновават извод, че [фирма] Е. и [фирма] не са извършили процесните доставки към [фирма], и жалбоподателят неправомерно е приспаднал данъчен кредит по издадените му фактури. Това обуславя и невъзможността му да упражни валидно правото си на данъчен кредит.

За доставките от [фирма], [фирма], [фирма] не са представени доказателства относно възлагането на сделките и получаването на резултата от тях от жалбоподателя - предавателни протоколи, договори. С ИПДПОЗЛ от ревизираното дружество са изискани всички съпътстващи доставките

документи, но такива не са представени.

Съдът споделя становището на ревизиращите органи, че предвид специфичния предмет на фактурираните доставки - рекламни услуги, изработка на рекламни материали, ремонт на автомобил., за изпълнението им доставчиците следва да разполагат с персонал със съответната квалификация и специфична техника, както и място, където да са извършвани услугите. В хода на ревизията е установено, че доставчиците или не са регистрирали данни за назначени по трудови правоотношения лица или регистрираните такива са за лица, чиято квалификация не съответства на предмета на доставките услуги за изработка на реклама. При извършването на насрещните проверки доставчиците не са представили доказателства за техническа обезпеченост за осъществяване на доставките – притежавани или наети машини, наети или собствени помещения и др.

Предвид всичко изложено, съдът намира, така както е посочил и решаващият орган, че жалбоподателят не е положил грижите на добър търговец и не е действал добросъвестно. Неоснователни са доводите на жалбоподателя, че след като има извършени плащания, то декларираните от него покупки на услуги са реално извършени. По делото не е налице нито едно доказателство, че доставчиците по спорните доставки са имали обективна материална и кадрова обезпеченост да осъществят доставка на посочените услуги. Липсват данни, че тези търговски дружества са извършвали реална търговска дейност. Както бе посочено вече, наличието на отразените доставки в дневниците им за продажби не е достатъчно, за да се направи извод, че дружествата фактически, а не само по документи са извършвали услуги или, че са ги превъзложили на друг търговец. Фактът, че издадените фактури са осчетоводени от жалбоподателя и че по тях има плащане в брой, както и че доставката е отразена в счетоводството на получателя, не е достатъчно да обоснове извод за реалност на доставката.

Ето защо правилно и законосъобразно е отказано право на данъчен кредит и по тези доставки на стоки и услуги.

Предвид всичко изложено, съдът намира че оспореният Ревизионен акт е издаден от компетентен орган, в предвидената от закона форма, при липса на допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила и в съответствие с материално –правните разпоредби и целта на закона, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение съобразно обжалваемия интерес от главница в размер на 22559,20лв. и лихви за забава в размер на 10 002,33лв., общо в размер на 32561,53лв., или възнаграждение в размер на 1506,85лв., съгласно чл.8, ал.1, вр. чл.7, ал.2, т.4 от Наредба № 1 / 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. -град, I-во отделение, 18-ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма],[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес]представявано от В. Г. Р. срещу Ревизионен акт №Р-22220620002596- 091-001/29.12.2020г., издаден от Х. Б. М.-орган, възложил ревизията, и Б. К. С.-ръководител на ревизията, при ТД на НАП С., в частта потвърдена с решение №471/26.03.2021г., на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ДОДОП) при ЦУ на НАП [населено място], относно установени допълнителни задължения за данък върху добавената стойност (ДДС) по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) във връзка с отказано право на приспадане на данъчен кредит (ДК) за данъчните периоди от м.07.2015г. до м.12.2015г., от м.02.2016г. до м.06.2016г., м.09.2016г. м.12.2016г., от м.03.2017г. до м.06.2017г. и от м.08.2017г. до м.12.2017г. общо в размер на 32561,53лв. от които главница в размер на 22559,20лв. и лихви за забава в размер на 10 002,33лв.

ОСЪЖДА [фирма],[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място] да заплати на Дирекция "Обжалване и управление на изпълнението" при ЦУ на НАП С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 1506,85лв. –/хиляда петстотин и шест лева и 0,85 стотинки./

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ: