

РЕШЕНИЕ

№ 1307

гр. София, 25.02.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,
в публично заседание на 27.11.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Гергана Мартинова , като разгледа дело номер **9871** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на А. С. Е., ЕИК:[ЕИК], [населено място], [улица], бл.2 и съдебен адрес: [населено място] 1407, [улица], ет.4, представлявано от Х. С. К., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22002217006596-091-001/16.05.2018 г., издаден от М. А. К., началник сектор „Ревизии”, при дирекция „Контрол“ при Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) С., орган, възложил ревизията и И. В. А., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1149/06.08.2018 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика (ОДОП) – С..

С жалбата се оспорва РА в частта относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 289 312,73 лв. за отделните данъчни периоди от 01.09.2011 г. до 31.12.2011 г., м. 04.2012 г., м. 06.2012 г., м. 08.2012 г., м. 09.2012 г., м. 12.2012 г., м. 01.2013 г., от м. 03.2013 г. до м. 05.2013 г., м. 07.2013 г., м. 08.2013 г., м. 10.2014 г., от 01.12.2014 г. до 31.05.2015 г., м. 07.2015 г. и от 01.09.2015 г. до 30.06.2016 г., ведно с определените лихви за забава в размер на 109 831,71 лв., по фактури, издадени от ФЛЕКС ИНФО Е., Ю. Е., Б. Е., Р. Е., С.Л.С – Т. Е., А. К. Е., Б. Е., С. Е., АДА Т. Е., А. К. Т. Е., Ф. Е., Р.А. ПРОЕКТ, П. БГ Е., Е. Е., В И В Г. - 5 Е., Л. Т. Е., К И К 97 К. Е., СТУДИО А. Л. Е., К. К. Е., П. С. Е., Р.Ж. - Г. Е.. Жалбоподателят оспорва ревизионния акт като незаконосъобразен и необоснован.

Твърди, че не е спазена разпоредбата на чл. 5 и чл. 37, ал. 1 от ДОПК, задължаващи органите по приходите да събират служебно доказателства. Излага довод, че след като органите по приходите са констатирани, че ревизираното лице не е представило изисканите документи, е следвало да бъде съобразена разпоредбата на чл. 115, ал. 3 от ДОПК, съгласно която при невъзможност ревизията да бъде извършена при ревизираното лице, то тя следва да се извърши в териториалната дирекция, като в този случай се съставя протокол и опис на документите, които се предават на органа по приходите. Сочил, че такъв протокол и описи не са предоставени на ревизираното лице, поради което е нарушена и разпоредбата на чл. 115, ал. 1 от ДОПК. Твърди също, че фактурите, по които не му е признато право на приспадане на данъчен кредит обективират реално извършени доставки и е осъществено данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС. Посочва, че са изпълнени условията по чл. 70, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС.

В проведени по делото открити съдебни заседания дружеството жалбоподател не се представлява.

Ответникът – директорът на ДОДОП С., се представлява по делото от юрк. Д., редовно упълномощена, която оспорва жалбата и изразява искане същата да бъде оставена без уважение. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София - град, Шестнадесети състав, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002217006596-020-001 от 04.10.2017 г., връчена по електронен път на 18.10.2017 г., изменена със Заповед №Р-22002217006596-020-002/15.01.2018 г., издадени от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г., издадена от директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на А. С. Е. за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност за отделните данъчни периоди от 01.09.2011 г. до 31.12.2011 г., м. 04.2012 г., м. 06.2012 г., м. 08.2012 г., м. 09.2012 г., м. 12.2012 г., м. 01.2013 г., от м. 03.2013 г. до м. 05.2013 г., м. 07.2013 г., м. 08.2013 г., м. 10.2014 г., от 01.12.2014 г. до 31.05.2015 г., м. 07.2015 г. и от 01.09.2015 г. до 30.06.2016 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002217006596-092-001/27.03.2018 г., връчен на 27.04.2018 г. по реда на чл. 32 от ДОПК. Ревизираното дружество не е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, да подаде възражение срещу съдържащите се в РД констатации и предложение за установяване на задължения.

Ревизията приключва с РА №Р-22002217006596-091-001/16.05.2018 г, издаден от М. А. К. – орган, възложил ревизията, и И. В. А., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 17.05.2018 г.

С оспорвания РА е установен резултат за ревизираните периоди данък за внасяне, ведно с определените лихви за забава общо в размер на 430 511,91 лв., при деклариран резултат от ревизираното лице за същите периоди данък за внасяне общо в размер на 31 367,75 лв. Разликата произтича от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 289 312,73 лв. и начислени лихви за забава в размер на 109 831,71 лв., които допълнително установени задължения са предмет на спор в настоящото производство.

Поради установена допусната очевидна фактическа грешка е издаден РАПРА №П-22221718118583-003-001/09.07.2018 г. Съгласно констатациите в РАПРА е допусната техническа грешка, в частта за данъчен период м. 08.2012 г., която е отстранена. В резултат са направени корекции, подробно описани на стр. 2 от РАПРА. Срещу издадения акт за поправка на РА не са изложени възражения в жалбата, нито е подадена отделна такава.

РА е обжалван по административен ред на основание чл. 152 от ДОПК пред директора на ДОДОП С. с жалба вх. №53-06-3404 от 01.06.2018 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-958 от 05.06.2018 г. по регистъра на ДОДОП С.. С Решение № 1149/06.08.2018 г. на директора на ДОДОП С., постановено при условията на заместване (заповед № ЗЦУ-ОПР-19/07.06.2017 г. на изпълнителния директор на НАП и заповед № 5750/16.07.2018 г. на изпълнителния директор на НАП) РА е потвърден. Решението е връчено на ревизираното лице на 08.08.2018 г., видно от разпечатка от електронна кореспонденция на л. 19 по делото.

РА е обжалван по съдебен ред с жалба вх. № 53-00-152/14.08.2018 г., подадена чрез административния орган в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, от лице с право и интерес от оспорване – адресат на утежняващ административен /ревизионен/ акт, който подлежи на съдебен контрол за законосъобразност.

Поради това съдът намира жалбата за процесуално допустима и следва да бъде разгледана относно нейната основателност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосноваване на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК в редакцията към момента на възлагане ревизията – ДВ бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г., той се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В настоящия случай РА е издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г., и И. В. А., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – в качеството на ръководител на ревизията съгласно ЗВР, издадени от възложителя на ревизията. РА, РД и ЗВР са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронния подпис /сега Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги/, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени доказателства на хартиен и електронен носител, приобщени към делото, които не са оспорени и установяват наличието на валидни удостоверения за квалифициран електронен подпис на издателите на документите към момента на подписването им. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълк. д. № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II отделение на ВАС.

РА е издаден в установената писмена форма като електронен документ, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Неоснователни са възраженията на жалбоподателя, че е нарушена разпоредбата на чл. 115 от ДОПК относно място на провеждане на ревизията. Видно от доказателствата по преписката, ревизираното лице не е изпълнило задълженията, които нормата на чл. 13, ал. 1 от ДОПК въвежда за участниците в ревизионното производство, а именно да оказват съдействие при условията и по реда на кодекса на органа по приходите при изпълнение на правомощията му по чл. 12, ал. 1 – 4 от ДОПК.

По преписката са налице данни за това, че ревизиращите органи са извършили посещения на адреса за кореспонденция на жалбоподателя, както с цел връчване на документи, така и съобразно разпоредбата на чл. 115, ал. 2 от ДОПК, а именно запознаване на място с намиращите се документи при ревизираното лице. При нито едно от посещенията жалбоподателят не е открит и не са установени данни, че се намира на декларирания от него адрес за кореспонденция. С изключение на РД, всички останали документи в ревизионното производство са връчвани само по електронен път, но при фактическите проверки задълженото лице не е открито. Отделно от това, изрично приходните органи са изискали от жалбоподателя да осигури достъп до мястото, където се намират оригинали на счетоводни, търговски, банкови и други документи, относими към ревизирания период, като същевременно е поканен да определи удобен ден, час и място за провеждане на ревизията. Видно от доказателствата по преписката задълженото лице не е посочило нито мястото, където се съхранява наличната документация, нито е уточнило времето, през което органите по приходите да извършат проверка на документи, нито е осигурило искания достъп до документите.

Съгласно разпоредбата на чл. 115, ал. 1 от ДОПК ревизираното лице следва да осигури подходящо място за провеждане на ревизията и определя лица за контакт с органите по приходите и за оказване на съдействие при извършването ѝ. Нормата на чл. 115, ал. 2 от ДОПК въвежда задължение за ревизиращите органи да се запознаят на място с намиращите се при ревизираното лице документи и други доказателства. Нормата на ал. 3 предвижда изключение от общото правило за място на провеждане на ревизията. Съгласно цитираната разпоредба, при невъзможност за извършване на ревизията при ревизираното лице, тя се извършва в териториалната дирекция. В този случай се съставя протокол и опис на документите, които се предават на органа по приходите.

В конкретния случай ревизираното лице нито е предоставило възможност на органите по приходите да се запознаят на място с документи и други доказателства, относими към ревизирания период, нито е предало документи, в случай, че не е могло да осигури такъв достъп. Отделно от това, липсва изявление от негова страна за невъзможността да осигури място за провеждане на ревизията. Жалбоподателят не е определил лице за контакт с ревизиращите, не е представил данни за лицата, осъществяващи счетоводно обслужване, нито къде се намира водената и съставяната от него документация. Поради това и възраженията на жалбоподателя, че не е спазена разпоредбата на чл. 115, ал. 3 от ДОПК, са неоснователни. Това е така, тъй като провеждането на ревизията в териториалната дирекция става единствено по волята на ревизираното лице, когато то няма възможност да осигури място за провеждането ѝ. Както бе посочено по-горе, в случая такова изявление от жалбоподателя не е направено. Също така, при положение, че ревизираното лице е направило изявление за провеждане на ревизията в териториалната дирекция, то самото трябва да предаде оригинали на документи на органите по приходите, които следва да се приемат с

протокол и опис. Такива документи не са предадени, поради което и органите по приходите не са съставили протокол и опис.

В хода на процесното ревизионно производство доставчиците също не са открити на декларирания от тях адреси за кореспонденция, не са представили изисканите доказателства, не са осигурили достъп до счетоводствата си и не са посочили мястото, където се намират счетоводните им документи, за да могат органите по приходите да извършат необходимите проверки.

Неоснователни са и възраженията на жалбоподателя, че протоколите за извършени насрещни проверки не представляват годни доказателства, тъй като не съдържат подпис на проверяваното лице, съобразно изискванията на чл. 50 от ДОПК.

Съгласно чл. 50, ал. 4 от ДОПК протоколът не се подписва от проверяваното лице, в случай, че с него се установяват факти и обстоятелства единствено въз основа на документи, които се намират при органа по приходите. Видно от данните по преписката констатациите в протоколите за извършени насрещни проверки се основават само на документи, които се намират при органа по приходите. С оглед на това предоставянето им за подпис от проверяваните лица не е задължително, още повече, че с протоколите се удостоверява именно неоткриването на доставчиците и непредставянето от тяхна страна на изисканите документи.

В хода на съдебното обжалване са приобщени материалите, събрани в ревизионното производство и е допусната съдебно-счетоводна експертиза за установяване на релевантни обстоятелства към данъчното облагане на ревизираното лице във връзка със спорните фактури. Заключение на експертната е прието без оспорване от страните. Съдът го кредитира изцяло като обективно, компетентно изготвено и даващо пълен и обоснован отговор на поставените задачи.

Съгласно констатациите в РД, основната дейност на А. С. Е. е дизайн на печатни и рекламни издания, издаване и превод на български книги, предпечатна подготовка, проектиране и създаване на инсталации за организирани събития, провеждане на организирани събития, реклама и маркетинг. Дружеството упражнява търговска дейност в следните обекти – магазин за книги и стоки, свързани с филмовата индустрия, находящ се в [населено място], [улица], ползван по договор за наем, и офис, находящ се в [населено място], [улица], [жилищен адрес] собственост на управителя и предоставен за безвъзмездно ползване.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22002217006596-040-001/24.10.2017 г., От ревизираното лице са изискани доказателства за участието му в различните видове изложения, панаири и други подобни мероприятия, доказателства, че е разполагало с различните видове рекламни материали, които съгласно договорите е предоставяло на доставчиците за разпространение, доказателства, че е разполагало с книги, чиито преводи са възложени за изпълнение от доставчиците, доказателства за последващата реализация на получените доставки. Изискана е аналитична счетоводна отчетност на всички счетоводни операции досежно процесните доставки. Искането е връчено по електронен път на 24.10.2017 г. Видно от констатациите в РД, жалбоподателят не е представил изисканите документи.

На 02.01.2018 г. органите по приходите са извършили посещение на декларирания адрес за кореспонденция, при което дружеството, представляващият или упълномощено лице не са открити. Установено е, че на адреса се намира празно помещение. Извършените действия и установените факти и обстоятелства са

обективирани в Протокол №784975/02.01.2018 г.

По електронен път на жалбоподателя, на 24.01.2018 г. е връчено второ ИПДПОЗЛ №Р-22002217006596-040-002/24.01.2018 г., с което изрично е изискано да посочи мястото, където съхранява първични и вторични счетоводни документи, като същевременно е поканен да посочи ден, час и място за преглед на тези документи. Пак с искането ревизираното лице е уведомено, че при извършеното посещение не е намерено на декларирания адрес за кореспонденция и не е представило изисканите по първото искане документи. Съгласно констатациите в РД, от жалбоподателя не е представена изисканата информация.

В хода на ревизията са извършени насрещни проверки на доставчиците: ФЛЕКС ИНФО Е., Ю. Е., Б. Е., Р. Е., С.Л.С – Т. Е., А. КО Е., Б. Е., АДА Т. О., А. К. Т. Е., Ф. Е., Р.А. ПРОЕКТ Е., П. БГ Е., Е. Е., В И В Г. – 5 Е., Л. Т. Е., К И К 97 К. Е., СТУДИО А. Л. Е., К. К. Е., П. С. Е., Р.Ж. – Г. Е.. Резултатите от проверките са обективирани в протоколи и подробно описани в РД. Не е извършена насрещна проверка на С. Е., поради обективна невъзможност – смърт на представляващия и едноличен собственик на дружеството. В хода на насрещните проверки на доставчиците са връчени ИПДПОЗЛ, с които от дружествата изрично е изискано да посочат мястото, където се намират първични и вторични документи, с оглед проверката им на място. Освен достъп до документацията, от доставчиците са изискани документи, относими към доказване реалното извършване на доставките към ревизираното дружество. С изключение на Р.А. ПРОЕКТ Е., Р. Е., Ю. Е., останалите ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК, тъй като след извършени две посещения дружествата не са били открити на декларираните от тях адреси за кореспонденция. Извършените действия и установените факти и обстоятелства са документирани по реда на чл. 50 от ДОПК, чрез съставяне на протоколи. Видно от тях, при извършените посещения на адресите за кореспонденция на част от доставчиците по данни на свидетели / живущи или собственици на обектите/, дружествата не са познати. За тези от доставчиците, на които е извършено връчване по електронен път също е извършено посещение на декларираните адреси за кореспонденция, при които дружествата не са открити.

В отговор на връчените ИПДПОЗЛ нито един от доставчиците не е представил изисканите документи, нито е посочил мястото, където се намира счетоводната и търговска документация, или е осигурил достъп на ревизиращите до тази документация.

В хода на ревизията с Протокол №845483/30.11.2017 г. органите по приходите са приобщили всички доказателства, събрани в хода на предходно ревизионно производство, представени от ревизираното лице и доставчиците /от тези, които са представили/, подробно описани на стр. 7-8 от РД.

Въз основа на съвкупната преценка на събраните в хода на ревизията доказателства, включително приобщените такива, е формиран извод, че фактурите, издадени от ФЛЕКС ИНФО Е., Ю. Е., Б. Е., Р. Е., С.Л.С – Т. Е., А. К. Е., Б. Е., С. Е., АДА Т. Е., А. К. Т. Е., Ф. Е., Р.А. ПРОЕКТ Е., П. БГ Е., Е. Е., В И В Г. - 5 Е., Л. Т. Е., К И К 97 К. Е., СТУДИО А. Л. Е., К. К. Е., П. С. Е., Р.Ж. - Г. Е. не документират реално извършени доставки на стоки и услуги, по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. В съответствие с това е прието, че не са изпълнени

предпоставките по смисъла на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, даващи право на приспадане на данъчен кредит. На цитираните основания на ревизираното лице е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 289 312,73 лв. по издадените фактури, както следва:

- В размер на 7 030,00 лв. по 3 фактури, издадени от К И К 97 К. Е., с предмет „мониторинг“, „стратегия“, „превод на книги“;
- В размер на 5 240,00 лв. по 1 фактура, издадена от ФЛЕКС ИНФО Е., с предмет „изработване на щандове за участие в международен кулинарен фестивал“;
- В размер на 31 316,00 лв. по 4 фактури, издадени от Р.А. ПРОЕКТ Е., с предмет „изработване на албуми“, „доставка и разпространение на лепенки“, „разпространение на стикери и рекламни материали“, „доставка на стикери“;
- В размер на 970,00 лв. по 1 фактура, издадена от Ю. Е., с предмет „разпространение на рекламни материали“;
- В размер на 15 800,00 лв. по 5 фактури, издадени от Р. Е., с предмет „транспорт на стикери“ и „доставка на стикери“;
- В размер на 5 340,00 лв. по 1 фактура, издадена от Б. Е., с предмет „разпространение на стикери“;
- В размер на 5 340,00 лв. по 1 фактура, издадена от Ф. Е., с предмет „разпространение на стикери“.
- В размер на 11 730,00 лв. по 4 фактури, издадени от А. К. Е., с предмет „консултантски услуги“, „разпространение на комикси“, „разпространение на стикери“, „подготовка и организация на детски партита“.
- В размер на 7 990,00 лв. по 5 фактури, издадени от В И В Г. - 5 Е., с предмет „сим карти“;
- В размер на 15 164,00 лв. по 3 фактури, издадени от С. Е., с предмет „изработка на щанд на Софийския панаир на книгата“, „доставка на стикери“, „разпространение на стикери“;
- В размер на 28 380,18 лв. по 3 фактури, издадени от П. БГ Е., с предмет „възнаграждение съгласно договор за посредничество“, „доставка на лепенки“, „разпространение на рекламни вестници“;
- В размер на 1 230,00 лв. по една фактура, издадена от Б. Е., с предмет „ремонт на офис“;
- В размер на 34 824,80 лв. по 14 фактури, издадени от Е. Е., с предмет „разпространение на рекламни материали“, „изработка на рекламни материали“, „превод на книги“, „дизайн“, „промотиране“, „разпространение на вестници“, „реклама по договор“, „предпечатна подготовка“, „авансово плащане за изработка на декори“;
- В размер на 9 916,00 лв. по 2 фактури, издадени от А. К. Т. Е., с предмет „разпространяване на стикери“, „организация и промоция на кампания“;
- В размер на 31 413,00 лв. по 8 фактури, издадени от АДА Т. Е., с предмет „разпространение на стикери“, „доставка на стикери“, „консултантски услуги“, „организиране и престой на събитие П. Н. в България“;
- В размер на 7 920,00 лв. по 4 фактури, издадени от С.Л.С – Т. Е., с предмет „разпространение на стикери“, „раздаване на каталози на Алея на книгата С.“;
- В размер на 6 000,00 лв. по 3 фактури, издадени от Р.Ж. - Г. Е., с предмет „сим карти фри роуминг“;

- В размер на 6 366,66 лв. по 5 фактури, издадени от Л. Т. Е., с предмет „инсталация и монтаж“, „изработка на декори“, „разпространение на рекламни материали“, „демонтаж, ремонт и монтаж на изложба „Душата на океана“, „предпечат и дизайн“;
- В размер на 24 196,00 лв. по 8 фактури, издадени от П. С. Е., с предмет „отпечатване на книги“, „отпечатване на списания“, с наименования „С.“ и др.;
- В размер на 5 100,00 лв. по 1 фактура, издадена от К. К. Е., с предмет „разпространение на рекламни списания“;
- В размер на 108,09 лв. по 1 фактура, издадена от СТУДИО А. Л. Е., с предмет „префактуриране на режийни“.

Видно от констативната част на РД, в предходната ревизия от ревизираното лице и доставчиците, с изключение на СТУДИО А. Л. Е., П. С. Е. и К. К. Е. са представени договори и анекси към тях, приемо-предавателни протоколи, доказателства за извършено плащане. Доставчиците са представили и счетоводни регистри на сметки от гр. 50, сметка 703 „Приходи“, оборотни ведомости, сметка 421 „Разчети с персонал“.

Органите по приходите са анализирали съдържанието на договорите, анексите към тях и приемо-предавателните протоколи.

Относно фактури с предмет доставка и разпространение на рекламни материали, издадени от К И К 97 К. Е., Ю. Е., Р. Е., С.Л.С – Т. Е., А. К. Е., Б. Е., С. Е., АДА Т. Е., А. К. Т. Е., Ф. Е., Р.А. ПРОЕКТ Е., П. БГ Е., Е. Е., Л. Т. Е.:

Установено е, че ревизираното лице, като възложител, е сключило договори за реклама и маркетинг с горепосочените доставчици, като изпълнители, съгласно които на изпълнителите е възложено изработка на предварителен проект за рекламни и маркетингови активности, а също и за доставка и разпространение на печатни материали, който се съгласува и одобрява от възложителя. Договорите са идентични, без да съдържат конкретни параметри като вид на услугите, срокове, възнаграждение и др. Към рамковите договори за реклама са сключени анекси, в които са конкретизирани подлежащите на изпълнение от доставчиците услуги и е договорено дължимото от възложителя възнаграждение. Съдържанието на всички анекси е описано в РД. Възложените с анексите услуги основно могат да се разделят на две групи. Единият вид услуга се изразява в това, доставчиците да доставят на ревизираното дружество определен брой стикери, като липсва конкретна информация за вида на стикерите, а само е посочено тяхното количество. Като доказателство за изпълнение на този вид услуга са представени приемо-предавателни протоколи, от чието съдържание единствено се установява, че доставчикът предава, а възложителят приема определен брой стикери. Другият вид услуга се изразява в това, доставчиците да извършат разпространение и презентирание на определен брой стикери от посочен вид - Шампионска лига, Евро стикери, Замръзналото кралство, Ф. и др, вестници, каталози, листовки. Тези стикери са собственост на ревизираното лице, като последното ги предава на доставчиците за разпространение. В една част от анексите, с които е възложена услугата „разпространение“, е уговорено възнаграждение в определен размер. В друга част от анексите е уговорено, че доставчиците извършват продажбата на предоставените им от ревизираното дружество рекламни материали в

търговската мрежа за своя сметка. В тези случаи дължимото възнаграждение от ревизираното лице на доставчиците е в размер на отчетените продажби от стикерите и сумата по тяхното транспортиране / Анекс от 31.08.2015 г. с Р.А. ПРОЕКТ Е., два Анекса от 31.08.2015 г. със С.Л.С – Т. Е./ Предаването на рекламните материали на доставчиците е удостоверено с приемо-предавателни протоколи.

Установено е, че с К И К 97 К. Е., като изпълнител, освен рамков договор за реклама и анекси към него, ревизираното лице е сключило Договор за превод от 21.02.2012 г., с който на изпълнителя е възложено извършването на превод от английски на български език на произведенията „P. of the E.“, „T. strain“, „S. P. vol.1.“. В договора за превод са посочени авторите на произведенията, възнаграждението на доставчика. Уговорено е право на възложителя да разпространява преводите. Нито от доставчика, нито от ревизираното лице са ангажирани доказателства за резултат от извършената услуга.

Аналогичен договор за превод е сключен на 20.02.2012 г. с Е. Е., съгласно който на последното е възложен превод от английски език на български на посочено в договора произведение. Констатирано е, че нито от доставчика, нито от ревизираното лице са ангажирани доказателства за резултат от извършената услуга.

С А. К. Е., освен рамков договор за реклама и анекси към него, ревизираното лице е сключило Консултантски договор от 04.05.2015 г., съгласно който на изпълнителя /А. К. Е./ е възложено да изготви и предаде консултация по проблем: „Развитие на пазара на стикери в условията на новосъздаваща се конкуренция“. Предвидено е консултацията да бъде предадена във вид на доклад. За изпълнението на услугата възложителят се задължава да предостави необходимата информация на изпълнителя. Констатирано е, че нито от ревизираното лице, нито от доставчика са ангажирани доказателства за изпълнението на услугата, а именно изготвен доклад – така, както е уговорено в договора. Отделно от това не са представени доказателства за предоставена информация от възложителя, съобразно уговорките в консултантския договор.

С П. БГ Е., освен рамков договор за реклама и анекси към него, ревизираното лице е сключило на 26.05.2014 г. договор за търговско посредничество, съгласно който на П. БГ Е., като посредник, е възложено посредничество при изпълнение на Договор за цялостно изграждане на силози за обект „Изграждане на силозно стопанство за зърно“ в [населено място], [община], сключен между П. Е. и ОРГАНИК Л. К. Е., изразяващо се в осъществяване на контрол от посредника при извършени СМР на обекта, участие в преговори и др. Към договора е представен протокол от 29.10.2014 г., съгласно който в резултат на извършени СМР на обекта, възложителят заплаща възнаграждение на посредника.

Със С. Е., като изпълнител, освен рамков договор за реклама и анекси към него, ревизираното лице е сключило договор на 04.11.2014 г. за изработка на щанд за Софийски панаир на книгата. Страните са се споразумели монтажът да се извърши на място, указано от поръчващия. Като доказателство за изпълнение на услугата е представен приемо-предавателен протокол, в който единствено е посочено, че услугата е приета без забележки.

Аналогичен договор за изработка на щанд за Международен кулинарен фестивал е сключен с ФЛЕКС ИНФО Е., включително и приемо-предавателен протокол за извършена работа.

С В И В Г. Е. и Р.Ж. - Г. Е. са сключени по три рамкови договора за реклама, с предмет изработка и изпълнение на проект за електронна реклама, чрез директно таргетиране на мобилни устройства и изпращане на съобщения тип ММЕ, срещу посочено в договорите възнаграждение. Към договорите няма сключени анекси. Същевременно предмет на издадените от доставчиците фактури са „сим карти“. Не са представени доказателства, удостоверяващи предаване, съответно приемане на стоките или услугите. Договор с аналогичен предмет е сключен и с Е. Е., към който също не са приложени протоколи за приемане и предаване на сим картите.

С Е. Е. освен рамковите договори за реклама и маркетинг и анекси към тях и договор за превод, е сключен Анекс от 01.04.2013 г. за изработка на декори за посочени в анекса проекти - „Просто хубаво“, „Големите котки“, „50 - те най-велики снимки“, „Душата на океана“, „Икони“. Договорено е монтажът да се извърши на място, указано от поръчващия. Към Анекса са приложени приемо-предавателни протоколи за всеки отделен проект, в които единствено е посочено, че изпълнителят предава, а възложителят приема без забележки съответния декор.

С Б. Е. е сключен договор от 06.01.2016 г. за ремонт, съгласно който ревизираното лице е възложило на доставчика да извърши на свой риск ремонт на офис, находящ се на [улица], бл. 2 срещу възнаграждение, определено в договора. Страните са се споразумели монтажът да се извърши на място, указано от поръчващия. Като доказателство за изпълнение на услугата е представен приемо-предавателен протокол, съгласно който изпълнителят предава, а възложителят приема без забележки извършените ремонтни дейности на адрес: [улица], бл. 2.

Констатирано е, че нито от ревизираното лице, нито от доставчиците, са ангажирани договори, анекси към тях и приемо-предавателни протоколи във връзка с фактури, издадени от П. С. Е. с предмет „отпечатване на книги“, „отпечатване на списания“, с наименования „С.“ и др., от К. К. Е. с предмет „разпространение на рекламни списания“, от СТУДИО А. Л. Е. с предмет „по протокол“ и „префактуриране на режийни“ и по фактури, издадени от АДА Т. Е. с предмет „консултантски услуги“ и „организиране на събитие на П. Н. в България“.

Изследвано е плащането по всички фактури, издадени от горепосочените доставчици. Установено е, че по фактури, издадени от ФЛЕКС ИНФО Е., Ю. Е., Р. Е., С.Л.С – Т. Е., А. К. Е., Б. Е., С. Е., АДА Т. Е., Ф. Е., Р.А. ПРОЕКТ Е., П. БГ Е., А. К. Т. Е. и М. О. БЪЛГАРИЯ Е. плащането е извършено по банков път, за което от ревизираното лице са представени вносни бележки, а от доставчиците счетоводно отчитане по сметка „банка“. По фактурите, издадени от В И В Г. - 5 Е., Р.Ж. - Г. Е., Л. Т. Е., ИБ 2013 Е., Е. Е., К И К 97 К. Е. и частично по фактури, издадени от Ф. Е., плащането е извършено в брой, доказателства за което са приложените от ревизираното лице фискални касови бележки и счетоводно отчитане по сметка 501 „Каса“. Установено е, че фискалните касови бележки по фактури, издадени от Е. Е. и К И К 97 К. Е., са

издадени от нерегистрирани на дружествата ЕКАФП, като индивидуалният номер и номер на фискална памет на касовите бележки от К И К 97 К. Е. съответстват на същите на В И В Г. - 5 Е.. По фактури, издадени от СТУДИО А. Л. Е., К. К. Е., П. С. Е., не са ангажирани доказателства за плащане. Относно фактура за ремонт, издадена от Б. Е., доставчикът представя счетоводно отчитане на плащане по сметка „Банка“, но не са приложени извлечения от банкова сметка.

В хода на ревизията е изследвано наличие на кадрова, материална и техническа обезпеченост на доставчиците да извършат процесните доставки. Въз основа на представените от доставчиците доказателства и по данни от информационната система на НАП е установено, че К И К 97 К. Е., В И В Г. - 5 Е., Л. Т. Е., К. К. Е. и П. С. Е. нямат назначени по трудови правоотношения лица, нито са подали справки по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплащане на възнаграждения на лица, работещи по извънтрудови правоотношения или подават декларации за осигуряване на такива. Управителите на тези дружества също не се осигуряват като самоосигуряващи се лица.

Наличие на сключени трудови договори е установено при:

- ФЛЕКС ИНФО Е. – 2 лица – А. Е. И., на длъжност бояджия сгради и Д. В. А., на длъжност дизайнер рекламни материали. По данни от информационната база на НАП е установено, че посоченото ЕГН на Д. В. А. е на друго лице – О. В. К., което през периодите на издаване на фактурите, е било в трудови правоотношения с дружество, различно от доставчика.

- Б. Е. – 4 лица на длъжности началник склад, технически организатор и секретар;

- Ф. Е. – 3 лица на длъжности счетоводител, анализатор за проучване на пазара, дизайнер рекламни материали и общ работник. По данни от информационната база на НАП е установено, че тези лица са били назначени по трудови правоотношения през процесните периоди и в дружества, на длъжности като сметосъбирачи, общи работници;

- А. К. Е. – 3 лица, които са назначени след периодите, в които са издадени процесните фактури. Представената ведомост за заплати лица е неотнормима към процесните периоди, тъй като е за периоди през 2016 г., а спорните фактури са издадени през м. 04.2015 г. и м. 05.2015 г.

- Р.А. ПРОЕКТ Е. – 2 лица на длъжности дизайнер на рекламни материали и организатор маркетинг. Констатирано е, че в представената оборотна ведомост не фигурират сметки за разчети с персонал. От доставчика е представена главна книга на сметка 4211 „Работна заплата“, счетоводните записвания по която липсват в оборотната ведомост. Това е наложило извод за водена нередовна счетоводна отчетност от доставчика. Аналогични обстоятелства са установени при извършена ревизия на доставчика.

- С.Л.С – Т. Е. – 3 лица, назначени само за периодите, в които са издадени фактурите. По данни от информационната база на НАП е установено, че през същите периоди тези лица са били назначени на 8 часов работен ден в други дружества, различни от доставчика.

Нито един от посочените доставчици не е внасял задължителни осигурителни вноски за наетите по трудови правоотношения лица.

Относно Р.Ж.Г. Е., Ю. Е., Р. Е. е констатирано, че дружествата са представили

сключени договори с физически лица, но не са представили никакви доказателства за начисляване и изплащане на възнаграждения, нито са подадени декларации за осигуряване на лицата и справки по чл.73 от ЗДДФЛ. Отделно от това, договорите не съдържат конкретизация на възложените услуги. Относно С. Е. е констатирано, че дружеството има сключени три трудови договора, с лица, назначени на длъжности „общ работник в строителството“. Установено е, че на доставчика е извършена ревизия за спорните периоди, в която едно от лицата е е заявило, че не сключвало трудов договор със С. Е., а другите две са потвърдили този факт, но не са посочили каква работа са извършвали. Констатирано е, че доставчикът представя счетоводни регистри на сметки „разчети с персонал“, „разходи за заплати и осигуровки“.

Относно П. БГ Е. и Е. Е. е констатирано, че дружествата нямат назначени лица по трудови правоотношения. Същите декларират ползването на подизпълнител, но не представят доказателства в тази връзка. По отношение на Б. Е. е констатирано, че дружеството няма лица по трудови правоотношения. Представена е фактура от подизпълнител, с предмет „по договор с подизпълнител на СМР на обекти на възложителя“. Не са ангажирани доказателства за сключен договор с предходния доставчик, нито приемо-предавателни протоколи. Аналогични са констатациите относно кадровата обезпеченост на АДА Т. Е. и А. К. Т. Е.. Относно СТУДИО А. Л. Е. е констатирано, че дружеството е декларирало сключени трудови договори.

Констатирано е, че по-голяма част от доставчиците представят оборотни ведомости, в които не фигурират счетоводни сметки за отчитане на разходи за заплати и осигуровки. Същевременно е посочено, че доставчиците представят сметка 421 „Разчети с персонал“.

При така извършения анализ е формиран извод, че доставчиците не разполагат с кадрова обезпеченост за извършване на доставките, предмет на спорните фактури. При тези от тях, при които са установени декларирани сключени трудови договори, е прието, че същите са „фиктивни“. Относно представените договори за наемане на лица по извънтрудови правоотношения е прието, че не е доказано нито възлагане, нито изпълнение по договорите.

Констатирано е, че доставчиците, представили документи, не представят доказателства, удостоверяващи наличие на материали, вложени в извършването на услугите /изработка на щандове, декори, стикери/, отчетени разходи за материали, наличие на активи, офиси, отчетени разходи във връзка с дейността. При това положение е формиран извод, че доставчиците не доказват материална и техническа обезпеченост за извършване на доставките.

Въз основа на съвкупния анализ на представените от доставчиците и ревизираното лице доказателства е заключено, че не са извършени реални доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, документирани с процесните фактури. Аргументите за този извод от една страна се свеждат до недоказаната материална, техническа и кадрова обезпеченост на доставчиците да извършат договорените услуги, а от друга - до липсата на доказателства, представени както от доставчиците, така и от

ревизираното лице, отнасящи се до реален резултат от извършените услуги. В тази връзка е прието, че нито от доставчиците, нито от ревизираното лице е доказано кои лица са извършили услугите, къде са разпространявани рекламните материали, кой е организатор на различните мероприятия и събития, кое е мястото на монтиране на щандовете, декорите, в какво се изразяват консултантските, посредническите услуги, какви СМР и ремонт са извършени и на кой обект. Нито от ревизираното лице, нито от доставчиците са представени изготвен и одобрен проект във връзка с договорите за реклама и маркетинг, така както е уговорено. За услугите с предмет „превод на книги“ не е доказано, че доставчиците разполагат с лица, притежаващи необходимите знания и умения за подобен вид услуга. Относно услугите с предмет разпространение на различни видове рекламни материали е изложен довод, че доставчиците не представят доказателства за това, по какъв начин е извършвано разпространението на територията на страната, след като не притежават нито транспортни средства, нито са отчитали разходи за транспорт и т.н. След анализ на договорите, анексите и приемо-предавателните протоколи е заключено, че същите не дават конкретна информация за вида на услугите. Относно доставките с предмет „сим карти“ е заключено, че доставчиците не представят доказателства за произход на стоките, а ревизираното лице не представя доказателства къде са реализирани тези карти, към кой мобилен оператор са, представляват ли същите предплатени ваучери. Друг аргумент, обосновава извода за липса на доставки по процесните фактури, е обстоятелството, че самото ревизирано лице не представя доказателства за това, че е разполагало в патримониума си с книги, чийто превод да възложи, със стикери, вестници и други рекламни материали, описани като предадени на доставчиците за разпространението им. При доставките, при които изрично е уговорено, че възнаграждението се определя на база реализирани приходи, не са представени доказателства за начина и основата, върху която е определено възнаграждението. Нито от ревизираното лице, нито от доставчиците са представени проекти, въз основа на които се провеждат маркетингови активности, както и не са представени доказателства за изработени доклади и стратегии.

От приетото без оспорване заключение на вещото лице се установява, че организацията на счетоводната отчетност в А. С. Е. се осъществява в съответствие със Закона за счетоводството и действащата нормативна уредба и международните счетоводни стандарти. Формата на счетоводството осигурява синхронизирано хронологично и систематично, аналитично и синтетично счетоводно отчитане, като се прилага двустранно счетоводство, при което всяка една стопанска операция се описва с двустранни и равни по стойност изменения.

От представените документи вещото лице установява, че всички спорни доставки са били осчетоводени в счетоводството на А. С. Е. и неговите доставчици /с изключение на П. систем Е. и К. кепитъл Е./.

Издадените фактури от доставчиците са осчетоводени по сметки 45321 „Начислен данък по продажбите“ – за осчетоводяване на дължимия данък по издадените фактури, сметка 501 „Каса в лева“/503 „Разплащателна сметка“ – за осчетоводяване на извършените плащания по фактурите и сметка 702

„Приходи от продажба на стоки”/703 „Приходи от услуги” – за осчетоводяване на прихода. От представените счетоводни регистри и оборотни ведомости вещото лице не е установило намаление на салдото по сметка 304 „Стоки” при продажба на стоки към А. С. Е..

Получените от А. С. Е. фактури по процесните доставки са осчетоводени по сметки 401 „Доставчици”, а начисленият данък по сметка 4531 „Начислен данък по покупките”, сметка 302 „Материали” /при покупка на стоки/, 601 „Разходи за материали”, „Разходи за външни услуги”.

Вещото лице не е осъществило контакт с нито един от доставчиците на А. студиос Е. по процесните фактури, по които е отказано право за ползване на данъчен кредит, за да провери какви разходи са били направени от всеки един от доставчиците, както и ресурса, който са употребили във връзка с декларираните доставки към А. С. Е.. Вещото лице е направило съответни проверки в Търговския регистър за публикувани годишни финансови отчети за съответните периоди, респ. декларирани в тях приходи, разходи, активи и пасиви: Установява се:

П. систем Е. – последният публикуват годишен финансов отчет за 2010 г., като дружеството е декларирало приходи от извършване на услуги в областта на строителството;

К. кепитъл Е. - няма публикуван годишен финансов отчет от датата на регистрацията му през 2011 г. до момента на изготвяне на заключението

Р.Ж. груп Е. – няма публикуван финансов отчет за 2011 г., има публикувани финансови отчети за 2013 г. и 2014 г., за 2013 г. е декларирало приходи от консултантски услуги, като са ползвани подизпълнители, няма разходи за персонал, няма дълготрайни активи;

К и К 97 комерс Е. - последният публикуват годишен финансов отчет за 2010 г., като дружеството е декларирало приходи от извършване на продажба на стоки, няма разходи за персонал, няма декларирани дълготрайни активи;

В и В груп 5 Е. - последният публикуват годишен финансов отчет за 2010 г., като дружеството няма декларирани приходи и разходи, няма активи;

Е. Е. - последният публикуват годишен финансов отчет за 2010 г., като дружеството няма декларирани приходи и разходи, няма активи;

Студио А. лайн Е. – в публикувания за 2012 г. финансов отчет дружеството е декларирало дълготрайни материални активи за общата сума от 41 хил. лева, нематериални активи /концесии, права върху интелектуална собственост/ 165 хил. лева, краткотрайни активи – 123 хил. лева, приходи от печат, предпечат, дизайн, реклама и други дейности в областта на рекламата. Собственика на капитала на дружеството е един и същи със собственика на капитала на А. С. Е.;

Комфорт еър Е. - последният публикуват годишен финансов отчет за 2010 г., като дружеството има декларирани приходи от ремонт на компютърна техника, лични и домакински вещи, има разходи, разполага с дълготрайни активи, ползва банков кредит;

Л. трейдинг Е. - последният публикуван годишен финансов отчет за 2010 г., като дружеството няма декларирани приходи и разходи, няма активи;

Р.А. проект Е. - за 2014 г. и 2015 г. дружеството има публикувани финансови отчети, като в същите са отчетени приходи от продажба на услуги в областта

на рекламата, най-висок относителен дял имат разходите за външни услуги /по договори с подизпълнители/, отчита разходи за персонал;

П. БГ Е. - има публикуван годишен финансов отчет за 2014 г., в който дружеството отчита приходи от продажби на дребно, висок размер на разходите за външни услуги /по договори с подизпълнители/, няма разходи за персонал;

Ада трейдинг Е. – има публикуван финансов отчет за 2015 г., в който дружеството отчита приходи от продажби на дребно, висок размер на разходите за външни услуги /по договори с подизпълнители/, няма разходи за персонал;

С. Е. - има публикуван финансов отчет за 2015 г., в който дружеството отчита приходи от продажби на строителство на жилищни сгради и ремонти, има разходи за персонал;

Б. Е. - последният публикуван годишен финансов отчет е за 2014 г., в който дружеството отчита приходи от търговия на едро и услуги, отчита висок размер на разходите за външни услуги, няма разходи за персонал, няма активи;

А. К. Е. - за финансовата 2015 г. дружеството има публикуван финансов отчет, в който е декларирало приходи от услуги, няма разходи за персонал, най-висок относителен дял имат разходите за външни услуги /по договори с подизпълнители – строителни фирми/;

С.Л.С трейд Е. - за 2015 г. има публикуван годишен финансов отчет, в който дружеството отчита приходи от продажби на дребно, висок размер на разходите за външни услуги /по договори с подизпълнители/, няма разходи за персонал, няма дълготрайни активи;

А. ком трейд Е. - за 2015 г. има публикуван финансов отчет, в който дружеството отчита от приходи от продажби на услуги и висок размер на разходите за външни услуги /по договори с подизпълнители/, няма разходи за персонал, няма дълготрайни активи;

Ф. Е. - за 2015 г. има публикуван финансов отчет, в който дружеството отчита от приходи от продажби на услуги и висок размер на разходите за външни услуги /по договори с подизпълнители/, както и разходи за персонал – в дружеството е имало назначени трима човека на трудов договор, няма дълготрайни активи;

Б. Е. – няма публикувани финансови отчети;

Ю. Е. – последният публикуван финансов отчет е за 2015 г., в който дружеството е декларирало приходи от търговия на едро, висок размер на разходите за външни услуги, няма активи, няма разходи за персонал;

Р. Е. – последният публикуван финансов отчет е за 2015 г., в който дружеството е декларирало приходи от търговия на едро, висок размер на разходите за външни услуги, няма активи, няма разходи за персонал;

Флекс инфо Е. - последния публикуван финансов отчет е за 2015 г., в който дружеството е декларирало приходи от търговия на едро, висок размер на разходите за външни услуги, няма активи, няма разходи за персонал.

От представените документи към делото вещото лице установява, че в периода 2011 – 2016 г. А. студиос Е. е декларирало приходи от дизайн на предпечатни и рекламни издания, предпечатна подготовка на печатни

издания, участия в различни събития, организация на различни събития и други, но не са предоставени никакви документи във връзка с това получените стоки и услуги по процесните фактури дали са били за лично ползване или има последваща реализация, поради което вещото лице не е установило дали са реализирани приходи и какви, ако са били реализирани във връзка с процесните доставки.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя в настоящото производство е отказано поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките, водещи до извод за липса на данъчно събитие по смисъла на ЗДДС.

От допуснатата в хода на съдебното производство ССЧЕ не е установено дали доставчиците са отчетели приходи по издадените процесни фактури, поради невъзможност за достъп до техните счетоводства. Когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). В Решение № 15435 от 23.11.2011 г. на ВАС по адм.дело № 2420/2011 г., постановено по казус за непризнато право на приспадане на ДДС по чл.68, ал.1, т.1 и ал.2 ЗДДС, поради липса на реално извършени доставки на услуги, са изложени съображения, че реалното им извършване се установява с удостоверяване на надеждно доказани и отчетени разходи за тяхното извършване от страна на доставчика. Доставчиците не са предоставили реално процесните услуги, тъй като не се установи да са отчетели разходи за извършване на услугата. Нещо повече: по делото не се установи и реципрочното отчитане на приходи при доставчиците по спорните фактури, поради тяхното неоткриване и невъзможност за достъп на вещото лице до техните счетоводства.

Нееднократно в свои решения ВАС е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния й аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя - чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 ЗДДС, не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - извършването на услугата. Това означава, че наличието само на договор, респ. на фактура, не може да породи правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на услуги. За доказване на реалното изпълнение на доставките на услуги, задължение е на получателя, за да може да упражни правомерно правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит да притежава доказателства за изпълнение на доставките. Този, който черпи права от доставката, а в случая това е получателят на стоките и услугите, следва да докаже наличието на всички положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС.

Назначената по делото съдебно-счетоводна експертиза не обосновава

категоричен извод за реалност на доставките при последователна съдебна практика, че единствено наличието на фактури и счетоводното им отразяване при получателя не е достатъчно да обоснове тази реалност. Счетоводството е производно и отразява предходно съставени първични документи. При наличие на данни по делото за съставени документи, които не отразяват реални стопански операции, заключението на ССЕ, което е изготвено на база на същите документи, обсъдено съвкупно с другите обстоятелства по делото, не доказва реалност на доставките на стоки и услуги по смисъла на чл.6 и чл.9 ЗДДС. Липсват установявания от вещото лице дали доставчиците са разполагали с ДМА, какви, къде са били заведени, има ли осчетоводени приходи по спорните фактури, тъй като същото не е имало възможност да извърши справка в техните счетоводства.

Липсата на реална доставка е отрицателен факт, доказването на който може да се извърши чрез съвкупност от положителни факти /индиции/, които се основават на доказателствени изводи за отрицателния факт – Тълкувателно решение № 6/2014 г. на ОСГК, ВКС. В хода на съдебното производство изцяло в доказателствената 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 18.07.2013 г. по дело № С-78/12 „Е.-К“: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това, включително и наличието на реална доставка като материалноправна предпоставка за възникване правото на данъчен кредит. Следва да се отбележи, че именно националният съд въз основа на националните правила за доказването в съответствие в принципа на процесуална автономия извършва обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора, за да отговори на спорния материалноправен въпрос относно законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит (т.32 от решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело С-285/11 и т.37 и т.43 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12). Фактическите установявания са специфични за всеки един от случаите, зависят от процесуалната активност на страните в хода на производството въз основа на националните правила за доказването и в съдебната фаза са предмет на решаващата дейност на съда – установени ли са (доказани ли са) съответните обективни данни, въз основа на които да се направи извод, че е налице прехвърляне на правото на разпореждане със съответната вещь като собственик (налице е реална доставка на стоки) или реално изпълнение услуги със съответен обективиран резултат.

По делото липсват доказателства за наличността на предмета на доставките в патримониума на ревизираното лице, евентуално за разпореждането с този предмет, като предмет на последващи облагаеми доставки. Именно безспорното наличие на предмета на доставката различава настоящия случай от тези по главните производства по съединени дела С-80/2011 и С-142/2011 на СЕС, при които този предмет е налице.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрираното лице има право да приспадне от данъчните си задължения по

този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Предвид установените в ревизионното производство факти, описани по горе, в случая може да направи заключение, че не се доказва по безспорен начин получаването от ревизираното дружество на стоките и услугите, описани във фактурите. От доставчиците не са представени документи /счетоводни, търговски/, доставчиците не са декларирали персонал и транспортни средства. Както в ревизионното производство, така и пред настоящата инстанция не са представени доказателства за произхода на стоките, кога и от кого са придобити, както и за това какъв ресурс е използван, за да се изпълнят услугите. За обосноваване на доставка на стоки е необходимо да са налице, доказателства, удостоверяващи възможността на доставчика да изпълни предмета на доставка, да прехвърли правото на собственост на стоката и осъществи услугата. Характерът на отделните доставки предполага изпълнителите им да имат на разположение необходимата материална, кадрова и техническа обезпеченост. Съществен елемент от доказването в хода на ревизионното производство е проверката на счетоводната отчетност на страните по доставката. Законното изискване е за водене на подробна счетоводна отчетност, която да е достатъчна за установяване на задълженията по ЗДДС. Изпълнението на това задължение се отнася до всички регистрирани по ЗДДС лица, установено е с разпоредбата на чл. 123 от ЗДДС, която от своя страна е хармонизирана с разпоредбата на чл. 242 от Директива 2006/112 и се сочи от СЕО, като гаранция за предотвратяване на злоупотребата с право /т.64 от СЕС от 21.06.2012 г. по обединени дела С-80/2011 и С-142/2011/.

В ревизионното производство, както и в настоящото се установява, че представените договори с доставчиците съдържат общ предмет, без да се конкретизира точно вида на услугите, чието изпълнение е възложено на доставчиците. Едва с допълнително сключени анекси се уточнява в някаква степен видът на услугите, подлежащи на изпълнение и съответното възнаграждение. Видно от предмета на анексите към договорите за реклама и маркетинг /които представляват по – голяма част от процесните доставки/, услугите се разделят на две основни групи.

Първата група услуги представляват задължение на доставчиците да доставят определени рекламни материали. Реалното извършване на този вид услуги изисква наличие на материална, техническа и кадрова обезпеченост у доставчиците за извършването им.

Видно от доказателствата по преписката, нито един от доставчиците не доказва наличие на материална и техническа обезпеченост. При доставчиците К И К 97 К. Е., В И В Г. - 5 Е., Л. Т. Е., К. К. Е. и П. С. Е. не е установено наличие на кадрова обезпеченост. ФЛЕКС ИНФО Е. има назначени 2 лица на длъжност бояджия сгради и на длъжност дизайнер рекламни материали. По данни от информационната база на НАП е установено, че посоченото ЕГН на едно от лицата е на всъщност на различно лице, което през периодите на издаване на фактурите, е било в трудови правоотношения с дружество, различно от доставчика. Б. Е. има назначени 4 лица на длъжности началник склад, технически организатор и секретар. Ф. Е. има назначени 3 лица на длъжности счетоводител, анализатор за проучване на пазара, дизайнер

рекламни материали и общ работник. По данни от информационната база на НАП е установено, че тези лица са били назначени по трудови правоотношения през процесните периоди и в дружества, на длъжности като сметосъбирачи, общи работници. А. К. Е. има назначени 3 лица, които са назначени след периодите, в които са издадени процесните фактури. Р.А. ПРОЕКТ Е. има назначени 2 лица на длъжности дизайнер на рекламни материали и организатор маркетинг. В представената оборотна ведомост не фигурират сметки за разчети с персонал. От доставчика е представена главна книга на сметка 4211 „Работна заплата“, счетоводните записвания по която липсват в оборотната ведомост. С.Л.С – Т. Е. има назначени 3 лица, назначени само за периодите, в които са издадени фактурите. По данни от информационната база на НАП е установено, че през същите периоди тези лица са били назначени на 8 часов работен ден и в други дружества, различни от доставчика.

Нито един от тези доставчици не е внасял задължителни осигурителни вноски за наетите по трудови правоотношения лица.

Относно Р.Ж.Г. Е., Ю. Е., Р. Е. е констатирано, че дружествата са представили сключени договори с физически лица, но не са представили никакви доказателства за начисляване и изплащане на възнаграждения, нито са подадени декларации за осигуряване на лицата и справки по чл.73 от ЗДДФЛ. Отделно от това, договорите не съдържат конкретизация на възложените услуги. Относно С. Е. е констатирано, че дружеството има сключени три трудови договора, с лица, назначени на длъжности „общ работник в строителството“. Установено е, че на доставчика е извършена ревизия за спорните периоди, в която едно от лицата е заявило, че не е сключвало трудов договор със С. Е., а другите две са потвърдили този факт, но не са посочили каква работа са извършвали. Относно П. БГ Е. и Е. Е. е констатирано, че дружествата нямат назначени лица по трудови правоотношения. Същите декларират ползването на подизпълнител, но не представят доказателства в тази връзка. По отношение на Б. Е. е констатирано, че дружеството няма лица по трудови правоотношения. Представена е фактура от подизпълнител, с предмет „по договор с подизпълнител на СМР на обекти на възложителя“. Не са ангажирани доказателства за сключен договор с предходния доставчик, нито приемо-предавателни протоколи. Аналогични са констатациите относно кадровата обезпеченост на АДА Т. Е. и А. К. Т. Е.. Относно СТУДИО А. Л. Е. е констатирано, че дружеството е декларирало сключени трудови договори.

Независимо че посочените по-горе доставчици декларират сключени трудови договори, липсват каквито и да е доказателства, че наетите лица са полагали труд, тъй като липсват доказателства за изплащане на трудови възнаграждения, внасяне на задължителни осигурителни вноски и т.н. Относно представените граждански договори липсват доказателства какво конкретно е възложено и изпълнено.

Втората група услуги представляват задължение на доставчиците да разпространят рекламни материали, собственост на самото ревизирано лице и които последното им е предоставило, като същевременно организират продажбата им в търговската мрежа. Възнаграждението, което е предвидено

за този вид услуга е договорено в размер на приходите на доставчиците от продажбата.

При така договорените услуги се налага извод, че реалното им извършване е поставено в зависимост от наличието на рекламни материали в патримониума на ревизираното дружество, които последното следва предварително да предостави за разпространение. По преписката са приложени приемо-предавателни протоколи, удостоверяващи предаване от жалбоподателя на доставчиците на съответните материали за разпространение. В хода на ревизионното производство органите по приходите са изискали от ревизираното лице да представи доказателства за наличието на тези рекламни материали в патримониума му, но такива не са представени. Не се представят и в настоящото производство. Също така, възнаграждението на доставчиците за този вид услуги е поставено в зависимост от реализираните приходи от продажбата, която доставчиците осъществяват. От доставчиците са изискани доказателства за реализираните продажби, но такива не са представени.

Аналогични са съображенията на настоящата инстанция по отношение на доставките с предмет „превод“. Извършването на този вид услуги предполага наличие на съответните произведения в патримониума на ревизираното лице – обстоятелство, за което жалбоподателят също не ангажира доказателства, въпреки, като такива са били изискани. От друга страна доставчиците, издали фактури за превод на книги, не представят доказателства, че разполагат с лица, притежаващи необходимите знания и умения за извършването на такъв вид услуга.

От жалбоподателя изрично е изискано да представи доказателства за последващата реализация на рекламните материали - стикери Шампионска лига, Ф., Замръзнало кралство и др., както и във връзка с какви мероприятия ревизираното дружество е получавало процесните рекламни материали, използват ли се същите за извършване на последващи облагаеми доставки, отчетени ли са приходи във връзка с реализацията им.

Относно услугите, с предмет „изработка на щандове“ жалбоподателят не е представил доказателства, че е участвал в съответните мероприятия, във връзка с които се твърди, че са получени услуги – Международен кулинарен фестивал, Софийски панаир на книгата и т.н. Относно услугите „изработка на декори“ не се представят доказателства във връзка с какви мероприятия са получени процесните услуги, в какво се изразява участието в подобни мероприятия и намират ли същите приложение в последващи облагаеми доставки.

Относно фактура, с предмет „посредничество“, издадена от П. БГ Е., не се представят доказателства за това, че процесната доставка е свързана с икономическата дейност на А. С. Е., както и че е извършена последваща реализация.

С оглед на изोजеното настоящата инстанция намира, че не е доказано наличие на реално изпълнение на доставки на стоки и услуги по фактури, издадени от ФЛЕКС ИНФО Е., Ю. Е., Б. Е., Р. Е., С.Л.С – Т. Е., А. К. Е., Б. Е., С. Е., АДА Т. Е., А. К. Т. Е., Ф. Е., Р.А. ПРОЕКТ Е., П. БГ Е., Е. Е., В И В Г. - 5 Е., Л. Т. Е., К И К 97 К. Е., СТУДИО А. Л. Е., К. К. Е., П. С. Е., Р.Ж. - Г. Е..

Съгласно приетото в решение от 13.02.2014г. по дело С-18/13 на СЕС се сочи, че въз основа на обективни данни, представени от органите по приходите, следва да се установява, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от тази измама. В конкретния случай в РА не се съдържат констатации за извършени данъчни измами, а за липса на реалност на доставките, което рефлектира върху възникването на правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по фактурите, но на практика се описва евентуално неправомерно поведение. Следва да се посочи, че ненамирането на доставчика на адреса за кореспонденция и непредставянето на изисканите документи в хода на ревизионното производство не изключват възможността жалбоподателят да представи достатъчно доказателства в подкрепа на тезата си за правомерно упражняване на право на приспадане на данъчен кредит. Жалбоподателят не е представил данни за реалното изпълнение на фактурираните доставки. В решението на СЕС по дело С-18/13 съдът ясно посочва, че Директива 2006/112 не допуска данъчнозадължено лице да извърши приспадане на данъка върху добавената стойност, начислен в издадените от доставчик фактури, когато, въпреки че стоката е била доставена, се установява, че тя не е била действително доставена от този доставчик или от негов подизпълнител, тъй като последните не са разполагали с необходимите персонал, материали и активи, стига да са изпълнени следните две условия - посочените обстоятелства да сочат за наличието на измама и въз основа на обективните данни, представени от органите по приходите, да се установява, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от тази измама - нещо, което запитващата юрисдикция следва да провери. Както е видно от цитираното решение на СЕС, фактите по главния спор пред националния съд установяват наличието на стоки и услуги от вида на фактурираните при получателя, като спорът е дали са били извършени от посочените доставчици или подизпълнители, във връзка с който спор са поставените въпроси за допустимост на ограничаването на предвиденото в член 167 и сл. от Директива 2006/112/ЕО право на приспадане. Само в случай, че не е спорно, че стоката е доставена или услугата е осъществена, но не е установено, че тя е била извършена от този доставчик или от негов подизпълнител, националните административни и съдебни органи имат задължението служебно да установят въз основа на обективни данни, че позоваването на правото на приспадане е с измамна цел или с цел злоупотреба с право. Фактите по настоящото дело са различни. В настоящия случай спорът е дали стоки и услуги от вида на фактурираните изобщо са доставени на получателя, тъй като не е установено по какъв начин стоките са били вложени или използвани, както и по какъв начин е реализиран в дейността на дружеството резултата от услугите.

При липса на доказателства за реалността на доставките, неправилно би било съдът да пренебрегне това обстоятелство и да признае правото на данъчен кредит на жалбоподателя, тъй като в основата на прилагането на механизма на ДДС стои именно извършването на облагаеми сделки. Недоказаният факт е неосъщественият факт. При липса на извършена

двустранна сделка (обратното не се установи по делото) нормално и логично е знание за това да има и при двете страни по тази сделка. Изложеното в решение от 13.02.2014г. по дело С-18/13 на СЕС по никакъв начин не е в противоречие с изискването за наличие на реално изпълнена доставка като основание за възникване на правото на данъчен кредит. Когато не е установено по ясен и безспорен начин, както че доставчикът е бил в състояние да изпълни посочената във фактурата доставка, така и че получателят по фактурата реално е разполагал със стоката, вложил я е в продукцията или на свой ред е осъществил продажбата ѝ или реално е получил резултат от услуга, който е използван в икономическата му дейност, то не може да и да се признае, че между двете страни по фактурата е осъществена доставка, по смисъла на ЗДДС, представляваща основание за възникване на право на данъчен кредит. Липсват доказателства за това, че издателят на фактурата е разполагал със съответната стока или е бил във възможност да изпълни посочената услуга, съответно, че тази стока или резултат от такава услуга е бил простиран на жалбоподателя, като получател по фактурата.

По така изложените съображения, настоящата инстанция намира, че оспореният ревизионен акт е издаден в съответствие с изискванията на процесуалния и материалния закон. Жалбата на А. С. Е. следва да бъде приета за неоснователна.

По делото от страна на ответника е направено искане за присъждане на разноси на основание чл. 161 ДОПК, поради което съдът следва да присъди юрисконсултско възнаграждение в размер до минималното адвокатско възнаграждение, съгласно Наредба № 1/09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София град

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата А. С. Е., ЕИК:[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22002217006596-091-001/16.05.2018 г., издаден от М. А. К., началник сектор „Ревизии“, при дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., орган, възложил ревизията и И. В. А., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1149/06.08.2018 г. на директора на дирекция ОДОП – С., в частта относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 289 312,73 лв. за отделните данъчни периоди от 01.09.2011 г. до 31.12.2011 г., м. 04.2012 г., м. 06.2012 г., м. 08.2012 г., м. 09.2012 г., м. 12.2012 г., м. 01.2013 г., от м. 03.2013 г. до м. 05.2013 г., м. 07.2013 г., м. 08.2013 г., м. 10.2014 г., от 01.12.2014 г. до 31.05.2015 г., м. 07.2015 г. и от 01.09.2015 г. до 30.06.2016 г., ведно с определените лихви за забава в размер на 109 831,71 лв.

ОСЪЖДА А. С. Е., ЕИК:[ЕИК], [населено място], [улица], бл.2 и съдебен адрес: [населено място] 1407, [улица], ет.4, представлявано от Х. С. К., в качеството на управител да заплати на директора на дирекция ОДОП – С. при

Национална агенция за приходите сума в размер на 5424,00 лева (пет хиляди четиристотин и двадесет и четири лева) разноски по делото, представляващи юрисконсултско възнаграждение.

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

Съдия: