

РЕШЕНИЕ

№ 3116

гр. София, 14.05.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65
състав**, в публично заседание на 14.04.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **1243** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], [населено място], [улица], вх. В, ет. 2, ап.3, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя А. С. М., против ревизионен акт (РА) № Р-22220419002167-091-001/01.10.2019г., издаден от В. А. В., орган, възложил ревизията, и Н. Ц. Р., ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 2015/02.12.2019г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДД“ОДОП“) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в общ размер на 85 225,74 лв., вследствие на отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК], и са начислени лихви за забава в размер на 9 942,56 лв.

В жалбата е посочено, че РА и потвърждаващото го решение на директора на дирекция “ОДОП”, в обжалваната част се основават на констатации, правни изводи и тълкувания, с които жалбоподателят не е съгласен. Изложени са доводи за нарушения на процесуалния и материалния закон при издаване на оспорвания РА. Моли се съда

да отмени РА в обжалваната част като незаконосъобразен. Претендира се присъждане на направените по делото разноски.

Отвeтникът по жалбата - директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Счита, че оспорваният акт е законосъобразен. Твърди, че изводите в решението на директора на дирекция „ОДОП“ остават непроменени след приключване на съдебното дирене в настоящата инстанция. Моли жалбата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на заплатеното адвокатско възнаграждение.

Прокурор от Софийска градска прокуратура не участва при разглеждане на делото.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, предгорестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил изцяло в обжалваната част. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП" - С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ.

Обжалваният ревизионен акт е издаден след извършена ревизия, започнала със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22220419002167-020-001/03.04.2019 г., връчена по електронен път на 08.04.2019 г., издадена от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С.. Предметът и периодът на ревизията обхваща задължения за ДДС за данъчни периоди от 10.06.2014 г. до 28.02.2019 г. Срокът за извършване на ревизията е до 08.08.2019 г., съгласно Заповед за изменение на ЗВР №Р-22220419002167-020-002/04.07.2019 г.

В законоустановения срок е съставен ревизионен доклад (РД) №Р-2220419002167-092-001/22.08.2019 г., връчен на 01.09.2019г. по електронен път. От дружеството е подадено възражение срещу РД, на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК, прието с вх. № 53-00-1244#7/16.09.2019 г. В мотивите на РА, органите по приходите са приели възражението за процесуално допустимо, но по същество за неоснователно.

Констатациите в РД са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. Ревизионен акт No P-22220419002167-091-001 от 01.10.2019 г. е издаден от В. А. В. на длъжност началник на сектор, възложил ревизията и Н. Ц. Р. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Връчен е електронно на 03.10.2019г.

В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективизирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно неправомерно упражненото

право на данъчен кредит. В мотивите на РА са обсъдени доводите и доказателствата, представени с възражението на жалбоподателя срещу РД.

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

На 15.10.2019г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция "ОДОП" С. е подадена жалба, вх. №53-06-10055 от 15.10.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1932 от 17.10.2019 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., с която [фирма] оспорва РА №Р-22220419002167-091-001 от 01.10.2019 г., с който на дружеството не е признато право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди общо в размер на 85 225,74 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 9 942,56 лв., като незаконосъобразен.

С решение № 2015/02.12.2019 г. на директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП ревизионният акт е потвърден.

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са направени следните констатации от органите по приходите:

Основната дейност на задълженото лице през ревизираните периоди е търговия на дребно с телефонни апарати и други устройства за далекосъобщения. Упражнява дейността си в магазини 1114, 1115 (обединени в едно помещение) в ТБ И., нает от [фирма].

В хода на ревизията е установено още, че [фирма] е ползвало право на приспадане на данъчен кредит и по следните фактури:

- По 14 фактури, издадени от [фирма] в данъчни периоди м. 03, м. 04, м. 05, м. 06, м. 07, м. 08 и м. 09.2018 г. с ДДС в общ размер на 13 955,45 лв. и предмет на доставките обработка на снимки и качване на сайт, SEO оптимизация и интернет позициониране, интернет реклама, аксесоари за мобилни телефони и рекламни материали – флаери, брошури, листовки и етикети;

- по 9 фактури, издадени от [фирма] в данъчни периоди м. 08, м. 09, м. 10 и м. 11.2017 г. с ДДС в общ размер на 8 485,00 лв. и предмет на доставките рекламни банери за „А. М.“ в сайта klassa.bg за м. август-септември, доработка на банери и SEO оптимизация на сайт, рекламни материали - флаери и брошури;

- по 8 фактури, издадени от [фирма] в данъчни периоди м. 11 и м. 12.2017 г., м. 01, м. 02 и м. 03.2018 г. с ДДС в общ размер на 6 707,00 лв. и предмет на доставките рекламни банери за „А. М.“ в различни сайтове - classa.bg, estate.com и newsmarket.bg, рекламни facebook кампании и реклами в интернет пространството;

- по 7 фактури, издадени от [фирма] в данъчни периоди м. 10, м. 11 и м. 12.2017 г., м. 01 и м. 02.2018 г. с ДДС в общ размер на 8 012,00 лв. и предмет на доставките SEO оптимизация и интернет позициониране, интернет реклама, рекламни материали и брошури.

- по фактура №[ЕГН]/10.04.2018 г., издадена от [фирма], с ДДС в размер на 500,00 лв. и предмет на доставката изработка на рекламни материали.

- 4 фактури, издадени от [фирма] в данъчни периоди м. 02, м. 06 и м. 07.2015 г. с ДДС в общ размер на 1 450,00 лв. и предмет на доставките - GSM аксесоари;

- по фактура №533/31.03.2016 г., издадена от [фирма], с ДДС в размер на

180,00 лв. и предмет на доставката -аксесоари за GSM.

- По фактури №[ЕГН]/12.06.2018 г. и №[ЕГН]/20.06.2018 г., издадени от [фирма], с ДДС в общ размер на 1 665,00 лв. и предмет на доставките калъфи за телефони и мобилни аксесоари;

- По 11 фактури, издадени от [фирма] в данъчни периоди м. 11 и м. 12.2018 г., м. 01 и м. 02.2019 г. с ДДС в общ размер на 11 791,00 лв. и предмет на доставките мобилни аксесоари, силиконови калъфи за телефон, брендиране на телефонни апарати.

- по 13 фактури, издадени от [фирма] в данъчни периоди м. 10 и м. 11.2018 г., м. 01 и м. 02.2019 г. с ДДС в общ размер на 14 549,50 лв. и предмет на доставките - аксесоари за мобилни апарати;

- по 12 фактури, издадени от [фирма] в данъчни периоди м. 08 и м. 09.2018 г. с ДДС в общ размер на 13 540,74 лв. и предмет на доставките - аксесоари и принадлежности за мобилни апарати;

- по фактура №[ЕГН]/26.10.2018 г., издадена от [фирма] с ДДС в размер на 1 080,00 лв. и предмет на доставката - стоки;

- по фактури №3280/01.01.2018 г. и №3222/06.03.2018 г., издадени от [фирма], с ДДС в общ размер на 2 370,81 лв. и предмет на доставките СМР;

- по 4 фактури, издадени от [фирма], в данъчни периоди м. 02 и м. 04.2018 г., с ДДС в общ размер на 1 190,21 лв. и с предмет на доставките - авансово плащане - паркет;

- по фактури №1780/12.08.2015 г. и №900000142/ 12.08.2015 г., издадени от [фирма], с ДДС в общ размер на 76,03 лв. и предмет на доставките - аванс, туристическа услуга – [населено място].

В хода на ревизията на дружествата са връчени ИПДПОЗЛ, но документи не са представени.

Относно доставките на услуги, ревизираното лице е представило копия на фактурите; множество договори с възложител [фирма] и изпълнител посочените доставчици, за обработка на снимки и качване на сайт, изработка на рекламни материали, доработка на банери, SEO оптимизация на сайт, поддръжка на уеб сайт и публикуване на реклами в сайтове; приемо-предавателни протоколи към част от договорите и др.

Относно доставките на стоки, в хода на ревизията от ревизираното дружество са представени единствено копия на процесните фактури и фискални бонове към част от тях, а по отношение на доставката от [фирма] не са представени никакви документи, вкл. фактурата.

С РА е прието, че представените в хода на ревизията документи от ревизираното лице не са достатъчни да докажат реално извършени доставки по смисъла на чл. 6 /9 от ЗДДС, документирани с процесните фактури. Поради това и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, на [фирма] е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 81 915,69 лв.

Относно фактурата от [фирма] и [фирма] е установено, че същите са осчетоводени като текущи разходи за дейността на дружеството и касаят ремонт на недвижим имот – апартамент, находящ се в [населено място], [улица]. Констатирано е, че на посочения адрес е адресната регистрация на управителката на ревизираното лице, като няма данни имотът да се използва за дейността на дружеството. [фирма] няма собствен имот, на който да се извършват ремонтни дейности. Тоест, дружеството е извършило подобрения /строително монтажни работи/ на чужд актив на обща

стойност 17 805,10 лв.

По отношение на фактурите от [фирма] не са представени заповеди за командировка, отчет за извършена дейност и други документи, удостоверяващи, че направеният разход е свързан с дейността на дружеството.

Ревизиращите са приели, че на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 и т. 3 от ЗДДС, за [фирма] не възниква право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 3 637,05 лв. по фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма].

Съобразно приложените към административната преписка доказателства, директорът на дирекция "ОДОП" С. е приел за правилни и законосъобразни изводите на органа по приходите. Относно доставките на услуги, изразяващи се най-общо в обработка на снимки и качване на сайт, SEO оптимизация, интернет позициониране, интернет реклама в различни сайтове, изработка на рекламни материали и др., като е анализирал същността на услугите, решаващият орган е приел, че в случая по част от фактурите са налице договори, сключени между жалбоподателя, в качеството на възложител и посочените дружества като изпълнители. Представени са и приемо-предавателни протоколи, но същите са общи, в тях са посочени услуги, каквито фигурират в договора и не дават яснота за конкретно извършени действия.

Конкретно е посочил, че в договора за изработка на рекламни материали от 02.04.2018 г. до 30.04.2018 г. между ревизираното лице и [фирма] с предмет изработка на „...рекламни материали/флаери и брошури“ не са посочени изисквания за брой, нито съдържание на рекламните материали и остава неясно как е определена цената по договора след като не е конкретизиран предметът на услугата. По отношение на интернет рекламата се е позовал на липсата на доказателства, че преди това самата реклама е била създадена.

Относно договорите с [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] с предмет предоставяне на рекламни банери на „А. М.“ в сайтове klassa.bg, estate356.com, newsmarker.bg и др., не са представени доказателства за активиране, колко излъчвания, импресии са осъществени на ден, кой ден е качен банерът и т.н., липсват доказателства, както за изработване на рекламни банери, така и за предоставяне на такива от възложителя на изпълнителя. Няма доказателства от технически характер, че такива са изготвени от когото и да било, както и че изпълнителят по договора е имал възможност да ги изготви, не става ясно в какво се изразява рекламата и как е осъществена, не е ясно как точно е формирана уговорената цена. Не са доказани конкретни договорености за съдържанието на рекламните услуги, във връзка с което да са предоставени определени данни за дейността на ревизираното дружество, която е следвало да бъде рекламирана. Позовал се е на липсата на доказателства за публикуване на рекламни изображения и текстове, сертификати за излъчени реклами в електронни издания на посочените интернет адреси и т.н., на доказателства, от които да се установи публикуването на рекламата на определени дати през уговорения период на страниците на интернет сайтовете.

По отношение на услугите по SEO оптимизация и интернет позициониране се е позовал на липсата на доказателства в какво конкретно се изразяват тези услуги, как и от кого са изпълнени, липсата на описания в протоколите окончателен доклад за визуализиране на рекламните материали, промотиращи дейността на дружеството.

По отношение на обработката и качване на снимки в интернет пространството е приел, че не са представени доказателства за вида и параметрите на тези снимки, какво е тяхното изображение, какво се рекламира с тях и т.н. Не е ясно къде са

качвани тези снимки, за какъв период, няма конкретни параметри по заданието и т.н. Решаващият орган е обосновал изводите си за нереалност на доставките и с липсата на надлежно доказани и отчетени разходи за извършените услуги от страна на доставчика. Нито един от доставчиците не е представил счетоводни данни за направени разходи във връзка с реализацията на възложените услуги, както и за получени приходи от тях.

Относно фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], и една от фактурите, издадена от [фирма], с предмет на доставката на стоки – аксесоари и принадлежности за мобилни телефони, директорът на дирекция “ОДОП” - С. при ЦУ на НАП е заключил, че не е доказана физическата възможност на издателите на спорните фактури да прехвърлят материалната вещ, предмет на описаните стопански операции. Не са налице доказателства, от които да се установи, че доставчиците са придобили правото да се разпореждат фактически с въпросните стоки, като собственик. От ревизираното лице са представени единствено фактури и фискални бонове по част от тях, от които не може да се направи извод за какви конкретно аксесоари и принадлежности се касае, тъй като не са описани по вид и количество.

При проверка в програмните продукти на НАП решаващият орган е констатирал, че за дата 11.12.2018 г. [фирма] е декларирало оборот в размер на 331,28 лв, а представените фискални бонове от 11.12.2018 г. към фактури №100...61/26.11.2018 г. и №100..67/03.12.2018 г., издадени от [фирма], са на стойност от по 6 120,00 лв. всеки. На 12.12.2018 г. дружеството е отчетло оборот в размер на 218,69 лв., а представеният фискален бон от същата дата, към фактура №100...66/27.11.2018г. е на стойност 5 880,00 лв.

По отношение на фактурите, издадени от [фирма], [фирма] се касае за извършване на СМР. Директорът на дирекция “ОДОП” - С. е приел, че извършените ремонтни дейности не са свързани с дейността на дружеството и правилно и законосъобразно ревизиращите органи са приложили разпоредбата на чл. 70, ал. 2 от ЗДДС.

По отношение на фактурите от [фирма] с предмет - аванс и туристическа услуга [населено място], е приел, че не е ясно за какво е платен авансът и в какво се изразява фактурираната туристическа услуга.

В заключение е обобщил, че изводите на органите по приходите са обосновани и се аргументират от събраните доказателства, с оглед на което е потвърдил ревизионния акт като законосъобразен досежно отказаното право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 85 225,74 лв. по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

В хода на съдебното производство е допусната ССЕ. Заключение е прието без възражения от страните. Вещото лице подробно е проследило отразяването на процесните фактури в счетоводството на ревизираното лице и извършените по тях плащания. Направило е и опит да достигне до счетоводствата на доставчиците, за да извърши справка там, но дори, след като е открил счетоводителите, обслужващи част от дружествата, не са

представени исканите за тази цел доказателства. Във връзка с извършване на експертизата от съответните офиси на НАП е представена информацията относно доставчиците, използвана от вещото лице при изготвяне на заключението. Проследена е и документалната обосноваемост на счетоводните записвания в счетоводството на жалбоподателя във връзка с процесните фактури. Вещото лице е посочило в заключението си, че дори да се изяснят счетоводните записвания при доставчиците, не биха били определящи за отговор на въпроса дали доставчиците са имали обективната възможност да осъществят договорената с жалбоподателя доставка, тъй като отговорът на този въпрос изисква преценка на доказателствата в тяхната цялост, което е и същността на делото. Вещото лице е проследило и заплащането по процесните фактури. Изследвал е и въпроса дали начисленият ДДС е разчетен с бюджета, като е проследил включването на процесните фактури в справки-декларации по ЗДДС на доставчиците. Установил е, че неизпълненията по резултати (ДДС за внасяне) за данъчни периоди, в които са издадени фактури на [фирма] имат доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма].

Въпреки указанията на съда във връзка с разпределението на доказателствената тежест между страните, жалбоподателят изрично заявява, че не прави искане за разпит на свидетели или допускане на съдебно-техническа експертиза.

От събраните по делото доказателства от правна и фактическа страна съдът намери за установено следното:

За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68 от ЗДДС следва да е изпълнено някое от условията посочени в чл.71 от ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит, винаги трябва да се държи сметка за това дали е облагаема доставка по смисъла на чл.6, ал.1 или чл.9 от ЗДДС и след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл.71 от ЗДДС.

По делото не е спорно и това се установява от събраните в хода на ревизията доказателства, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактура/ от страна на преките доставчици (с изключение на [фирма]), които са издали процесните фактури. Това се потвърждава и от заключението на вещото лице, което подробно е проследило отразяването на фактурите в счетоводството на [фирма].

Спорната предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1 от ЗДДС, в процесния случай е наличието на осъществена облагаема доставка по смисъла на чл.9 от ЗДДС, осъществена от конкретно посочения във фактурите доставчик.

Законът не свързва задължението за начисляване на ДДС и правото на данъчен кредит единствено с издаването на данъчна фактура, а поставя изискването да е наличие реално осъществена облагаема доставка. Легалната дефиниция на понятието данъчен кредит се съдържа в чл.68, ал.1 ЗДДС и това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по ЗДДС за получени от него стоки или услуги по

облагаема доставка. В този текст законодателят е предпоставил облагаемата доставка като основно изискване, за да е налице правото на данъчен кредит. Аналогично е законодателното решение при регламентиране на спорното право в нормата на чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. В тази разпоредба се съдържа правото на задълженото лице да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по ЗДДС закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Законът на първо място изисква да е осъществена реална доставка на стока и услуга. След като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на **услуга** могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика; и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойностяване като количествено-стойностни сметки, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др.

По делото са представени заверени копия на документи, изходящи единствено от ревизираното лице и имащи отношение към процесите доставки. В тях не се съдържат счетоводни регистри, от които би могло да се установи, какъв е начинът на счетоводно отразяване на процесите доставки при доставчиците.

Като частни документи договорите и приемо-предавателните протоколи не разполагат с материална доказателствена сила, обвързваща съда. Тяхното съдържание се преценява от съда по вътрешно убеждение с оглед на всички обстоятелства по делото. При частните свидетелстващи документи (каквито са приемо-предавателните протоколи) защитата срещу тяхната материална доказателствена сила не е подчинена на изискванията за оспорване истинността на документ, защото съдът не е обвързан от тази доказателствена сила, а я преценява по свое вътрешно убеждение съобразно с всички данни по делото.

С обжалвания РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури с предмет доставка на услуги , издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] с предмет -предоставяне на рекламни банери на [фирма], интернет реклама, изработка на рекламни материали – флаери и брошури, рекламни банери на [фирма] в сайтове klassa.bg, estate356.com, newsmarker.bg, обработката и качване на снимки в интернет пространството. Освен фактурите са представени договори и приемо-предавателни протоколи. Нито договорите, нито приемо-предавателните протоколи са двустранно подписани. Като се разгледат заедно с процесните фактури те не могат да бъдат категорично обвързани с тях, тъй като във фактурите липсва препращане към конкретен договор или приемо-предавателен протокол, от който да се изведе същността на фактурираната услуга и начинът на образуване на цената ѝ.

При анализ на съдържанието на представените договори за услуги се установява, че те няма как да бъдат изпълнени без към тях да са налице

писмени доказателства, които би следвало да се намират у възложителя и жалбоподател в настоящето производство и каквито не са представени нито в хода на ревизията, нито пред съда. Така например по договорите с предмет на доставката интернет реклама в три конкретно посочени сайта, е договорено от страна на възложителя да бъде предоставена реклама или рекламни материали, които да отговарят на определени изисквания. Липсват данни такива да са били предоставени или изготвени, поради което не е могло да бъде изпълнена и услугата.

Към договорите с предмет изработка на рекламни материали – флаери и брошури, също не са представени предвидените в самите договори „точен списък с изискваните материали, както и подробно описание на информацията, отпечатана върху тях“, поради което неизяснен остава предметът на договорената услуга и съответно не може да бъде проследено и отчетено нейното изпълнение. От съществено значение и отношение към неопределеността на предмета на тези договори е и липсата на договорени количества – брошури и флаери. Поради това остава неизяснен въпросът как е формирана договорената цена.

При липсата на всякакви съпътстващи договорите за услуги документи, които да конкретизират предмета и цената на услугата, представените приемо-предавателни протоколи също не могат да установят тези факти. Те не представляват годно доказателствено средство относно извършването на услугата и предаване на резултата от изпълнителя на възложителя както поради факта, че не са двустранно подписани, така и с оглед съдържанието им, което е твърде общо и от него не би могло да се установи какъв точно е предметът на услугата, както и кога е извършена, как е формирана цената и каква е стойността ѝ. Тези протоколи не са придружени от копие на изработените рекламни материали или извадки от сайтовете с публикуваните банери и реклами, каквато е обичайната практика при отчитане резултата от предоставянето на интернет реклама и услуги. Фактурираните услуги са извършени през 2017 г. и 2018г., поради което не би могло към настоящия момент да се установи дали тези реклами са били публикувани. С оглед липсата на представени конкретни реклами, лого и др. материали, които по договор е следвало да бъдат представени на изпълнителя, за да изпълни договорената реклама, не би могло да се обоснове извод, че услугите са реално извършени. В договорите с предмет предоставяне на рекламни банери на [фирма] в сайтове klassa.bg, estate356.com, newsmarker.bg е договорено интернет участието да присъства в посочените сайтове за период от 30 календарни дни от датата на активирането, като не са представени доказателства за такова активиране. Не са налице доказателства и относно колко излъчвания, импресии са осъществени на ден, кой ден е качен банерът. Както правилно е посочено в решението на директора на дирекция „ОДОП“ – С., няма как при определяне цената по договорите да се знае точният брой на импресиите, който е посочен в представения протокол. Не са ангажирани и доказателства, от които да се установи публикуването на рекламната на определени дати през уговорения период на страниците на интернет сайтовете. Непредставянето на архив на съответния сайт за изминали периоди не позволява да бъдат получени данни относно публикуването на

рекламните банери през предходни периоди, както и да се установи реалността на посочените в протоколите брой импресии.

По отношение на доставките на услуги с предмет обработката и качване на снимки в интернет пространството не са представени доказателства за какви снимки става въпрос, не са представени тези снимки. Не са представени и доказателства къде са качвани тези снимки. При липсата на данни относно предмета на уговорената услуга не може да се обоснове и извод, че тя е използвана в икономическата дейност на ревизираното лице.

Липсват доказателства и относно същността на фактурираните услуги с предмет SEO оптимизация и интернет позициониране. Не е представен споменатият в протоколите окончателен доклад за визуализиране на рекламните материали, промотиращи дейността на дружеството, който би следвало при извършена услуга да се намира у жалбоподателя. Не са представени доказателства в какво конкретно се изразяват тези услуги, как и от кого са изпълнени. Тези съпътстващи документи би следвало логично да се намират жалбоподателя в качеството му на страна по договорите за услуги и непредставянето им не е свързано с неоткриването на доставчиците.

Действително, след като доставчиците не са открити липсват и доказателства, че същите са разполагали с квалифицирани служители, които да извършат процесните услуги, както и ресурсна обезпеченост, тъй като освен компютър за извършването на услугите по изготвяне на флаери и брошури например е необходима печатарска техника.

Относно кадровата обезпеченост на доставчика в случая следва да се съобрази Решение на Съда на ЕС от 6.09.2012 г. по дело С 324/11. СЕС се е произнесъл, че Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС и принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен ДДС за предоставените му услуги поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

В процесния случай обаче следва да се има предвид, че липсата на кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците не е единствена причина за отказване на правото на данъчен кредит, а тези факти са обект на преценка от съда, заедно с останалите събрани доказателства.

По-важното в случая обаче е, че съдът не кредитира преките доказателства за изпълнение на услугите като предпоставка за признаване на спорното право.

Доказателствата за извършено плащане не са пряко доказателство за извършване на услугата. Въпреки това обаче в хода на ревизията са установени несъответствия между част от представените фискални бонове и отчетите на доставчиците в НАП.

Както се установява и от заключението по приетата ССЕ част от доставчиците не са отразили спорните фактури в дневника за продажби през съответния период. Макар, че жалбоподателят не отговаря за

недобросъвестността на доставчика, когато не може да контролира, то този факт, с оглед на останалите доказателства по делото е поредната индиция, че доставките не са реално извършени.

С оглед на установените фактически данни съдът счита за обосновано заключението на органа по приходите за нереалност на фактурираните доставки. Не е възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, в резултат на което да се направи извод за реалност на доставката по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, с оглед на което законосъобразно е отказан данъчният кредит по спорните фактури до размера на начисления по тях ДДС, на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

Позоваването в жалбата на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) е неоснователно, тъй като основният спорен въпрос по делото е дали наистина са осъществени реални доставки на услугите от посочения доставчик, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит. Наличието на облагаема доставка е елемент от механизма на функциониране на данъка върху добавената стойност, поради което не може да бъде игнорирано доказването ѝ при разрешаване на спора относно наличието на право на приспадане на данъчен кредит.

Жалбоподателят цитира практика на СЕС в Л. - Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11., но в процесния случай няма противоречие с тази практика, защото правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя по доставката на услуга, само когато по категоричен начин е доказана нейната реалност - чл. 8 във връзка с чл. 9, ал. 1 ЗДДС и чл. 24, § 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност. С цитираното от жалбоподателя Решение на СЕС не се отрича необходимостта националният съдия да осъществи конкретна преценка на всички събрани в производството пред него доказателства и въз основа на тях да формира изводите си за наличието или липсата на реална доставка. Това е изрично подчертано от СЕС в Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11, съобразно което "Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка."

В т. 63 и 64 от същото решение е посочено, че според практиката на Съда държавите членки следва да проверят декларациите на данъчнозадължените лица, отчетите на същите и другите относими документи (вж. Решение от 17 юли 2008 г. по дело Комисия/Италия, С-132/06, Сборник, стр. I-5457, точка 37 и Решение от 29 юли 2010 г. по дело Р. К., F., Józwiak, Orłowski, С-188/09, Сборник, стр. I-7639, точка 21). За тази цел Директива 2006/112, и по-конкретно член 242 от нея, задължава всяко данъчнозадължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи.

Ето защо, изводът на приходната администрация за липса на коментираните доставки на услуги се явява фактически и правно обоснован, поради което обжалването на „ [фирма] в тази част следва да бъде отхвърлено.

Относно фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], и една от фактурите, издадена от [фирма], с предмет на доставката на стоки, прави впечатление, че предметът на фактурираните стоки е описан твърде общо : – „аксесоари за телефони“, „калъфи за телефони“, „ протектори за мобилни апарати“, протектори и предпазители за мобилни апарати“, и принадлежности за мобилни телефони. В нито една от фактурите не е посочен броят на артикулите, липсва индивидуализация на стоката, а количеството е „1“ като е записана крайна цена. Нито една от фактурите не е двустранно подписана, за да може да се приеме, че би могла да изпълни функцията на приемо-предавателен протокол, те не съдържат и описание на предадените стоки, за да изпълняват такава функция, нито количеството им.

Съдържанието на понятието доставка е изяснено в чл. 6 от ЗДДС, като доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Ако не са налице доказателства, че е налице реалност на доставка, дори да са изпълнени всички останали изисквания на ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит няма да възникне.

В случая се касае за доставка на родовоопределени вещи и собствеността на такива вещи, съгласно чл. 24, ал. 2 от ЗЗД се прехвърля чрез предаване или определяне по друг начин. Релевантно е да установи, че получената от жалбоподателя стока, е в изпълнение на престацията по договори именно с установените преки доставчици. В тази връзка е необходимо да се изследва изпълнението на фактическия състав на чл. 6 от ЗДДС, за процесните доставки от съответните доставчици.

В случая липсват както доказателства, установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката на стоки, така и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят приемо-предавателните протокол, с които се прехвърлят стоките. При това положение, следва извод, че реалността на доставките на стоки не е доказана по смисъла на чл. 6, ал. 1 ЗДДС, поради липсата на доказателства, които да установят, че тези стоки са отишли в патримониума на жалбоподателя.

Последващата реализация на фактурираните стоки представлява косвено доказателство за реалността на доставката. Както се потвърждава и от ССЕ, от счетоводните записвания по фактурите за доставки (покупки) на стоки (материали) е видно, че част от тях са заприхождавани по дебита на материалната с/ка 304 „Стоки“, а друга част са изписвани директно на разход по дебита на с/ка 601 „Разходи за материали“. Има и осчетоводяване на други разходи по дебита на с/ка 609 „Други разходи“. Реализирането на стоките не би могло да бъде проследено, тъй като те не са индивидуализирани по вид и количество. Както сочи и вещното лице, счетоводните записвания, които в случая са изяснени само от страната на [фирма], поради неоткриване на доставчиците, дори и да бъдат изяснени и от другата страна (на доставчика), не биха могли да доведат до извод, че е налице „обективна възможност на съответния доставчик да осъществи договорената с жалбоподателя доставка“.

На следващо място, съдът констатира, че в случая съдържанието на

фактурите не отговаря на изискванията на чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС – не съдържат количеството и вида на стоката. Предвиденото в чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС изискване е свързано с това в документите да бъде налична достатъчна информация относно количеството и вида на стоките и вида на услугите е необходимо, за да се прецени дали доставката е осъществена /стоката предадена, резултатът от услугата получен/ и дали стоките и услугите са използвани от получателя във връзка с осъществяваната от него независима икономическа дейност и за следващи облагаеми доставки, по които той е доставчик. Такава информация не е налична по фактурите.

Съдът споделя изцяло изводите на ответника относно фактурите от [фирма] и [фирма] и [фирма] – Разходите за ремонт на недвижим имот – апартамент, находящ се в [населено място], [улица], за който няма данни да се използва за дейността на дружеството. Не са представени документи за наемане, съответно завеждане в данъчния амортизационен план на нематериални дълготрайни активи, от друга страна е установено, че на този адрес е адресната регистрация на управителката на ревизираното лице. По отношение на фактурите от [фирма] с предмет аванс и туристическа услуга [населено място] - не е ясно за какво е платен авансът и в какво се изразява фактурираната туристическа услуга.

С изключение на ревизиите при особени случаи по чл.122 ДОПК, в кодекса няма изрични норми за определяне на доказателствената тежест в процеса, поради което намират приложение общите правила на доказване. Съгласно общия принцип на разпределение на доказателствената тежест в процеса, всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, и поради това, че данъчният субект претендира право на приспадане на данъчен кредит, то той е този, който следва да докаже изпълнението на всички законови изисквания, включително и реалността на доставката по процесните фактури. В настоящия казус това означава, че ревизирият данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени. Съгласно чл.70, ал.5 от ЗДДС, не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. Законът не съдържа легална дефиниция на понятието "неправомерно начислен данък". Общото правно тълкуване в най-широк смисъл е, че неправомерно е това начисляване на данък, което е извършено в нарушение на закона. Законите изисквания за начисляване са посочени в чл. 86, ал. 1 ЗДДС. Комплексният анализ на предпоставките за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит, посочени по-горе, и основанието за отказ на такова право по чл. 70, ал. 5 ЗДДС показва, че неправомерното начисляване трябва да е свързано само с пряката доставка, по което се упражнява правото на данъчен кредит, че това неправомерно начисляване не предпоставя и не изисква установяване на произход на стоката, както и че то не е в зависимост от действия на доставчика, за които получателят няма как да узнае и няма задължение да знае, поради което и не може да носи отговорност за тях.

Позоваването на практиката на СЕС не освобождава данъчно задълженото лице от изискванията по ЗДДС да установи наличие на предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, първата от които е

осъществяване на доставката на стока в случая. За признаване на правото на приспадане на данъчен кредит следва да е уста-но-вено осъществяване на фактурираната доставка. В този смисъл е и решението на СЕО по дело С-152/02 и решение на СЕС по дело С-324/11. С това доказване стра-ната не се е справила. Т.е. не може да се приеме, че се касае до действия на дос-тав-чика, за които получателят трябва да отговаря, каквито са доводите на каса-то-ра или че администрацията е прехвърли върху данъчния субект собствените са за-дъл-жения по осъществяване на контрол. Ако процесните доставки са извършени реално, то както доставчикът, така и самият получател следва да притежават до-ка-зателства за това изпълнение. Наличието само на фактури не може да бъде до-ка-зателство за реалното изпълнение на доставките. За реалността на доставките винаги трябва да се представят достатъчно убедителни писмени доказателства по из-пъл-нението им, каквито в случая липсват.

Действително, както нееднократно СЕС в своите решения подчертава, прин-ципът на данъчния неутралитет изисква освобождаване от ДДС да се пре-дос-тави, ако материалноправните изисквания са изпълнени, дори и ако данъчно-за-дъл-жените лица са пропуснали някои формални изисквания. Същият този съд обаче приема, че това не е така само ако нарушаването на тези формални изисквания въз-препятства доказването по си-гурен начин на изпълнението на материално-рав-ните изисквания, и самото данъчно задължено лице участва или според обек-тив-ни факти се установи, че е било длъжно да знае, че участва в данъчна измама. В.-ност в последната хипотеза СЕС приема, че лицето няма основание да се позовава на принципа на данъчния неутралитет. Следователно от получателя по дадена доставка е оправдано да се иска да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които разумно могат да бъдат изис-квани от него, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не води до участието му в данъчна измама. Т.е. ако лицето, въпреки че е действало добросъвестно и е взело всички мер-ки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, не може да предостави дру-ги писмени доказателства, за това че е придобил правото да се разпорежда като собственик с дадена стока, извън притежаваната от него фактура и данни за счетоводното ѝ отразяване, то правото му на данъчен кредит не може да бъде отказано, като в тези случаи казусът следва да намери своето разрешение съобраз-но цитираното по-горе Решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11 на СЕС. Процесният случай обаче не е такъв.

Предвид изложеното, съдът намира, че правилно и законосъобразно с про-цес-ния РА на оспорващия е отказано правото на данъчен кредит по спорните фак-ту-ри, в резултат на което са определени и процесните фискални задължения, вед-но с прилежащата им лих-ва за забава.

С оглед изложените по-горе мотиви жалбата против РА се явява неоснова-телна и като такава следва да се отхвърли.

При посочения изход на спора, на основание чл.161 от ДОПК, жалбоподате-лят следва да бъде осъден да заплати на ответника разноски по делото в размер на дължимото се юрисконсултско възнаграждение в размер на 3385 лв., определено съгласно чл. 8, ал.1, т.4 от Наредба № 1 от 9.07.2004

г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.
Водим от горното, Административен съд София-град, Първо отделение, LXV състав,

РЕШИ :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], [населено място], [улица], вх. В, ет. 2, ап.3, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя А. С. М., против ревизионен акт № Р-22220419002167-091-001/ 01.10.2019г., издаден от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 2015/02.12.2019г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който на дружеството са установени допълнително задължения по Закона за данък върху добавената стойност в общ размер на 85 225,74 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 9 942,56 лв.

ОСЪЖДА [фирма], [населено място], [улица], вх. В, ет. 2, ап.3, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя А. С. М., да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 3385 (три хиляди триста осемдесет и пет) ле-ва.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14 – дневен срок от съобщението до страните за постановяването му.

СЪДИЯ :