

РЕШЕНИЕ

№ 5058

гр. София, 03.08.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65
състав, в публично заседание на 07.07.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова и при участието на прокурора Емил Георгиев, като разгледа дело номер **1035** по описа за **2021** 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] с ЕИК[ЕИК], [населено място], [улица], представлявано от управителя М. С. К., срещу ревизионен акт (РА) № Р-22221719007972-091-001/ 16.06.2020г., издаден от Е. М. С., орган, възложил ревизията, и Р. Т. З., ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1750/19.11.2020г. 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 резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит за данъчните периоди от м. 01.2014 г. до м. 07.2014 г., м. 09.2014 г., м. 11.2014 г., м. 12.2014 г., м. 11.2015 г., м. 12.2015 г., м. 03.2016 г., м. 04.2016 г., м. 07.2016 г., м. 10.2016 г., м. 04.2017 г., м. 09.2017 г., м. 11.2017 г., м. 12.2017 г., м. 03.2018 г., м. 04.2018 г., м. 06.2018 г., м. 07.2018 г., м. 12.2018 г., м. 02.2019 г., м. 05.2019 г., м. 07.2019 г., м. 08.2019 г. и м. 10.2019 г. в общ размер на 109 400,00 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 40 260,46 лв.

В жалбата за изложени подробни доводи за неправилност на изводите на органите по приходите, свързано с нереалността на доставките от посочените доставчици. Конкретно се сочи, че са налице фактури, приемо-предавателни протоколи, договори, доказателства за извършено плащане, доставките са включени и са предмет на

последващи облагаеми доставки. Изложени са доводи за нарушения на материалния закон при издаване на оспорвания РА и практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) и Върховния административен съд (ВАС). Моли се съда да отмени РА в обжалваната част като незаконосъобразен. Претендира се присъждане на направените по делото разноски.

Ответникът по жалбата - Директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно осигурителна практика" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Счита, че оспорваният акт е законосъобразен по мотиви изложени в решението на директора на дирекция "ОДОП" - С.. Моли жалбата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Не прави възражение за прекомерност на заплатеното адвокатско възнаграждение.

Участващият в производството прокурор от Софийска градска прокуратура изразява становище за неоснователност на жалбата. Счита, че РА е законосъобразен, а обжалването следва да бъде отхвърлено.

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, пред горестоящия 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-22221719007972-020-001/ 06.12.2019 г., връчена на 11.12.2019 г., издадена от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на и.д. директор на ТД на НАП С.. Предметът и периодът на ревизията обхваща задължения за ДДС за данъчни периоди от от 01.01.2014 г. до 31.10.2019 г. На основание чл. 114, ал. 2 от ДОПК, със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) №Р-22221719007972-020-002/10.03.2020 г. срокът на ревизията е продължен.

В законоустановения срок е съставен ревизионен доклад (РД) №Р-22221719007972-092-001 от 12.05.2020 г връчен на 12.05.2020г. От дружеството не е подадено възражение срещу РД, на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК,

Констатациите в ревизионния доклад са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. Ревизионен акт №Р-22221719007972-091-001 от 16.06.2020 г. е издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията, и Р. Т. З. – ръководител на ревизията, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК. Връчен е на 29.06.2020г.

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,

обективирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно неправомерно упражненото право на данъчен кредит.

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 20.12.2017г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция "ОДОП" С. е подадена жалба, вх. №53-06-6024/14.07.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1109/21.07.2020 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., с която [фирма] оспорва РА № Р-22221719007972-091-001/16.06.2020 г., с който на дружеството не е признато право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди общо в размер на 109 400,00 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 40 260,46 лв., като незаконосъобразен.

С решение № 1750/19.11.2020г. 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 извършване на рекламни услуги. Дружеството е разполагало с товарен автомобил, марка и модел Фиат Дукато и Лек автомобил, марка и модел Ф. Т.. На името на дружеството е регистриран ЕКАФП с № на ФУ DT659638 и № на ФП 02659638 за търговски обект „офис" с адрес [населено място], [улица]No 15, считано от 24.03.2017г. Съгласно Справка за актуалното състояние на всички трудови договори за ревизирания период са декларирани действащи 3 бр. трудови договори, на длъжности „общ работник" за посочени в РД периоди.

В хода на ревизията е установено, че основните клиенти на [фирма] са [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК]. Ревизираното дружество е извършвало дейности, свързани с реклама на дейността на клиентите, в т.ч. изработване на щандове за изложения, рекламни надписи, табели и други по местонахождението на търговските обекти на същите. За изпълнението на възложените дейности е използван собствен трудов потенциал и услуги на подизпълнители.

През ревизираните периоди [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури за доставки на услуги – предпечат, печат, монтаж и демонтаж, боядисване и други в общ размер на 109 400,00 лв., в т.ч.: в размер на 6 216,67 лв. по 5 фактури, издадени от [фирма]; в размер на 24140,00 лв. по 14 фактури, издадени от [фирма]; в размер на 2800,00 лв. по 3 фактури, издадени от [фирма]; в размер на 4190,00 лв. по 4 фактури, издадени от [фирма]; в размер на 22500,00 лв. по 17 фактури, издадени от [фирма]; в размер на 15800,00 лв. по 14 фактури, издадени от [фирма]; в размер на 3160,00 лв. по 2 фактури, издадени от [фирма]; в размер на 4200,00 лв. по 3 фактури, издадени от [фирма]; в размер на 10400,00 лв. по 8 фактури, издадени от [фирма]; в размер на 8383,33 лв. по 6 фактури, издадени от [фирма] и в размер на 7610,00 лв. по 6 фактури, издадени от [фирма].

Във връзка с посочените доставки [фирма] е представило на ревизиращите спорните фактури; сключените договори; приемо-предавателни протоколи; фискални бонове

към част от фактурите; хронология на счетоводни сметки; оборотни ведомости. Анализът на счетоводните записвания е показал, че процесните фактури са отразени в счетоводството на ревизираното дружество. Фактурите са включени в дневниците за покупки на ревизираното дружество и съответно в справките-декларации по ЗДДС за съответните данъчни периоди. Представените писмени доказателства са преценени от ревизиращите органи като недостатъчни за удостоверяване реалността на доставките и законосъобразността на упражненото право на приспадане на данъчен кредит.

В хода на ревизията са извършена насрещни проверки на доставчиците. При тях те са представили документи и писмени обяснения, в т.ч. копия на издадените фактури, сключените договори, съставените приемо-предавателни протоколи, оборотни ведомости, хронологични счетоводни регистри, фактури, издадени от предходни доставчици и други. Изключение е налице по отношение на доставчика [фирма], който не е представил никакви документи нито в указания от органите по приходите срок, нито до приключване на ревизионното производство. В хода на извършените проверки не е осъществен пряк контакт с управителите на проверените дружества и/или с упълномощени от тях лица и не е предоставен достъп на ревизиращия екип за проверка на оригиналните първични документи и съответните счетоводни регистри.

Органите по приходите са приели, че съпътстващи документи по отношение на фактурираните доставки не са ангажирани в хода на ревизията нито от ревизираното лице, нито от неговите контрагенти. От представените доказателства, органите по приходите не са могли да установят вида, произхода и количеството на вложените материали, за чия сметка са били те, мястото на изпълнение на доставките и активите, които са били използвани, лицата, които фактически са извършили услугите. Не са установени доказателства за наличие на материална и техническа обезпеченост на доставките. От ангажираните документи не е възможно да се установят параметрите и спецификата на извършените дейности, както и начинът, по който е формирана цената на услугите. Приели са, че е останала недоказана и кадровата обезпеченост на доставките, доколкото през периодите на фактуриране преките доставчици не са разполагали с персонал въобще ([фирма], [фирма], [фирма]) или разполагаемият такъв е бил недостатъчен и неквалифициран с оглед характера на фактурираните дейности. В случаите на използване на външни услуги от подизпълнители, са приели, че в хода на ревизията е останало недоказано, че имат кадрови и технически потенциал за изпълнението на фактурираните доставки. Идентифицирането на обектите, за които са предназначени доставките също не е било възможно да се осъществи нито въз основа на информацията, съдържаща се в сключените договори и съставените приемо-предавателни протоколи, нито от други писмени доказателства, удостоверяващи последващата реализация на получените доставки. Самото ревизирано лице не е ангажирало договори с клиенти, сключени по повод на тези доставки. Доказателства за извършени плащания по банков път не са представени, а фискални бонове за плащания в брой са ангажирани за незначителна част от получените доставки.

По данни от информационната система на НАП е установено, че всички спорни доставчици са отразили издадените от тях фактури с получател [фирма] в отчетните си регистри по ЗДДС за съответните данъчни периоди. В периодите на фактуриране проверените дружества са били регистрирани по ЗДДС, но към момента на проверките регистрацията им по закона вече е била прекратена по инициатива на

органи по приходите във връзка с установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Всички доставчици имат изискуеми публични задължения, произтичащи от подадени декларации или установени с РА. Ревизиращите са установили, че управителите и/или собствениците на всеки от доставчиците са собственици и управляват още десетки и дори стотици дружества “с рисков профил”.

Въз основа на установените в хода на ревизията факти ревизиращият екип е формирал извод за липса на реално осъществени доставки по смисъла на чл. 9 от ЗДДС между ревизираното лице, в качеството му на получател и спорните доставчици. Органите по приходите са приели, че са налице фактурирани доставки, за които ревизиращият субект притежава данъчни документи, съставени съобразно изискванията на чл. 114 от ЗДДС, но по същите липсва предметът на доставките. Развили са доводи за наличие на знание у ревизираното дружество за участие в привидни доставки. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС с РА на [фирма] е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 109 400,00 лв. по всички фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. С оглед извършените корекции и на основание чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания (ЗЛДТДПДВ) са начислени лихви за забава в общ размер на 40 260,46 лв.

Съобразно приложените към административната преписка доказателства, директорът на дирекция “ОДОП” С. е анализирал поведението на доставчиците при насрещните проверки, факта, че изготвените ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК или по електронен път и, че нито един от проверените контрагенти не е осигурил достъп на органите по приходите до оригиналната си счетоводна и търговска документация, както и съдържанието на представените от тях писмени доказателства.

Приел е, че съдържанието на всички договори е бланкетно. Количествени и качествени характеристики на възложените и фактурирани дейности не фигурират и в съставените приемо-предавателни протоколи, както и в издадените фактури.

Липсата на информация в документите ограничава възможността за преценка на кадровата и техническа обезпеченост на доставките, компрометира начина, по който са формирани цените на услугите. Като се е позовал на липса на доказателства за мястото, на което са извършени услугите, както и на липсата на категорични доказателства за извършените плащания, както и на доказателства за обекти на клиенти, за които са предназначени процесните услуги, е приел за правилни и законосъобразни изводите на органа по приходите за липса на реални доставки и с решението си е потвърдил РА.

В хода на съдебното производство от жалбоподателя са представени писмени доказателства свързани с процесните доставки: заверени копия на договори между [фирма], възложител, и [фирма], изпълнител, за извършване на дейности по изработка и монтаж на външни и вътрешни рекламни елементи на конкретно посочени търговски обекти на възложителя в [населено място], С., П., С., П. и С., с обем, параметри и спецификация, съгласно представена от изпълнителя и приета от възложителя оферта. Към всеки от договорите има приложена оферта, а към някои от тях и анекси за възлагане на допълнителни дейности. В офертите са посочени вида на дейностите с

единична цена, количество и крайна цена. Представено е и заверено копие на рамков договор аз доставка на рекламни материали във филиалите на П. маркет, сключен между [фирма], изпълнител, и [фирма], изпълнител, за доставка на и/или монтаж на рекламни материали във филиалите на П. маркет. Предвидено е отделните видове материали и дейности, включени в обхвата на услугата да се описват в Приложение 1, а мястото на изпълнението ѝ да е филиалът на П. маркет, посочен във възлагателното писмо. Към договора са представени Приложение № 1, Бланки за поръчка на услуги за обекти в цялата страна, вкл. К., К., Бяла С., П., О. и др, констативни протоколи за удостоверяване на извършване на строително-монтажни дейности по отношение на обхват и времетраене на поръчката, актове за извършена услуга, с посочени вид на услуга и място на извършване, единична и крайна цена

В съдебното производство бе назначена и приета съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ). Заключение на вещото лице е прието без възражения от страните. Вещото лице не е могло да се свърже и да направи проверка в счетоводството на нито един от доставчиците. Въз основа на събраните в хода на ревизията писмени доказателства е установило, че доставките при всички доставчици са осчетоводени по дебита на счетоводна сметка 411 „Клиенти"/партида Д. Ем Ес К." Е./ с пълната стойност/, по кредита на счетоводна сметка 453/2 „Начислен данък на продажбите" и по кредита на счетоводна сметка 703 „Приходи от продажба на услуги"/ с данъчната основа/; заплащането в брой е осчетоводено по дебита на счетоводна сметка 501 „Каса в лева" и по кредита на счетоводна сметка 411 „Клиенти". Процесните данъчни фактури от посочените доставчици са включени в Дневниците за покупки и в Справките декларации по ЗДДС за съответните периоди. Жалбоподателят е осчетоводил процесните доставки като разходи за външни услуги. Данъчните фактури са разплатени в брой и са налични копия на фискални бонове.

В ССЕ е проследено счетоводното отразяване на процесните фактури в счетоводството на жалбоподателя. Установено е, че спорните услуги са осчетоводени при жалбоподателя, както следва: По дебита на счетоводна сметка 600 „Разходи за външни на услуги"/с данъчната основа/, по дебита на счетоводна сметка 453/1 „ДДС при покупките" и по кредита на счетоводна сметка 400 „Доставчици"/партиди доставчици [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], Е. Стил 2016" Е., [фирма], [фирма]" Е. и [фирма]/с пълната стойност/; плащането в брой е осчетоводено по дебита на счетоводна сметка 400 „Доставчици"/ партиди доставчици [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], Е. Стил 2016" Е., [фирма], [фирма]" Е. и [фирма]/с пълната стойност/ и по кредита на

счетоводна сметка 500 „Каса в лева“ /с пълната стойност/ за период м.01 - м.12.2019г.

В ССЕ е проследена кадровата и техническа обезпеченост на доставчиците

Според вещото лице начинът на остойностяване на услугите не може да бъде установен от документите на доставчиците, тъй като там са отразени доставки само в лева, а последващата реализация може да бъде проследена само по видове и в стойностно изражение, тъй като в договорите, приемо-предавателните протоколи, данъчните фактури и предоставените счетоводни регистри не са посочени количества. За ревизирания период са осчетоводени данъчни фактури, издадени от [фирма] към клиенти [фирма], [фирма], Стар М." Е. и [фирма]

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 налице ли 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, които са издали процесните фактури, отразени в дневниците за продажби и справките-декларации и е начислен данъкът по смисъла на чл.86 от ЗДДС. 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.

Изискванията на чл.71 и чл.72 от ЗДДС за упражняване права на данъчен кредит са изпълнени от страна на получателя по доставките. По делото са представени заверени копия на документи, изходящи от доставчиците и имащи отношение към процесните доставки (без [фирма]). Нито един от доставчиците обаче не е осигурил достъп до счетоводството си и не е открит, тези доказателствата са изпратени в копия по пощата, поради което на ревизиращите не са представени оригинал на никой от събраните документи.

Законът не свързва задължението за начисляване на ДДС и правото на

данъчен кредит единствено с издаването на данъчна фактура, а поставя изискването да е налице 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.

От събраните доказателства на първо място относно доставчикът **[фирма]** с РА е отказано право на данъчен кредит общо в размер на 15800,00 лв. по 14 фактури за данъчни периоди м.05.2014, м. 06.2014г. м. 09.2014г., м.11.2014, м. 12.2014г., м.11.2015г., м.12.2015г., м. 03.2016г., м. 04.2016г., м. 07.2016г. и м. 10.2016г.

Доставчикът не е открит при насрещната проверка, за разлика от останалите доставчици не е изпратил по пощата документи. От страна на жалбоподателя също не са представени писмени доказателства във връзка с тези доставки. Приложени са единствено процесните фактури с копия от фискални бонове към всяка от тях.

Според описанието в представените фактури предмет на доставките са "печатни услуги", "Предпечатни услуги", "дизайн". В нито една от фактурите не е посочена единична цена или количество, не е описано и в какво се изразяват тези услуги. Посоченото във фактурите е твърде общо, не е посочен обект или конкретен предмет на услугата, липсват и доказателства, които могат да бъдат обвързани с тези фактури за да бъде определен предметът на услугата, начина на формиране на цената, мястото, на което е извършена и да бъде проследено осъществяването им или използването им в дейността на жалбоподателя.

В тази връзка, съдът констатира, че в случая съдържанието на фактурите не отговаря на изискванията на чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС – не съдържа вида на услугата. Предвиденото в чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС изискване, 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 голяма част от фактурите, което възпрепятства установяването на факта в какво се изразява фактурираната услуга. Информацията във фактурата не препраща и към конкретен договор или приемо-предавателен протокол, от който това би могло да се установи. Конкретна фактура не би могла да бъде обвързана с конкретен договор и съответно конкретна услуга, дори и по стойността. Това възпрепятства и по-нататъшното проследяване на получената по конкретна фактура услуга, как е използвана от получателя, в случая жалбоподателя.

Относно доказателствата за извършеното плащане съдът счита, че същите могат да бъдат само косвено доказателство за реалното изпълнение на доставката. Представени са копия на фискални бонове към всяка от фактурите, издадени от [фирма], но не е установено дали е отразено такова плащане в счетоводството на доставчика и как.

В допълнение липсват и доказателства доставчикът да е разполагал с работници/ служители, макар че с оглед неустановеният характер на услугата в невъзможно да се установи, необходими ли са такива за изпълнението ѝ.

Макар и от проверките в хода на ревизията и от ССЕ да се установява, че фактурите, издадени от [фирма] са осчетоводени при жалбоподателя по дебита на счетоводна сметка 600 „Разходи за външни на услуги"/с данъчната основа/, по дебита на счетоводна сметка 453/1 „ДДС при покупките" и по кредита на счетоводна сметка 400 „Доставчици"/партиди доставчици [фирма], с пълната стойност/ плащането в брой е осчетоводено по дебита на счетоводна сметка 400 „Доставчици"/ партиди доставчици [фирма], с пълната стойност и по кредита на счетоводна сметка 500 „Каса в лева" /с пълната стойност/ за процесните периоди, единствено фактурите и счетоводното им отразяване при жалбоподателя, не са достатъчни, за да се установи реалността на процесните доставки.

При така установените факти, правилни и законосъобразен се явяват изводите на органите по приходите за липса на доказателства за реалност на услугите, фактурирани от [фирма] и обжалването в тази част следва да бъде отхвърлено.

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.

Като частни документи договорите, приложенията към тях, 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.

Относно доставките от останалите десет доставчика са представени договори и приемо-предавателни протоколи.

С РА е отказано право на данъчен кредит в размер на 22500,00 лв. по 17фактури издадени от „**Студио и Дизайн МД**“ Е. за данъчни периоди м.05.2019г., м.07.2019г., м. 8.2019г. и м.10.2019г. Предмет на доставките според отбелязаното във фактурите са: “дизайн и предпечат на рекламни материали”, “изработка на рекламни материали”, “рекламни услуги”, “предпечат и печатни услуги”. В нито една от фактурите не е посочена единична цена или количество, дори и тези с предмет рекламни материали. Във всички фактури е отбелязано, че са платени в брой, представени са и копия от фискални бонове към всяка от тях.

При насрещната проверка от доставчика са представени: Договор от 01.05.2019г. между [фирма]/изпълнител/ и [фирма] /възложител/ за доставка на „предпечат и печат и печат визия, фолио вътрешно брендиране, изрязване на ПВХ фолио, изработка на обемни надписи и др.“, ведно с ППП от 27.05.2019г. /л.410 до л.411 от Приложение Папка № 2 към делото/; Договор от 03.05.2019г. между [фирма]/възложител/ и [фирма] /подизпълнител/ за доставка на „предпечат и печат и печат визия, фолио вътрешно брендиране, изрязване на ПВХ фолио, изработка на обемни надписи и др.“, ведно с ППП от 27.05.2019г. /л.414 до л.415 от Приложение Папка № 2 към делото/; Договор от 01.07.2019г. между [фирма]/изпълнител/ и [фирма] /възложител/ за доставка на „изработка на рекламни материали за обект „магазин: Л., С., П. на възложителя“, ведно с ППП от 25.08.2019г. /л.417 до л.418 от Приложение Папка № 2 към делото/; /Договор от 04.07.2019г. между [фирма] /възложител/ и [фирма] /подизпълнител/ за доставка на „изработка на рекламни материали за обект „магазин: Л., С., П. на възложителя“, ведно с ППП от 25.08.2019г. /л.422 до л.423 от Приложение Папка № 2 към делото/; Договор от 01.10.2019г. между [фирма] /изпълнител/ и [фирма] /възложител/ за доставка на

„изработка на рекламни материали за обект „магазин: Централен офис, Автосалон С., Шоурум Я., Подмяна букви П. МОЛ на възложителя", ведно с ППП от 01.11.2019г./л.425 до л.426 от Приложение Папка № 2 към делото/.

Представен е и Договор от 04.07.2019г. между [фирма] /възложител/ и [фирма] /подизпълнител/ за доставка на „изработка на рекламни материали за обект „магазин: Л., С., П. на възложителя", ведно с ППП от 25.08.2019г./л.492 до л.430 от Приложение Папка № 2 към делото/ и три броя ДФ, издадени от [фирма] на [фирма] /л.431 до л.432 от Приложение Папка № 2 към дело/.

От доставчика **“Дизайн БГ К.” Е.** е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 6 216,67 лв. по пет фактури за данъчни периоди м. 11.2017г., м. 03.2018г., м.04.2018г. и м. 06.2018г. Предмет на доставките е печат и предпечат на рекламни материали, дизайнерски услуги. Във връзка с услугите са представени: Договор от 05.11.2017г. между [фирма] /изпълнител/ и [фирма] /възложител/ за доставка на „дизайн и предпечат на файлове и печат визия - фолио за обекти на възложителя", ведно с 2 бр. ДФ и ППП от 27.11.2017г. /л.629 до л.631 от Приложение Папка № 2 към делото/; Договор от 05.03.2018г. между [фирма] /изпълнител/ и [фирма] /възложител/ за доставка на „дизайн и предпечат на файлове и печат визия - фолио за обекти на възложителя", ведно с ДФ и ППП от 20.03.2018г. /л.631 до л.633 от Приложение Папка № 2 към делото/; Договор от 07.04.2018г. между [фирма] /изпълнител/ и [фирма] /възложител/ за доставка на „дизайн и предпечат на файлове и печат визия - фолио за обекти на възложителя", ведно с ДФ, ППП от 20.04.2018г. и Заявка 10.04.2018г. на възложителя /л.633 до л.635 от Приложение Папка № 2 към делото/; Договор от 11.06.2018г. между [фирма] /изпълнител/ и [фирма] възложител/ за доставка на „дизайн и предпечат на файлове и печат визия - фолио за обекти на възложителя", ведно със Заявка от 14.06.2018г., ДФ и ППП от 21.06.2018г. /л.637 до л.638 от Приложение Папка № 2 към делото/. Предмет на ДФ № 1754 от 27.04.2018г. е “съгласно ППП от 27.04.2018г. Представена е заявка за услуга: дизайн, предпечат и печат на фолио за витрина количество 1 и стойност 4570 лв. В ППП от 27.04.2018г. услугата е изписана като “дизайн, предпечат и печат на фолио за витрина. Същото се отнася и за ДФ № 1804 от 27.06.2018г. и ППП от същата дата.

С РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 24140,00 лв. по 14 броя фактури, издадени от **[фирма]**, за данъчни периоди м. 01.2014г., 02.2014г., м. 03.2014г, м.04.2014г, м. 05.2014г, м. 06.2014г., м.07.2014г., м.09.2014г., м.11.2014г., м.12.2014г и м. 12.2015г. Предмет на доставките е “подготовка и боя на метални профили и крепежни елементи, “монтажни услуги”, “подготовка и боя на регали”.

Освен фактурите и фискални бонове към тях, от доставчика са изпратени Рамков договор от 10.12.2013г. между [фирма] /изпълнител/ и [фирма] /възложител/ за доставка „изработка и монтаж на прахово боядисани метални конструкции" на обекти на възложителя", ведно с ППП от 02.01.2014г., 19.01.2014г., 23.01.2014г., 28.01.2014г., 17.02.2014г., 27.02.2014г., 28.03.2014г., 28.04.2014г., 22.05.2014г., 19.06.2014г., 28.07.2014г., 12.09.2014г., 11.11.2014г., 14.12.2014г., 19.12.2014г./л.219 до л.234 от Приложение Папка № 1 към делото; Рамков Договор от 10.12.2013г. между [фирма]/изпълнител/ и [фирма]/възложител/ за доставка на „прахово боядисани метални конструкции", ведно с 14 бр. ППП /л.486 до л.492 от Приложение Папка № 2 към делото/.

„Джей Ем Ес Криейтив" Е. е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 2800,00 лв. по три фактури, издадени от **[фирма]** за данъчни периоди м.10.2016г. и м.04.2017г. Към фактурите са приложени: Договор от 15.10.2016г. между [фирма] /изпълнител/ и [фирма] /възложител/ за доставка на „дизайн и предпечат на файлове и печат визия - фолио за обекти на възложителя" за магазин С., ведно с ППП от 28.10.2016г./л.396 до л.397 от Приложение Папка № 2 към делото и Договор от 01.04.2017г. между [фирма] /изпълнител/ и [фирма] /възложител/ за доставка на „дизайн и предпечат на файлове и печат визия - фолио за обекти на възложителя" за магазин С., ведно с ППП от 28.10.2016г. /л.394 до л.395 от Приложение Папка № 2 към делото/;

С РА е отказано на „Джей Ем Ес Криейтив" Е. право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4190,00 лв. по четири фактури, издадени от **[фирма]**, за данъчни периоди м.12.2018г. и м. 02.2019г. Предмет на фактурите е: „предпечат и печат". Освен фактурите и фискалните бонове към тях, от доставчика в хода на ревизията са изпратени договор от 03.12.2018г. между [фирма] /изпълнител/ и [фирма] /възложител/ за доставка на „дизайн и предпечат на файлове и печат визия - фолио за обекти на възложителя", ведно с ППП от 26.12.2018г. /л.377 до л.379 от Приложение Папка № 2 към дел

„Джей Ем Ес Криейтив" Е. е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 3160,00 лв. по две фактури, издадени от **[фирма]** през м. 01.2014г. и м. 02.2014г. Предмет на доставките е предпечат и печат. Към тях е представен Договор от 05.01.2014г. между [фирма] /изпълнител/ и [фирма] /възложител/ за доставка на „дизайн и предпечат на файлове и печат визия - фолио за обекти на възложителя", ведно с 2 бр. ДФ и ППП от 07.02.2014г./л.666 до л.668 от Приложение Папка № 2 към делото/.

„Джей Ем Ес Криейтив" Е. е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4200,00 лв. по три фактури, издадени от **[фирма]**

през м. 12.2017г. и м. 07.2018г. Предмет на фактурите е “дизайн, предпечат и печат на рекламни материали”. Освен фактурите и фискалните бонове към тях, са приложени и Договор от 10.07.2018г. между [фирма] /изпълнител/ и [фирма] /възложител/ за доставка на „дизайн и предпечат на файлове и печат визия - фолио за обекти на възложителя“, ведно с ППП от 31.07.2018г./л.449 до л.452 от Приложение Папка № 2 към делото/ и Договор от 05.12.2017г. между [фирма] /изпълнител/ и [фирма] /възложител/ за доставка на „предпечат на файлове и печат визия -фолио за обекти на възложителя“, ведно с ППП от 23.12.2017г./л.448 до л.449 от Приложение Папка № 2 към делото/.

„Джей Ем Ес Криейтив“ Е. е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 10 400,00 лв. по осем фактури издадени от [фирма] през данъчни периоди м.01.2014г, м.02.2014г., м. 04.2014г., м.05.2014г, м.06.2014г. и м. 07.2014г. Предмет на фактурираните услуги е: “монтажни услуги” и “изработка на метални конструкции“. Освен фактурите и фискалните бонове е представени Рамков Договор от 05.01.2014г. между [фирма] /изпълнител/ и [фирма] /възложител/ за доставка на „монтаж на място на метални конструкции и стелажи на обекти на възложителя“, ведно с 8 бр. процесии ДФ и 8 бр. ППП /л.142 до л. 143, от л.529 до л.608 от Приложение Папка № 2 към делото/.

С РА е отказано на „Джей Ем Ес Криейтив“ Е. право на приспадане на данъчен кредит в размер на 8383,33 лв. по шест фактури, издадени от [фирма] през м.09.2017. и м.11.2017г. Предмет на фактурите е: “изработка на метални конструкции и прахобоядисване”, “оразмеряване, фрезование и кантиране на ПДЧ плоскости”, “Оразмеряване и фрезование на еталбонд плоскости”. В нито една от фактурите не е посочена единична цена или количество. Такива липсват и в приложените Рамков Договор от 10.12.2013г. между [фирма] Е. /изпълнител/ и [фирма] /възложител/ за доставка „подготовка, фрезование и каптиране на плоскости“ за обекти на възложителя“, ведно с 6 бр. процесни ДФ и ППП /л.511 до л.516 от Приложение Папка № 2 към делото/.

„Джей Ем Ес Криейтив“ Е. е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 7610,00 лв. по шест фактури, издадени от [фирма] за данъчен период м.03.2018г. м.04.2018г., м. 07.2018г. м.12.2018г. Предмет на фактурите е “изработка и монтаж на метални конструкции“. Отново липсва информация за единична цена и количество. Във фактурата не е посочен договор, в който това да е уточнено. Приложени са рамков договор от 20.02.2018г., в който липсва конкретен предмет -”доставка до обекти прахово боядисани метални конструкции“. Какви са конструкциите, как е формирана цената и на кои обекти са доставени не може да се установи дори и от приложените приемо-предавателни протоколи от 23.03.2018г., 16.04.2018г., 11.07.2018г. 31.07.2018г.,

05.12.2018г. и 12.12.2018г. В самите фактури липсва препращане към договора или конкретен ППП.

От така представените писмени доказателства прави впечатление на първо място, че в процесните фактури услугите са описани твърде общо, без посочване конкретния вид услуги единична цена или количество, нито обект на който са предоставени. Когато става въпрос за фолио или профили, липсват данни като квадратни линейни метри или други параметри, от които може да се установи вида на услугата и нейния обем. В нито един от договорите между изпълнителите и възложителя не е посочен начинът, по който е формирана цената на услугите. Липсват и договорки за чия сметка са материалите, вложени в услугите. Такава информация не е налична и във фактурите, което възпрепятства установяването на факта в какво се изразява фактурираната услуга. Информацията във фактурата не препраща и към конкретен договор или приемо-предавателен протокол, от който това би могло да се установи. Конкретна фактура не би могла да бъде обвързана с конкретен договор и съответно конкретна услуга, в повечето случаи дори и по стойността. Това възпрепятства и по-нататъшното проследяване на получената по конкретна фактура услуга, как е използвана от получателя, в случая жалбоподателя, въпреки, че от жалбоподателя са представени договори с [фирма] и приложение към тях, свързани с използване на резултата от процесните доставки в дейността на жалбоподателя. В чл.1,2, от договорите с [фирма] е предвидено, че за изпълнението на дейностите предмет на договора страните подписват приемо-предавателен протокол. Към нито един от договорите не е представен такъв приемо-предавателен протокол или други доказателства, от които може да се установи, че договорът е изпълнен. Както е заключило и вещото лице в ССЕ, последващата реализация може да бъде проследена само по видове и в стойностно изражение, тъй като в договорите, приемо-предавателните протоколи, данъчните фактури и предоставените счетоводни регистри не са посочени количества.

Липсва информация и във всички договори и приемо-предавателни протоколи, представени от останалите доставчици. С оглед общия предмет на процесните фактури, в които липсва препращане към конкретен договор или приемо-предавателен протокол не биха могли да бъдат обвързани с конкретна доставка по конкретен приемо-предавателен протокол. Информацията, съдържаща се в приемо-предавателните протоколи, също не е достатъчна, за да се установи какви дейности включва фактурираната услуга, къде е извършена или предадена.

При липсата на всякаква конкретна информация във фактурите или съпътстващите договорите за услуги документи, която да конкретизира

предмета и цената на услугата, представените приемо-предавателни протоколи също не могат да установят тези факти. Те не представляват и годно доказателствено средство относно извършването на услугата и предаване на резултата от изпълнителя на възложителя, тъй като съдържанието им повтаря предмета на договорите, който е твърде общ и от него не би могло да се установи кога точно е извършена, как е формирана цената и каква е стойността ѝ, какви са количествата/размера на извършеното. От значение е и фактът, че те като частни писмени документи без достоверна дата, не разполагат с материална доказателствена сила.

От заключението на ССЕ също се установява, че по делото не са приложени документи, съдържащи необходимата информация дали доставчиците са разполагали с ДМА, има ли заведени покупки на материали и консумативи. Документите от счетоводствата на доставчиците не могат да бъдат кредитирани, доколкото в чл. 182 ГПК е предвидено, че вписвания в счетоводни книги се преценяват от съда според тяхната редовност и с оглед на другите обстоятелства по делото. Редовността на счетоводството на доставчиците не е установено включително и от ССЕ.

При насрещните проверки от доставчиците се установява, че [фирма] е разполагал с един служител и е налична ведомост за процесния период, но без посочена длъжност. За [фирма] са налични справки на НОИ за изплатени доходи на 2 физически лица през 2014г. на 2 физически лица през 2015г. без данни за длъжност. [фирма] е приложил Аналитичен регистър на доставчик [фирма] на счетоводна сметка 421/1 „Трудови договори“ за период 01.12.2018г. - 31.12.2018г. и 01.02.2019г. - 28.02.2019г. с отразени начислени РЗ и осигуровки на 2 служители с отразени начислени РЗ за период 01.12.2018г., 31.12.2018г. и осигуровки на един служител за период 01.02.2019г. 28.02.2019г. и Разплащателни ведомости за посочените периоди, без посочени длъжности. От [фирма] - по делото са приложени Хронологични ведомости на доставчик [фирма] на счетоводна сметка 421/1 „Лица по трудови правоотношения“ за период 01.01.2014г. - 31.01.2014г. и 01.02.2014г. - 28.02.2014г. с отразени начислени РЗ и осигуровки на 2 служители, а именно „графичен дизайнер“ и „оператор“, ведно с Разплащателни ведомости. От [фирма] - по делото са приложени Справки на НОИ за изплатени доходи на 4 физически лица през 2014г., но не са посочени длъжности. От [фирма]" Е. - по делото са приложени Аналитичен регистър на доставчик [фирма]" Е. на счетоводна сметка 421/1 „Трудови договори“ за период 01.09.2017г. 30.09.2017г. и 01.11.2017г. 30.11.2017г. и 01.02.2019г. - 28.02.2019г. с отразени начислени РЗ и осигуровки на 8 служители с отразени начислени РЗ и осигуровки за период 01.09.2017г. - 30.09.2017г. и на 9 служители за период

01.11.2017г. - 30.11.2017г. и Разплащателни ведомости за посочените периоди без посочена длъжност. От [фирма] са приложени Хронологични ведомости на доставчик [фирма] на счетоводна сметка 421/1 „Лица по трудови правоотношения“ за период 01.03.2018г., 31.03.2018г., 01.04.2018г., 30.04.2018г., 01.07.2018г. - 31.07.2018г. с отразени начислени РЗ и осигуровки на 2 служители и за 01.12.2018г. - 31.12.2018г. с отразени начислени РЗ и осигуровки на 1 служител и Разплащателни ведомости за посочените периоди без посочена длъжност. За останалите доставчици няма информация за наличието работници/ служители.

Въпреки предоставената информация за налични работници/служители не може да бъде обоснован извод за кадрова обезпеченост на доставчиците, доколкото не може да бъде определен конкретно предметът и обемът на фактурираните услуги, поради което не би могъл да с направи извод тези служители достатъчни ли са и притежават ли нужната компетентност, за да изпълнят фактурираните услуги.

Относно кадровата обезпеченост на доставчиците 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 също не са пряко доказателство за извършване на услугата. Липсват и първични счетоводни документи - разходни касови ордери, в които да са отразени данни за лицето, което е предало сумата от страна на възложителя и лице, получило сумата – като представител на съответния доставчик.

Установените в хода на ревизията факти, свързани с дерегистрацията на доставчиците по инициатива на органите по приходите и това, че

всички доставчици имат изискуеми публични задължения, произтичащи от подадени декларации или установени с РА, като във връзка с това, срещу част от тях са образувани изпълнителни дела, преценени заедно с останалите събрани в хода на ревизията доказателства, макар и косвено навеждат на извод за наличие на данъчна измама. В това число и установените факти, че Г. М. А., която е собственик на капитала и управител на [фирма], представлява още 22 дружества, повечето от които са с „рисков профил“. [фирма] и [фирма] са собственост и се управляват от С. Д. Д., който представлява още 11 „рискови“ дружества. Едноличният собственик на капитала и управител на [фирма] – И. И. Д. представлява още 122 дружества, преобладаващата част от които са с „рисков профил“. [фирма] се представлява от С. С. С., който представлява още 11 рискови субекта. Едноличен собственик на капитала на [фирма] е В. В. К., който представлява 122 рискови дружества, сред които и преките доставчици на ревизираното лице [фирма] и [фирма]. Съпругата му О. П. К. е управител на [фирма] и още 46 некоректни във фискално отношение дружества. [фирма] и [фирма] са собственост и се управляват от А. В. А., който е представляващ на още 41 рискови субекта.

В случая от събраните доказателства, дори да се установи, че жалбоподателят е изпълнил задълженията си по договорите с [фирма] и [фирма], не може да се направи еднозначен извод, че е получил предмета на доставките от посочените 11 доставчика.

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 ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени от посочения във фактурата доставчик. 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 основанийето 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 установено осъществяване на фактурираната доставка. В този смисъл е и решението на С. по дело С-152/02 и решение на СЕС по дело С-324/11. С това доказване страната не се е справила. Т.е. не може да се приеме, че се касае до действия на доставчика, за които получателят трябва да отговаря, каквито са доводите на жалбоподателя или че администрацията е прехвърли върху данъчния субект собствените са задължения по осъществяване на контрол. Ако процесните доставки са извършени реално от посочения в тях доставчик, то както доставчикът, така и самият получател следва да притежават доказателства за това изпълнение. Наличието само на фактури не може да бъде доказателство за реалното изпълнение на доставките. За реалността на доставките винаги трябва да се представят достатъчно убедителни писмени доказателства по изпълнението им, каквито в случая липсват.

Действително, както нееднократно СЕС в своите решения подчертава, принципът на данъчния неутралитет изисква освобождаване от ДДС да се предостави, ако материалноправните изисквания са изпълнени, дори и ако данъчно-задължените лица са пропуснали някои формални изисквания. Същият този съд обаче приема, че това не е така само ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства доказването по сигурен начин на изпълнението на материалноправните изисквания, и самото данъчно задължено лице участва или според обективни факти се установи, че е било длъжно да знае, че участва в данъчна измама. 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 изисквани 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 мерки, които разумно могат

да бъдат изисквани от него, не може да предостави други 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 съобразно цитираното по-горе Решение по съединени дела C-80/11 и C-142/11 на СЕС. Процесният случай обаче не е такъв.

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 C-80/11 и C-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 C-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, C-132/06, Сборник, стр. I-5457, точка 37 и Решение от 29 юли 2010 г. по дело Profaktor K., F., Józwiak, Orłowski, C-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.

Предвид изложеното, съдът намира, че изводът на приходната администрация за липса на доказателства, установяващи, че коментираните доставки на услуги са извършени от посочените доставчици се явява фактически и правно обоснован. Правилно и законосъобразно с процесния РА на жалбоподателя е отказано правото на данъчен кредит по спорните фактури, в резултат на което са определени и процесните фискални задължения, ведно с прилежащата им лихва за забава.

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

При посочения изход на спора, на основание чл.161 от ДОПК, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника разноски по делото - юрисконсултско възнаграждение в размер на 4026 лв., определено съгласно чл. 8, ал.1, т.5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното, Административен съд София-град, Първо отделение, Л. състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] с ЕИК[ЕИК], [населено място], [улица], представлявано от управителя М. С. К., срещу ревизионен акт № Р-22221719007972-091-001/ 16.06.2020г., издаден от Е. М. С., орган, възложил ревизията, и Р. Т. З., ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1750/19.11.2020г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 109 400,00 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 40 260,46 лв.

ОСЪЖДА [фирма] с ЕИК[ЕИК], [населено място], [улица], представлявано от управителя М. С. К., да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 4026 (четири хиляди двадесет и шест) лева.

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

СЪДИЯ :