

РЕШЕНИЕ

№ 745

гр. София, 10.02.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 62 състав,
в публично заседание на 01.10.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Даниела Гунева

при участието на секретаря Емилия Митова, като разгледа дело номер **10794** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма] срещу РА № Р-22221218004471-091-001 /15.02.2019 г., потвърден с Решение № 1376/12.08.2019 г. на директора на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП, с който са установени задължения за ДДС за данъчни периоди м. 09.2017 г., за м. 10.2017 г., за м. 11.2017г., за м. 12.2017г., м. 01.2018г.1 м 02.2018г. м. 03.2018г. и м 04.2018г. в общ размер на 77 934,43 лв., от които 70 358,69 лв. главница и лихви в размер на 7 575,74лв.

В жалбата е посочено, че РА е незаконосъобразен, издаден в противоречие на материалния и процесуалния закон. По същество се оспорва извода на органа по приходите за нереалност на доставките, като се изтъква наличието на множество доказателства за обратното. Сочи се, че ненамирането на адреса на третите лица – доставчици, в хода на насрещните проверки, не следва да влече вреда на ревизираното лице, излагат се аргументи, свързани с тълкуване на разпоредби по действащото законодателство, цитира се съдебна практика.

Моли се да бъде отменен оспорения РА. Претендират се разноски в производството.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Д., която поддържа подадената жалба и моли същата да бъде уважена. Представя списък с разноски. Взема становище за прекомерност на юрисконсултското възнаграждение.

Ответникът – директорът на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП – в съдебно заседание се представлява от юрк. А., които оспорва подадената жалба и моли същата

да бъде отхвърлена като неоснователна. Прави възражение за прекомерност на адвокатския хонорар. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като се запозна с доказателствата по делото и становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221218004471-020-001/01.08.2018 г. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията по Закона за Данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчни периоди от 01.01.2017 г. до 18.07.2017 г. и от 31.07.2017 г. до 30.06.2018 г.

Заповедта е връчена на 09.08.2018 г., по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. Считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията, който изтича на 09.11.2018 г. По реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК срокът е продължен до 09.01.2019 г., в рамките на указания по чл. 114, ал. 2 от ДОПК, като за целта е издадена Заповед № Р-22221218004471-020-002/02.11.2018 г.

Заповед № Р-22221218004471-020-001/01.08.2018 г. е подписана от В. А. В., в качеството и на заместник на Х. Б. М., съгласно Заповед № РД-842200-855/23.07.2018 г. на директора на ТД на НАП С.. Заповед № Р-22221218004471-020-002/02.11.2018 г. е издадена от Х. Б. М., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С., съгласно Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221218004471-092-001/18.01.2019 г., срещу който не е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА № Р-22221218004471-091-001 / 15.02.2019 г., издаден от Х. Б. М. – орган, възложил ревизията и Й. Н. И. – ръководител на ревизията.

[фирма] декларира предмет на дейност продажба на висококачествено автосервизно оборудване, авточасти и аксесоари, монтаж на автомивки и препарати за тях, осигуряване на компетентни консултации и следпродажбено обслужване.

С цел изясняване факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя, в хода на ревизията са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК. На основание чл. 37, ал. 3 от ДОПК, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на спорните доставчици [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Резултатите от проверките са документирани с протоколи за извършени насрещни проверки, описани в РД.

До дружествата са адресирани искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице. Изискани са документи и писмени обяснения за реалността на доставките по издадените на ревизираното лице фактури.

По реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК са връчени исканията, които са адресирани до [фирма] и [фирма]. Тези дружества са отговорили на исканията и са представили част от изисканите им документи и писмени обяснения.

По реда на чл. 32 от ДОПК са връчени исканията, които са адресирани до останалите доставчици: [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Тези дружества не са представили документи и писмени обяснения за реалността на доставките по издадените на ревизираното лице фактури.

1. Относно [фирма] и [фирма]:

През м. 10.2017 г. [фирма] е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4 143,33 лв. по една фактура, издадена от [фирма], с предмет на доставката „изработка и подготовка на печат на флаери“.

За данъчни периоди м. 03.2018 г. и м. 04.2018 г. ревизираното лице е ползвало право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 13 765,00 лв. по десет фактури, издадени от [фирма], с предмет на доставките „онлайн реклама и продуктово позициониране“, „маркетингово проучване“ и „счетоводни услуги за 6 месеца“.

[фирма] е представило документи с писмо с вх. № 53-00-2486#4/08.10.2018 г., а [фирма] - с писмо с вх. № 53-00-2486#3/08.10.2018 г. Документите на двете дружества са входираны на една и съща дата, като придружителните писма са подписани от едно и също физическо лице - Е. С. С., в качеството и на пълномощник на дружествата.

От [фирма] са представени копия от издадената на ревизираното лице фактура, приемо-предавателен протокол от 03.11.2017 г., договор от 10.10.2017 г. /между ревизираното лице и [фирма]/ - за подготовка, изработване и разпространяване на информационни и рекламни материали, счетоводни справки, справка за актуално състояние на всички трудови договори към 08.10.2018 г.

За [фирма] е представена и обяснителна записка от пълномощника на дружеството. Според същата, след провеждане на телефонни разговори е сключен договор за подготовка, изработване и разпространение на информационни и рекламни материали. Твърди се, че извършената работа се приема с протокол и се издава фактура, като плащанията са извършени в брой. Заявява се, че дружеството разполага с персонал, назначен по трудови договори, който може да изпълни договореното. По отношение на плащанията се твърди, че са извършени в брой.

При проверка в информационната система на НАП ревизиращите са констатирани, че [фирма] е регистрирано по ЗДДС от 09.02.2017 г. и е дерегистрирано на 30.11.2017 г. - по инициатива на орган по приходите. От съдържанието на годишния финансов отчет за 2017 г. и годишната декларация по чл. 92 от ЗКПО не са установени данни за дълготрайни материални активи. [фирма] има задължения по ЗКПО, ЗДДС, ДОО, ЗО, ДДФЛ в размер на 58 255,76 лв. и лихви от 6 098,02 лв. Тези задължения са декларирани от самото дружество, но не са внесени в приход на бюджета. На [фирма] не е извършвана ревизия.

От втория доставчик - [фирма], също са представени копия от фактурите, касови отчети и счетоводни справки. Приложени са също два договора, сключени между [фирма] и [фирма] - договор за онлайн реклама от 01.03.2018 г. и договор за счетоводно обслужване от 02.01.2018 г., както и протокол от 30.04.2018 г. - за приета работа по договора за онлайн реклама от 01.03.2018 г.

В придружителното писмо на [фирма] е описана и обяснителна записка, но такава не е налична сред представените документи. Липсват обяснения и доказателства за използван кадрови и/или технически потенциал при изпълнение на доставките. При проверка в информационната система на НАП ревизиращите са констатирани, че от [фирма] не са подавани уведомления по чл. 62, ал. 5 от КТ за лица, назначени по трудови договори.

Органът по приходите констатира, че на [фирма] е извършена ревизия по ЗДДС за м. 03.2018 г. /един от периодите, през които са издавани спорните фактури/. Издаден е РА № Р-22221318005776-091-001/09.04.2019 г., с установен ДДС за довносяне в размер на 47 926,00 лв. Прието е, че [фирма] неправомерно е начислило ДДС по

издадените фактури и ДДС по тях е дължим на основание чл. 85 от ЗДДС.

2. Относно [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

Ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури от тези доставчици, както следва:

- за данъчен период м. 12.2017 г. - общо в размер на 8 990,00 лв. по четири фактури, издадени от [фирма], с предмет на доставките „направа и разпространение на рекламни флаери“ и „онлайн реклама и продуктово позициониране“;

- за данъчен период м. 12.2017 г. - общо в размер на 5 176,00 лв. по четири фактури, издадени от [фирма], с предмет на доставките „изграждане на фундамент обект П. 0018“;

- за данъчни периоди м. 01.2018 г., м. 02.2018 г. и м. 03.2018 г. - общо в размер на 17 418,20 лв. по 12 фактури, издадени от [фирма], с предмет на доставките „товаро-разтоварна дейност“, „транспортна услуга“ и „онлайн реклама и продуктово позициониране“;

- за данъчен период м. 10.2017 г. - общо в размер на 4 824,00 лв. по 3 фактури, издадени от [фирма], с предмет на доставките „изграждане на фундамент обект Б.“;

- за данъчни периоди м. 09.2017 г. и м. 10.2017 г. - общо в размер на 16 042,16 лв. по девет фактури, издадени от [фирма], с предмет на доставките „наем на помещение за периода 01.08.2017 г. – 31.12.2017 г.“, „наем на помещение за презентации и продукти“, „ремонт на помещение“, „товаро - разтоварна дейност“, „счетоводни услуги за периода 01.08.2017 г.“.

Горните дружества не са представили доказателства за реалността на доставките по фактурите, които са издали към ревизираното лице. Не са отговорили на исканията, които са им връчени по реда на чл. 32 от ДОПК.

Ревизираното лице е представило доказателства с придружително писмо с вх. № 53-00-2486/02.10.2018 г. Същите са описани на стр. 9 – 10 от РД и включват копия от самите фактури, счетоводни справки, договори, приемо-предавателни протоколи и фискални бонове. Не са приложени доказателства за плащане към фактурите от [фирма], а ревизираното лице е декларирало задължения към това дружество по спорните фактури.

В придружителното писмо, при изброяване на представените документи към фактурите от [фирма] фигурира запис „рекламен материал“, но такъв не е приложен. При проверка в информационната система на НАП е констатирано, че спорните доставчици са deregистрирани по ЗДДС, както следва: [фирма] на 31.05.2018 г., [фирма] на 03.11.2017 г., [фирма] на 29.06.2018 г., [фирма] на 20.11.2017 г., [фирма] на 03.01.2018 г.

От [фирма] не са подавани уведомления по чл. 62, ал. 5 от КТ за назначени лица по трудови правоотношения. [фирма] е декларирало само един действаш трудов договор - за лице на длъжност „управител ресторант“, за периода м. 10.2017 г., в който е следвало да бъдат извършени спорните доставки с предмет „изграждане на фундамент обект Б.“.

От [фирма] са подадени две уведомления по чл. 62, ал. 5 от КТ - за технически сътрудници. [фирма] е подало три уведомления по чл. 62, ал. 5 от КТ - за длъжности зидаро-мазач, зидар и строителен електротехник. От [фирма] са подадени петнадесет уведомления по чл. 62, ал. 5 от КТ - за назначени лица по трудови правоотношения на длъжности: озеленител, автомонтър, общ работник, асистент офис и др.

[фирма] не е подало декларация по чл. 92 от ЗКПО за 2017 г., не е публикувало и

годишни финансови отчети. От съдържанието на годишните финансови отчети и годишните декларации по чл. 92 от ЗКПО на останалите дружества не са установени данни за дълготрайни материални активи. Спорните доставчици не са декларирали и данни за собственост върху недвижими имоти и превозни средства. Единствено [фирма] е декларирало собственост върху лек автомобил МЕРЦЕДЕС МЛ 63 А. с рег. [рег.номер на МПС] .

Органите по приходите са обобщили, че липсват достатъчно доказателства за кадрова и техническа обезпеченост на спорните доставки. Липсват данни и доказателства за направени разходи по изпълнение на доставките, както и за начина на калкулиране цената на услугата.

Ревизираното лице не е посочило никакви конкретни данни за доставките, по които претендира данъчен кредит. За фактурите с предмет „товаро-разтоварни дейности“ и „изграждане на фундамент“ липсват данни за времето и мястото на извършване на доставките. За фактурите с предмет „реклама и продуктово позициониране“ липсват данни за това какво се рекламира (продукт или услуга) и къде се рекламира (в кои интернет сайтове). Няма информация за това какво послание носи рекламата - да предоставя данни, да мотивира към действия за покупка, избор или др.

В хода на административното обжалване, директорът на ОДОП е обсъдил отново всички доказателства и доводи, изложил е допълнителни мотиви, след което е стигнал до извод за законосъобразност на оспорения РА по следните съображения:

1. Относно фактурата с предмет „изработка и подготовка на печат на флаери“:

Това е фактура №255/13.10.2017 г., издадена от [фирма] с ДО 20 716,66 лв. и ДДС 4 143,33 лв.

С договор от 10.10.2017 г. ревизираното лице възлага на [фирма] да извърши услугата „подготовка, изработване и разпространение на информационни и рекламни материали“. Приложен е приемо-предавателен протокол от 03.11.2017 г., в който като изпълнени са посочени следните дейности: „предоставяне на консултации при разработване на рекламни брошури, присъствие на страниците на автосервизни информационни портали, рекламни материали – календари, тефтери, фланелки, химикалки. Така описаните в протокола дейности не съответстват на предмета на доставката - „изработка и подготовка на печат на флаери“.

Налице е несъответствие между датата на издаване на фактурата и датата на протокола. Фактурата е от 13.10.2017 г., а приемо – предавателния протокол е от 03.11.2017 г. При това положение протоколът не може да се приеме като доказателство за възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС и основание за начисляване на данъка и издаване на фактура, така както се изисква съгласно чл. 25, ал. 6 и чл. 113, ал. 4 от ЗДДС.

Както от съдържанието на фактурата, така и от съдържанието на приемо-предавателния протокол и договора не се установяват данни за количествата изработени рекламни материали /флаери/. Липсата на обективни данни за количеството на изпълненото /съществен елемент при договорите за изготвяне на рекламни материали/, е достатъчно - дори и на собствено самостоятелно основание да обоснове извод за липсата на реално развили се търговски отношения. Неяснота относно количествата на фактурираните материали от една страна пречатства преценката на реалността на доставката, а от друга - е основание да се приеме, че фактурата не отговоря на императивното изискване на чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС, а именно - да съдържа информация за количеството на стоката и вида на услугата.

Както жалбоподателят, така и издателят на спорната фактура не са представили и няма данни, че притежават съпътстващи съставянето на фактурата документи, попълващи празнотата в законоустановеното и съдържание, съгласно изискванията на 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС. При това положение, по отношение на спорната фактура не следва да се признае правото на данъчен кредит на още едно основание - чл. 71, т. 1 от ЗДДС.

При разглеждане реалността на доставката по спорната фактура органът е посочил и следното: Съгласно чл. 5, ал. 4, 4-то и 5-то тире от договора, преди тиражирането на съответните продукти следва да е налице писмено одобрение от възложителя, а след като в случая възложител е ревизираното лице, то същото няма как да не разполага с дадените от самия него „писмени одобрения“. Именно тези писмени одобрения са част от една цялостна доказателствена съвкупност, чието наличие би доказало, че договорът е изпълнен.

Без посочените писмени одобрения, обуславящи изпълнението на конкретния договор, не може да се кредитира като убедителен и приемо-предавателният протокол, тъй като същият е бланкетен и формален.

Органът изтъква също, че страните са уговорили в чл. 8, ал. 1 и ал. 3 от договора неустойки, а такива не са наложени въпреки , че дейностите, които са приети с приемо-предавателния протокол се явява по-малък от дейностите, посочени в договора. Независимо от констатираното неизпълнение на част от посочените в договора дейности, ревизираното лице се е задължило да плати цялата, посочена в договора цена от 20 716,67 лв. Това несъответствие е още едно доказателство, че договорът, приемо-предавателният протокол и фактурата не са резултат от реално осъществили се търговски отношения.

Представените пред органите по приходите две снимки на рекламни материали: фланелка и химикалка, по никакъв начин не доказват, че изпълнител на същите е именно издателят на спорната фактура, защото снимковият материал може да бъде създаден и чрез технологията „фотошоп“ и предметът на изображението реално да не съществува в правния мир - още повече, че върху приложените от жалбоподателя две снимки фигурира дата на създаване 29.09.2019 г., което е три дни преди предаване на доказателствата пред ревизиращия екип.

2. Относно фактурите с предмет на доставката „онлайн реклама и продуктово позициониране“ и „маркетингово проучване“:

Предмет на доставката „онлайн реклама и продуктово позициониране“ е посочен в следните фактури:

- № 12/01.03.2018 г., № 24/12.03.2018 г., № 55/07.04.2018 г., № 60/12.04.2018 г., № 69/19.04.2018 г., № 86/27.04.2018 г. и № 93/30.04.2018 г., издадени от [фирма], с ДО общо в размер на 47 107,00 лв. и ДДС 9 425,00 лв.

- № 32/29.12.2017 г., № 26/19.12.2017 г., № 21/12.12.2017 г. и №

14/04.12.2017 г., издадени от [фирма], с обща ДО 44 950,00 лв. и ДДС 8 990,00 лв.

- № 103/05.01.2018 г., № 140/29.01.2018 г. и № 150/02.02.2018 г., с ДО общо в размер на 22 646 лв. и ДДС 4 529,00 лв., издадени от [фирма].

Фактурите за „маркетингово проучване“ са № 18/07.03.2018 г., № 39/22.03.2018 г., издадени от [фирма] и са с обща ДО 14 500,00 лв. и ДДС 2 900,00 лв.;

Като доказателство за реалността на доставките по тези фактури са приложени договори и премо-предавателни протоколи, подписани между ревизираното лице и съответните дружества:

Между [фирма] /възложител/ и [фирма] /изпълнител/ е подписан договор за онлайн реклама от 01.03.2018 г. В чл. 1 от е уговорен следният предмет, цит: „В. възлага, а изпълнителят приема да извърши маркетингови поръчки – публикува срещу заплащане на възнаграждение в Интернет сайтове рекламни изображения и текстове, маркетингови проучвания и оценки за възложителя, при условията, посочени в настоящия договор“.

[фирма] и [фирма] са подписали и протокол от 30.04.2018 г. със следното съдържание, цит: „Днес 30.04.2018 г., се състави настоящия протокол за извършено маркетингово проучване и рекламни изображения в интернет сайтове. В. е удовлетворен от извършената услуга, за което се съставиха следните фактури № 12/01.03.2018 г., № 18/07.03.2018 г., № 24/12.03.2018 г., № 39/22.03.2018 г., № 55/07.04.2018 г., № 60/12.04.2018 г., № 69/19.04.2018 г., № 86/27.04.2018 г., № 93/30.04.2018 г.“.

Според органа по приходите, този протокол не може да се приеме като доказателство за възникнало данъчно събитие и основание за издаване на фактури, защото освен, че не съдържа никаква информация за извършеното, същият е съставен след датите на издаване на фактурите.

Информация за извършеното – кога, къде и как изпълнителят е изпълнил възложеното следва да е налице у възложителя, доколкото така представения протокол цели да изпълни удостоверителни функции. Жалбоподател обаче не е представил такава информация и данни.

Между [фирма] /възложител/ и [фирма] /изпълнител/ е подписан договор за продуктово позициониране от 29.11.2017 г.. Уговорено е изпълнителят да публикува в Интернет сайтове и социални мрежи рекламни изображения и текстове, да извърши изработване и разпространяване на информационни и рекламни флаери....“.

Страните по договора са подписали протокол за удостоверяване на изпълнена рекламна кампания към договор от 29.11.2017 г. със следното съдържание, цит: „С подписването на този протокол представител на

възложителя удостоверява, че всички задължения на [фирма], свързани с изпълнението на рекламна кампания по заявка по Договор от 29.11.2017 г. между [фирма] и [фирма] за онлайн реклама, продуктово позициониране и печат и разпространение на рекламни флаери към фактури № 236/04.12.2017 г., № ..237/12.12.2017 г., № 238/19.12.2017 г. и № 239/19.12.2017 г. В. се задължава да осигури свой представител, който да получи неразпространените рекламни флаери в срок до 15 дни след подписване на протокола“.

Този протокол също не се кредитира като доказателство за данъчно събитие, тъй като от една страна е без дата и в него се цитират издадените вече фактури, а от друга - не съдържа конкретни данни за изпълнението.

Между [фирма] /възложител/ и [фирма] /изпълнител/ е подписан договор от 04.01.2018 г., с който на [фирма] се възлага изпълнението на маркетингови поръчки, съгласно приложения, които са неразделна част от договора. Към договора е съставено приложение № 1 „ЗАЯВКА ЗА МАРКЕТИНГОВА УСЛУГА“ /поръчка/, със следния текст „Популяризиране на дружеството под формата на он-лайн реклама и продуктово позициониране“.

Констативно е, че към този договор не е подписан протокол.

Според чл. 3 от договорите с [фирма] и [фирма] за да започне изпълненото жалбоподателят е следвало да предприеме съответните действия, а именно: да предаде на изпълнителите електронните материали, които желае да бъдат публикувани, на електронен носител или да ги изпрати на електронна поща. В договора с [фирма] е посочено, че материалите следва да отговарят на изисквания /формат, размер и пр./, предварително уговорени между страните. Съгласно договорите с [фирма] и [фирма], жалбоподателят е следвало да заяви в писмен вид /чрез заявка/ пред изпълнителя изискванията си по отношение на маркетинговите проучвания.

Жалбоподателят не е представил данните и доказателствата, с които би следвало да разполага като страна по obligatorното правоотношение за да докаже, че действително тези договори са приведени в изпълнение. Съгласно клаузите на договорите, на които се позовава жалбоподателя, именно той е лицето, което е следвало да обезпечи започването на изпълнението от страна на [фирма], [фирма] и [фирма] - като им предостави предостави съответните материали и посочи изискванията си по отношение на бъдещото изпълнение. В случая обаче липсват данни от които да следва, че жалбоподателят е осигурил условията за започване на изпълнението на договорите.

Според договорите с [фирма] и [фирма] рекламните материали следва

да бъдат публикувани в „ИНТЕРНЕТ“, на „съответните интернет страници“ или в „социални мрежи“. Липсата на конкретна уговорка за публикуването е приета като още едно доказателство за фиктивността на договорите.

Органът по приходите акцентира върху обстоятелството, че от жалбоподателя не се ангажират конкретни твърдения за това къде в интернет пространството са публикувани рекламни материали. При липсата на каквито и да е данни за публикувани рекламни материали и направено рекламно послание, според органа не може да презумира изпълнение на доставките с предмет „онлайн реклама и продуктово позициониране“. Обсъдената е липсата на каквито и да е данни, че подобни рекламни форми са осъществени от спорните доставчици, както и на други доказателства като договори със собствениците на съответни сайтове, плащания за такъв вид услуги и др.

Фактурите от [фирма] са с предмет „онлайн реклама и продуктово позициониране“, а като доказателство към тях е приложен договор за маркетингови поръчки. Липсва конкретика и яснота каква точно икономическа ценност е получил жалбоподателят от това дружество.

За фактурите с предмет „маркетингово проучване“, издадени от [фирма] е подчертано, че липсва конкретика за това какви специфични знания е получил жалбоподателят от [фирма].

Посочено е , че маркетинговите проучвания изискват знания и информация за възникването и историческото развитие на конкретен пазар /представляващ динамично единство от икономическа ценност /стока и/или услуга, клиенти-потребители и търговци-доставчици/, специфични знания и информация за настоящото му положение по отношение обороти, потребители, тенденции за бъдещо развитие и т.н., както и за дружествата, доставящи такива услуги и продукти. Обсъдено е, че не са налице данни доставчика да разполага с нужната квалификация, нито, че информация в тази посока е предадена на жалбоподателя.

По никакъв начин не е доказано, че във времевите периоди от 01.03.2018 г. - датата на сключване на договора - до датите на издаване на фактурите за маркетингово проучване /07.03.2018 г. и 22.03.2018 г./ или на протокола от 30.04.2018 г. е извършено събиране на информация, касаеща развитие на пазара, както и че тази информация е систематизирана, структурирана и обработена – така, че на датите на издаване на фактурите или протокола, да бъде предадена на жалбоподателя. От съдържанието на договора и протокола не се установява също и под каква форма са предадени съответните проучвания. Не е ясно и как жалбоподателят съхранява и ползва в икономическата си дейност такъв обем и вид

информация.

В хода на ревизията и при обжалването по административен ред тази информация не е предоставена или показана от жалбоподателя, нито е взето отношение по въпроса за нейното съхраняване и ползване в икономическата дейност.

Установено е, че [фирма] не разполага кадрови потенциал и не е представило данни и доказателства за физически лица със съответната квалификация, които са били ангажирани в изпълнението.

3. Относно фактурите с предмет на доставките „товаро-разтоварна дейност“ и „транспортна услуга“.

Предмет на доставката „товаро-разтоварна дейност“ е посочен в следните фактури:

- № 153/27.10.2017 г., издадена от [фирма] с ДО 5 237,50 лв. и ДДС 1 047,50 лв.

- № 219/20.03.2018 г., № 203/10.03.2018 г.; № 191/01.03.2018 г.; №182/26.02.2018 г.; № 171/19.02.2018 г., № 160/09.02.2018 г. и № 116/15.01.2018 г., издадени от [фирма] с обща ДО 50 570,00 лв. и ДДС 10 114 лв.,

[фирма] е издало на ревизираното лице за „транспортна услуга“ фактури № 208/14.03.2018 г. и № 123/18.01.2018 г., с ДО общо в размер на 13 875,00 лв. и ДДС 2 775,00 лв.

Към фактурата за товаро-разтоварна дейност от [фирма] не са представени никакви доказателства и обяснения.

Към фактурите за „товаро-разтоварна дейност“ от [фирма] е приложен договор от 05.01.2018 г., с който жалбоподателят възлага на [фирма] да извърши товаро-разтоварни дейности на посочени от възложителя адреси. Сочи се, че обработката на товарите включва следните дейности: осигуряване на общи работници за изнасяни пренасяне; товарене, разтоварване, опаковане и разопаковане на стоки по заявка на възложителя. Съгласно чл. 2 от договора за изпълнената и приета работа се плаща след представен отчет за извършената работа.

Представени са седем отчета за изпълнена работа по договор от 05.01.2018 г. В тези отчети, в част „изпълнена работа“ са описани следните дейности: „товаро-разтоварна дейност, опаковане разопаковане, почистване на обекта и обезопасяване на товара“. Във всяка от справките е посочен месец, съответно: м. септември, м. октомври, м. ноември и м. декември 2017 г., м. януари, февруари и м. март 2018 г.

В справката за м. септември е посочена фактура от м. 01.2018 г., в тези за м. октомври, ноември и декември са посочени фактури от м. 02.2018 г., в справките за м. януари и февруари март фактури от м. 03.2018 г.

Решаващият орган изтъква, че липсва конкретика за това какво всъщност е товарено и разтоварвано, къде са извършвани дейностите и с каква цел. Жалбоподателят, като страна по облигаторните правоотношения не представя никаква конкретна информация за условията, при които са извършвани дейностите и с каква цел. Не доказва необходимостта от извършване на подобни дейности. Единственото доказателство за изпълнение се явяват представените от жалбоподателя справки, но същите не съдържат никаква конкретика по отношение на изпълнението.

Липсата на данни за местоизвършване на дейността, както и за вида на товара – предмет на товарене и разтоварване е дало основание на органа да приеме, че доставките не са реално извършени.

Към фактурите с предмет „транспортна услуга“ е приложен договор за превоз на товари от 04.01.2018 г. Според този договор [фирма] следва да извърши превоз на товар /извънгабаритен/ по заявка на жалбоподателя до определено място, съгласно конкретната поръчка. Уговорено е възнаграждение от 1,80 лв. без ДДС за км.

Не са представени конкретни поръчки. Липсва информация какво е транспортирано в какви направления и с каква цел. Не са представени транспортни документи – пътни листи, товарителници и други.

При липсата на каквато и да е конкретика се приема, че фактурите не документират реално извършени доставки.

4. Относно фактурите с предмет на доставките „наем“:

[фирма] е издало на ревизираното лице фактури с предмет на доставките „наем на помещение за периода 01.08.2017 г. – 31.12.2017 г.“. Това са фактури № 158/13.09.2017 г., № 170/20.09.2017 г., №165/18.09.2017 г., №173/21.09.2017 г. и № 160/14.09.2017 г. с обща ДО 24 973,32 лв. и ДДС 4 994,66 лв.

[фирма] е издало и фактура с предмет „наем на помещение за презентации и продукти“. Това е фактура №125/09.10.2017 г. с ДО 20 833,33 лв. и ДДС 4 166,67 лв.

Към тези фактури са приложени два договора за наем, подписани между жалбоподателя и [фирма].

С договор за наем от 01.08.2017 г. [фирма] /наемодател/ предоставя на [фирма] /наемател/ за временно и възмездно ползване следният свой недвижим имот: изложбена зала за демонстрации от 300 кв. м. в [населено място], [улица], при наемна цена от 5 000,00 лв. без ДДС за месец. Определен е срок на договора от 01.08.2017 г. до 31.12.2017 г.

С втори договор - договор от 01.10.2017 г. [фирма] /наемодател/ предоставя на [фирма] /наемател/ за временно и възмездно ползване

„изложбена зала за демонстрации от 300 кв. м. в [населено място], [улица]“, при наемна цена от 4 166,67 лв. без ДДС за месец, като е определен срок на договора от 01.01.2018 г. до 31.05.2018 г.

Към горепосочените договори за наем са приложени приемо-предавателни протоколи с дати 01.08.2017 г. и 01.01.2018 г., според които [фирма] е предало на [фирма] „държанието на отдадения под наем недвижим имот: изложбена зала за демонстрации, със застроена площ от 60 /шестдесет/ кв. м., находящи се в [населено място], [улица].

Органът изтъква, че според договорите за наем [фирма] предоставя на жалбоподателя собствения си недвижим имот, но ревизиращите са констатирани, че това дружество не притежава недвижими имоти.

Налице е и несъответствие и между площта на имота посочена в договорите /300 кв. м./ и площта на имота, предаден на жалбоподателя - 60 кв. м.

Изтъква се, че ревизираното лице по никакъв начин не доказва, че фактически е използвало наето помещение от [фирма] за презентации и продукти, като например покани, присъствени листове, яснота относно физическото лице, осъществило презентацията и т.н.

Във връзка с така посочените обстоятелства липсват както твърдения, така и данни, а самия жалбоподател следва да разполага с такива, ако в действителност се е осъществила презентационна дейност на посоченото място и в посоченото време.

5. Относно фактурата с предмет „ремонт на помещение“:

[фирма] е издало на ревизираното лице и фактура с предмет „ремонт на помещение“ с ДО 25 000,00 лв. и ДДС 5 000,00 лв. Към тази фактура не са приложени никакви доказателства.

Не е ясно кое помещение е ремонтирано и на какво основание. Липсва каквато и да е конкретика за какъв вид ремонтни дейности и на кое помещение /с данни за административен адрес и собственост/ ревизираното лице се е задължило да плати на [фирма] сумата от 25 000,00 лв. и ДДС от 5 000,00 лв.

6. Относно фактурите с предмет „счетоводни услуги“.

Ревизираното лице е ползвало право на приспадане на данъчен кредит по следните две фактури за счетоводни услуги:

- фактура №143/20.10.2017 г., издадена от [фирма] с ДО 4 166,66 лв. и ДДС 833,33 лв., и с предмет на доставката „счетоводни услуги за периода 01.08.2017 г.“

- фактура № 47/30.03.2018 г., издадена от [фирма] с ДО 7 200,00 лв. и ДДС 1 444,00 лв. и предмет на доставката „счетоводни услуги за 6 месеца“.

С договор за счетоводно-консултантски услуги от 01.08.2017 г., жалбоподателят възлага на [фирма] да извършва писмени счетоводно-консултантски услуги, обезпечаващи функционирането на дружеството в съответствие с българското счетоводно законодателство. Уговорено е месечно възнаграждение от 833,33 лв. без ДДС. Според чл. 6 от договора възнаграждението е 833,33 лв. без ДДС, но фактурата е с ДО 4 166,66 лв. и ДДС 833,33 лв. Приложен е приемо-предавателен протокол от 05.01.2018 г., подписан между жалбоподателя и [фирма], според който е прието за изпълнено следното, цит: „1. Осчетоводяване на първични и вторични счетоводни документи; 2. Извършване на счетоводни анализи; 3. Изготвяне на финансово-счетоводни справки“; 4. Подготовка на справка – декларация; 5 .Препоръки и мнения, относно дейността на фирмата“.

С договор за счетоводно обслужване от 02.01.2018 г. [фирма] възлага на [фирма] да извършва писмени и устни счетоводно – консултантски услуги, обезпечаващи функционирането на дружеството в съответствие с българското счетоводно и данъчно законодателство. Към договора с [фирма] не е приложен приемо-предавателен протокол. Тук следва да се посочи, че договорът е от 02.01.2018 г., а фактурата от [фирма] е издадена два месец след това – на 30.03.2018 г. При това положение органът приема, че не е ясно за кои 6 месеца е издадена фактурата от [фирма], доколкото същата е с предмет именно „счетоводни услуги за 6 месеца“.

[фирма] и [фирма] не са подавали уведомления по чл. 62 от КТ за назначени по трудови правоотношения лица, не са подавали и справки по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. Липсват данни за това кои физически лица - със съответните знания в областта на счетоводството, са били ангажирани в изпълнение на счетоводните услуги. Ревизираното лице също не сочи данни за това на кои физически лица е предоставило достъп до счетоводната си документация и съответно какви документи и доказателства са му предоставени, в уверение на това, че съответните физически лица са представители на [фирма] и [фирма].

7. Относно фактурите с предмет „изграждане на фундамент“

[фирма] е издало на жалбоподателя фактури № 186/20.10.2017 г., № 184/18.10.2017 г., № 182/16.10.2017 г., № 181/12.10.2017 г., с обща ДО 25 880,00 лв. и ДДС 5 176,00 лв., с предмет на доставките „изграждане на фундамент обект П. 0018“, съответно етап 1, етап 2 и етап 3.

[фирма] е издало на жалбоподателя фактури № 477/04.10.2017 г., № 478/06.10.2017 г. и № 480/10.10.2017 г. с обща ДО 24 120,00 лв. и ДДС 4

824,00 лв. и с предмет на доставката „изграждане на фундамент обект обект Б.“, съответно етап 1, етап 2 и етап 3.

С договор за СМР от 01.10.2017 г., с който [фирма] възлага на [фирма] да извърши на свой риск и срещу възнаграждение от страна на възложителя, строително-ремонтни /изграждане на фундаментни основи/ работи, описани подробно в приложение 1, съгласно оферта на изпълнителя, което приложение е неразделно част от договора“. „Количеството обемът и видовете ремонтни работи и влаганите материали следва да се изпълнят съгласно уговореното в Приложение 1 от договора. Строително ремонтните работи ще се осъществят със средства, материали и съответната квалифицирана работна ръка на Изпълнителя. Изпълнителя носи отговорност, ако вложените материали не са с нужното качество“.

В приложеното към договора Приложение № 1 - „количествено-стойностна сметка“, са описани следните дейности: „почистване на терена от треви и храсти 400 кв. м.; изкоп с ширина до 0,4 м., неукрепен с дълбочина 0-2 м. земни почви за фундамент на оградата, изкоп с ширина до 0,4 м., неукрепен с дълбочина 0-2 м. земни почви за кабелните трасета; полагане на пясъчна възглавница 10 см.; обратен насип; доставка и полагане на сигнална лента; изкоп в земни почви и полагане на легло на фундамента; направа и разваляне на кофраж за ивичен фундамент; направа разваляне на кофраж за фундамента; доставка и полагане на трошен камък за фундамента; доставка и полагане на трошен камък за легло на фундамента; доставка и полагане на полиетиленово фолио; доставка и монтаж армировка; полагане на Р. и Н. тръби; доставка и полагане на тротоарни плочи; доставка и монтаж на оградна модулна система. Към договора с [фирма] не е приложен приемо-предавателен протокол.

За втория спорен доставчик - [фирма] е представен договор от 01.10.2017 г. С този договор [фирма] възлага на [фирма] да извърши изграждане на фундамент в [населено място]. В чл. 1 от договора е записано, че изискванията за качество, количество, вид и т. н. са конкретизирани в приложение № 1, явяващо се неразделна част от договора. Към договора е приложена количествено-стойностна сметка, с описани следните дейности: изкоп на твърди скални плочи за фундамент, обратен насип; полагане на бетон; на пясъчни възглавници; кофраж фундаменти; изработка и монтаж на армировка; полагане на бетон; изработка и монтаж на метална конструкция. Приложен е и приемо-предавателен протокол от 01.11.2017 г. за приемане на „изграждане на фундамент в [населено място]“.

Органът е посочил, че липсват каквито и да е данни и доказателства за фактически извършени СМР, не са посочени административни и други адреси на обекти в [населено място] и Б., на които е следвало да се извършат съответните СМР. Ревизираното лице, не сочи данни, че е разполагало с имоти и/или право да ремонтира имоти в съответните градове, нито пък уточнява за какво е ползвало услугите от [фирма] и [фирма]. В хода на административното обжалване жалбоподателят нито твърди, нито доказва, че е представил на тези дружества съответната строителна документация /планове, чертежи, разрешителни и др/, въз основа на която да се изпълнят доставките – изграждане на фундамент. Също така, жалбоподателят не се ангажира и с отговор на един основен въпрос – на какво е фундамент /на жилищна сграда, на промишлена сграда, на пристройка или др./ този фундамент, който чрез претенцията си за ДДС твърди, че ще ползва в икономическата си дейност.

За периода, в който е следвало да се извърши доставката „изграждане на фундамент“ [фирма] е декларирало само един действащ трудов договор - за лице на длъжност „управител ресторант“. При това положение не може да се презумира, че дружеството е разполагало с кадрови потенциал за извършване на доставките. Липсват и данни за използвана техника, влагани материали и други, необходими за извършване на доставката.

[фирма] е подало три уведомления по чл. 62, ал. 5 от КТ - за длъжности зидаро-мазач, зидар и строителен електротехник. Въпреки това липсват конкретни данни за конкретен строителен обект, на който да се извърши доставката /както е посочено по-горе/, липсват също така данни за влагани материали, използване на техника, командироване на служители и др.

Освен това, органът констатира пълната липса на доказателствено средство - с [фирма] не е съставен дори и формален приемо-предавателен протокол за приемане на изпълнението.

Решаващият орган е заключил, че за фактурите от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] е безспорно, че от наличните по преписката документи, доказателства за реално извършени доставки не се установяват.

Изтъкнал е доводи, че представените договори и приемо-предавателни протоколи, като частни документи, без достоверна дата не доказват, че договорните отношения действително са реализирани. Още повече, че самите договори и приемо - предавателните протоколи, на които се позовава жалбоподателят, за да докаже правото си на данъчен кредит, са общи и неконкретни и не дават ясна представа нито за това какво точно е уговорено, нито пък - какво точно е получено. Подобни неясноти, като

посочените по-горе, от една страна препятстват преценката на правото на данъчен кредит, а от друга страна - са основание да се приеме, че с договорите не се цели възникване на реални облигаторни отношения, а с приемо – предавателните протоколи - не са приети реално извършени доставки.

Изтъкнато е, че плащането по фактурите не е предпоставка за правото на данъчен кредит и установяването на това обстоятелство може да бъде само косвено доказателство и да се обсъжда съвкупно наред с останалите писмени доказателства, които в случая сочат, че не са изпълнени законовите изисквания по установяване реалността на доставките.

При така установената фактическа обстановка, органът по приходите е приел, че в хода на ревизията не са представени достатъчно убедителни доказателства, удостоверяващи реалността на доставките на услуги по фактурите, издадени от посочените доставчици. Поради това, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 от ЗДДС, на жалбоподателя е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактури от посочените доставчици.

По делото е изслушано и прието без оспорване от страните заключение на ССЧЕ, което съдът кредитира като безпристрастно и обективно дадено. Вещото лице е направило анализ на приложените по делото документи и след извършената проверка по предоставената му аналитична информация и е заключило, че не може да отговори на първия въпрос, поради не извършване на проверка в счетоводствата на дружествата-доставчици, а по отношение на МСБ К. Е. и В. Е. проверката е извършена на база приложените по делото доказателства, като се формира извод за това, че дружествата са организирали и водили счетоводно отчитане в съответствие със закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти.

Вещото лице е извършило проверка по актуални адреси за управление, на посочените адреси не са намерени: Д. Строй Г. Е.; Б. Е.; И. Е.; Хрис 2013 Е..

По тази причина проверка в счетоводствата на тези 4 дружества не е извършена и експертизата не може да се произнесе относно организацията и водене на счетоводствата им. На останалите три дружества – доставчици, счетоводствата са водени по Договори за счетоводно обслужване от счетоводна кантора [фирма], която е и упълномощена от тях да ги представлява и се водят с адрес на управление – адреса на счетоводната кантора: МСБ Консулт Е.; В. Е.; Д. С. БГ Е.;

По делото са приложени счетоводни документи - регистри само за

[фирма] и [фирма], от които е видно: [фирма] е осчетоводило издадените от него 10 броя фактури, описани на Приложение № 1, при което:

- с общата стойност на фактурите е дебитирало с/ка 411 „Клиенти“, аналитично [фирма];

- с данъчната основа е кредитирана с/ка 703 „Приходи от услуги“;

- с начисления ДДС по фактурите е кредитирана с/ка 4532 „Начислен данък за продажбите“.

От издадените 10 броя фактури, [фирма] е изплатило 3 броя: № 12/01.03.2018 г, № 18/07.03.2018 г и № 24/12.03.2018 г на обща стойност 27 450,00 лв по касов път /в брой/, за което са издадени фискални касови бонове.

Дружеството е включило в Дневника за продажбите всички издадени от него 10 броя фактури през съответните данъчни периоди.

[фирма] е осчетоводило издадената от него фактура № 255/13.10.2017 г., описана на Приложение № 1, при което: с общата стойност на фактурата е дебитирало с/ка 411 „Клиенти“, аналитично [фирма]; с данъчната основа е кредитирана с/ка 703 „Приходи от услуги“; с начисления ДДС по фактурите е кредитирана с/ка 4532 „Начислен данък за продажбите“.

Фактурата е изплатена от [фирма] в пълен размер по касов път /в брой/.

Дружеството е включило в Дневника за продажбите издадената фактура през съответния данъчен период.

За [фирма] счетоводната кантора не е предоставила счетоводни документи за осчетоводяване на издадените от него 12 броя фактури.

Жалбоподателят е осчетоводило всички издадени му от доставчиците фактури. Заплащането на услугите е извършено от [фирма] към доставчиците в брой срещу издаване на фискални касови бонове, отразено подробно в колони 8 и 9 на Приложение № 1 по дати и суми.

Всички издадени фактури на [фирма] от доставчиците са с предмет „Услуги“, издадени на база сключени договори между страните и описани в колона 10 на Приложение № 1 – дата на съответния договор. Приемането на извършените работи по фактурите е с издаване на двустранно подписани Приемо – предавателни протоколи /ППП/ на дати, описани в колона 11 на Приложение № 1. На основание на двустранно подписаните договори между жалбоподателя и неговите доставчици, са извършени доставки на услуги, като след изпълнението им са съставени ППП и издавани описаните фактури. Договори и ППП не са предоставени само за фактури:

- № [ЕГН]/10.10.2017 г и № [ЕГН]/27.10.2017 г ,

издадени от [фирма];

- № [ЕГН]/07.03.2018 г, издадена от [фирма].

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл. 156 от ДОПК, от лице, имащо правен интерес от оспорване и срещу подлежащ на оспорване пред съда акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

След служебна проверка на основание чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът констатира, че оспореният РА е издаден от компетентен орган по смисъла на 119, ал. 2 от ДОПК. РА е издаден от Х. М., упълномощен да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112 ал.2 т.1 от ДОПК по силата на Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017г. и Й. Н. –ръководител на ревизията. Оспореният РА е подписан с електронни подписи на Х. М. и Й. Н. , за които са представени удостоверения за валидност на електронните им подписи към момента на издаване на оспорения акт. Спазена е законоустановената форма на РА, съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 1 от ДОПК. При издаването му не са допуснати съществени процесуални нарушения.

Съдът счита, че решението, с което е потвърден РА за установените задължения по ЗДДС е издадено от компетентен орган – Н. К., в качеството си на директор на дирекция ОДОП-С..

Съдът приема, че при извършените насрещни проверки не е допуснато съществено процесуално нарушение, тъй като е изчерпан законоустановеният ред за връчване на изготвените искания за представяне на документи до посочените дружества.

По материалната законосъобразност на оспорения РА:

Между страните не се спори по фактите. Спорът се заключава в това налични ли са достатъчно писмени доказателства, от които да се съди за реалност на спорните доставки на услуги между жалбоподателя и дружествата [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК].

Настоящата инстанция счита, че жалбоподателят не се справи успешно със задачата да опровергае изводите на органа по приходите за нереалност на доставките.

Отказът да се признае право на приспадане, представлява изключение от основния принцип, какъвто се явява това право, следователно, за да бъде

потвърден от съда този отказ, компетентният орган по приходите трябва надлежно да установи обективните данни, въз основа на които може да се заключи, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре или надолу по веригата от доставки /решение по дело М. и D., посочено по-горе, т. 49/.

От друга страна, в своята практика С. категорично приема, че за признаването на правото на приспадане на ДДС е необходимо данъчно задълженото лице да докаже, че стоките/услугите са използвани във връзка с осъществяваната от него независима икономическа дейност /за следващи облагаеми доставки или разходите за придобиването им са разходи за дейността му/, а за целта те следва да бъдат достатъчно индивидуализирани.

Съгласно чл. 68 от ЗДДС, във връзка с чл. 71 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит на получателя по облагаема доставка, се признава, когато са налице следните предпоставки: лицето да притежава данъчен документ, отговарящ на изискванията на чл. 114 и чл. 115 от ЗДДС, в който данъкът е посочен на отделен ред, по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател, и реално осъществена доставка на тези стоки или услуги. За да бъде признато правото на приспадане на данъчен кредит, следва да бъде налице реална доставка на стоки или услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това /виж т. 44 от определение на С. от 15 юли 2015 по дело С-123/14, И./ ./.

В случая, като основен аргумент за отказване на правото на данъчен кредит по спорните фактури, се изтъква обстоятелството, че от тези дружества и от жалбоподателя не са представени доказателства, които в достатъчна степен да обосноват извод за реалност на доставките, като мотивите на органа съдът напълно споделя. Неоснователни са доводите на жалбоподателя, че органа по приходите не е обсъдил всички представени доказателства. Видно, както от РД, който представлява неразделна част от оспорения акт, така и от потвърждаващото го решение, органът детайлно е обсъдил всяко доказателство, описал е какво е съдържанието му и защо не приема същото за обективно отразяващо реалност на доставките.

Когато се касае за доставки на услуги по смисъла на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, за доказване на наличието им следва да има документи, от които да е видно при възлагането им страните договорили ли са по достатъчно

конкретен начин вида на съответната услуга, дължимия резултат и какви отделни компоненти са формирали цената. В мотивите на Решение от 20 юни 2013 г. на С. по дело С-653/11 г., PAUL N., т. 40 и Решение от 16 декември 2010 г. на С. по дело С-270/09 г., M. R., т. 16 е посочено, че доставката на възмездно извършена услуга подлежи на данъчно облагане, само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя. При извършване на преценка досежно реалността на фактурираната услуга следва да има данни и доказателства за това какъв е видът на услугата, какъв резултат е предаден от доставчика на получателя, този резултат съответства ли на възложеното. Предвид разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от *Административнопроцесуалния кодекс /АПК/* във връзка с §2 от *Допълнителните разпоредби /ДР/ на ДОПК*, доказателствената тежест за установяване на тези обстоятелства е за ревизираното лице. В негова полза настъпват произтичащите от това благоприятни правни последици, а именно правото на приспадане на данъчен кредит. Жалбоподателят не се справи успешно с тази задача. В спорните фактури в недостатъчна степен са конкретизирани вида и спецификата на услугите, не става ясно как точно е формирана тяхната стойност, не са ангажирани доказателства, които да сочат как именно ще бъде осъществена услугата, за какви цели ще послужи, къде е вложена тя, какъв краен резултат е постигнат, той отговаря ли на възложеното. В тази връзка съдът напълно споделя доводите на органа по приходите.

В практиката си С. неизменно приема, че правото на приспадане възниква в момента на действителното осъществяване на доставката на стоката или услугата, утежнена с ДДС за приспадане и може да бъде упражнено единствено от този момент нататък при условие, че данъчнозадълженото лице притежава съответната фактура. Това е видно от мотивите на Решение от 26 май 2005 г., A. J. L., С-536/03, т. 24 и т. 25, Решение от 13 декември 1989 г., G. H. BV, С-342/87, т. 19, Решение от 31 януари 2013 г., [фирма], С-643/11, т. 34, Решение от 31 януари 2013 г., [фирма], С-642/11, т. 30, Решение от 29 април 2004 г., T. V.-H., С-152/02, диспозитив. Съгласно цитираното Решение от 29 април 2004 г. по дело С-152/02, правото на приспадане трябва да бъде упражнено по отношение на данъчен период, през който са изпълнени двете условия - стоките да са били доставени или услугите извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или документ, който съгласно критериите, определени от въпросната държава членка, може да се счита за служещ за фактура. В

Решение от 06 декември 2012 г., [фирма] по дело С-285/11 г. С. е приел, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право.

От разпоредбите на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС и от практиката на С. е видно, че посочването на ДДС във фактура, без реално да е настъпило данъчното събитие, не може да обоснове право на приспадане за получателя. Фактура, която не документира реално осъществена облагаема доставка на стоки или услуги, е с невярно съдържание. Целта е да бъде уредено облагането на доставки между контрагенти по фактически реализирани сделки, а не облагане само и единствено въз основа на фактури. С оглед това неоснователно се явява твърдението на жалбоподателя, че наличието на фактура е достатъчно условие за признаване на правото на данъчен кредит.

Така, с [решение от 08 май 2013 г., по дело С-271/12](#) г. С. приема, че се допуска национална правна уредба, по силата на която правото на приспадане на ДДС може да се бъде отказано на получателите на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение на последните е предоставена информация, с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните сделки, тъй като пропуските в съдържанието на фактурите не позволяват представените документи да бъдат обвързани с конкретна доставка, за да бъде преценена връзката между тях. Именно в тази хипотеза попада конкретния случай. Макар и наименовани, услугите са толкова общо формулирани, без параметри, конкретика, количество, специфика, обхват и т.н., че практически не може да бъде свързана конкретната услуга с реалното ѝ изпълнение, още повече, че и представените в тази връзка доказателства не спомагат за това. Изложените до тук мотиви и констатации обуславят извод за неправомерно упражнено от страна на [фирма] право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, предмет на настоящия ревизионен акт.

С оглед изложеното, съдът приема, че не са налице предпоставките по чл. 68 от ЗДДС, във връзка с чл. 71 от ЗДДС и дружеството-жалбоподател е упражнило неправомерно право на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, издадени от доставчиците МСБ КОНСУЛТ“ Е., [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] . Издаденият РА, потвърден с решение на директора на дирекция ОДОП, е законосъобразен и следва да бъде потвърден.

При този изход на спора на ответника на основание чл. 161 от ДОПК се дължат разноси в производството, в размер на 2868 /две хиляди

осемстотин шестдесет и осем/ лева, който размер не е прекомерен, а съответства за предвидения в Наредба№1/2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София-град, III отделение, 62 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата [фирма] срещу РА № Р-22221218004471-091-001 /15.02.2019 г., потвърден с Решение № 1376/12.08.2019 г. на директора на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма] О. ЕИК[ЕИК] да заплати на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП сумата от 2868 /две хиляди осемстотин шестдесет и осем/ лева разноски по делото.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: