

РЕШЕНИЕ

№ 5541

гр. София, 07.09.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 54 състав,
в публично заседание на 29.06.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Атанас Николов

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **5718** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на „РЪН АДВАРТАЙЗИНГ ЕЙДЖЪНСИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221721002658-091-001 от 28.01.2022 г., издаден от Ф. С. Й. – орган, възложил ревизията, и С. А. К. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 584/19.04.2022 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, относно установения резултат по ЗДДС за данъчни периоди м.02.2016 г., м.06.2016 г., м.11.2016 г., м.03.2017 г., м.04.2017 г., м.07.2017 г., м.12.2017 г., м.03.2018 г., м.06.2018 г., м.10.2018 г., м.12.2018 г., м.05.2019 г., м.06.2019 г., м.08.2019 г., м.02.2020 г., м.03.2020 г., м.07.2020 г., м.11.2020 г. и м.12.2020 г. в общ размер на 45 466,92 лв. и лихва в общ размер на 16 221,76 лв.

В жалбата се навеждат доводи, че ревизионният акт е незаконосъобразен, тъй като е издаден при съществено нарушение на процесуалните разпоредби на ДОПК и в противоречие с материалноправните норми на ЗДДС. Жалбоподателят счита, че не са взети предвид редица обстоятелства, от които би могло да се формира обосновано предположение за реалност на доставките, по които е отказано признаването на данъчен кредит, тъй като не е взето предвид, че за извършваните услуги са съставяни договори и приемо-предавателни протоколи, както и че са положени максимални усилия за спазване на данъчното законодателство.

Жалбоподателят, редовно уведомен, се представлява в открито съдебно заседание от адв. К., който поддържа жалбата. Претендира присъждане на разноски в производството. Представя списък на разноските по чл.80 от ГПК.

Ответникът - директорът на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, счита жалбата за неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

СГП, уведомена, не изразява становище по основателността на жалбата.

От фактическа страна.

Ревизията на данъчнозадълженото лице „РЪН АДВАРТАЙЗИНГ ЕЙДЖЪНСИ“ ЕООД е възложена със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221721002658-020-001 от 07.05.2021 г., връчена на 08.05.2021 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221721002658-020-002 от 02.08.2021 г., издадени от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. /оправомощена, съгласно Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директор на ТД на НАП С./, е възложено извършването на ревизия на „РЪН АДВАРТАЙЗИНГ ЕЙДЖЪНСИ“ ЕООД за установяване на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчни периоди от 01.02.2016 г. до 31.12.2020 г.

За резултатите от ревизията е издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221721002658-092-001 от 25.10.2021 г., връчен на 27.10.2021 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено писмено възражение срещу констатациите в РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22221721002658-091-001 от 28.01.2022 г., издаден от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и С. А. К., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 31.01.2022 г.

С ревизионния акт на дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 45 466,92 лв. и лихва в общ размер на 16 221,76 лв. Същите произтичат от отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

По данни от РД, основен предмет на дейност на дружеството е предоставяне на услуги в сферата на рекламата.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221721002658-040-001/09.06.2021 г. От ревизираното лице са представени изискваните документи по ел. път.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на „ЕКСТРАПАК“ ООД с ЕИК[ЕИК], „ТРАНСГРАФ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ДРАГСТЕР“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ВАНРУМ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ВАНРУМ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „РЪШ ДИЗАЙН“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ОДАВИЖЪН СТУДИО“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ЕЛИ СТИЛ 2016“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „НЮ ГИФТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „РЕКЛАМА ДЕН“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ФЛОР ЕКС ПИ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ЕМ БИ ЕМ 84“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], като резултатите са обективирани в протоколи, подробно описани в РД.

Направените при проверките фактически констатации се свеждат до това, че представители на „ДРАГСТЕР“ ЕООД, „ВАНРУМ“ ЕООД, „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД, „ОДАВИЖЪН СТУДИО“ ЕООД, „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД, „НЮ ГИФТ“ ЕООД, „РЕКЛАМА ДЕН“ ЕООД, „ФЛОР ЕКС ПИ“ ЕООД, „ЕМ БИ ЕМ

84” ЕООД или лица за контакти не се намират на декларираните от тях адреси за кореспонденция, поради което, по реда на чл. 32 от ДОПК са им връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения, касаещи доставките по издадените от тях фактури. Предприетите във връзка с процедурите по чл. 32 от ДОПК действия са описани подробно в ПИНП, респективно в констативната част на РД /посещения на адреси, поставяне на съобщения на предвидените за целта места, пощенски пратки, публикуване в Интернет/, а съставените документи са приложени към преписката. От страна на горепосочените задължени лица не са представени документи и писмени обяснения в указаните в исканията срокове.

На „РЪШ ДИЗАЙН” ЕООД и „ЕЛИ СТИЛ 2016” ЕООД ИПДПОЗЛ са връчени на декларираните им електронни адреси за кореспонденция, но в законоустановените срокове не са представени документи.

При извършени служебни проверки в информационната система на НАП е установено, че всички дружества, на които са извършени насрещни проверки са дерегистрирани по ЗДДС по инициатива на орган по приходите, преобладаващата част от тях имат приключили ревизии с установени задължения в големи размери. По отношение на процесните фактури е констатирано, че са включени от издателите им в дневниците за продажби за съответните данъчни периоди. Посочено е още, че няма доказателства за техническа, технологична и кадрова обезпеченост на спорните доставчици. Няма доказателства относно финансирането на дружествата – собствени средства, банкови кредити, други заемни средства. Няма данни за извършени плащания.

При направена проверка в информационната система на НАП е установено, че в дружествата няма назначен персонал на трудов договор или имат лица без необходимата квалификация, като например на длъжности „системен оператор“ /„ОДАВИЖЪН СТУДИО” ЕООД/, „общ работник“ /„ТОВЕР ГРУП” ЕООД/, „технически сътрудник“ /„ЕЛИ СТИЛ 2016” ЕООД/, „счетоводител“ /„НЮ ГИФТ” ЕООД/, „шофьор товарен автомобил“, „бояджия“, „електортехник“ /„ФЛОР ЕКС ПИ” ЕООД/.

Във връзка с доставките от ревизираното лице са представени копия на фактурите, ведно с фискални бонове. Към част от фактурите са приложени договори, както следва:

- Договор от 01.09.2018 г. между ревизираното лице /ВЪЗЛОЖИТЕЛ/ и „ОДАВИЖЪН СТУДИО“ ЕООД /ИЗПЪЛНИТЕЛ/, с който е възложено създаване и отпечатване на цветни проби, пълноцветен макет и шанцформи за изработка на Ш. - телевизор У.; шанцформи за изработка на дисплей Т. и В.; дизайн и предпечатни услуги за ноември и декември месец.

- Договор от 01.09.2018 г. с „ОДАВИЖЪН СТУДИО“ ЕООД за изработка на В. проект визибилити - дизайн и предпечат на рекламни карета за месец септември и октомври; концепция за рекламни материали Т.; дизайн и предпечат на рекламни материали Т.; У. лого БФС; Картонено шанцовано лого БФС и др.

- Договор от 01.09.2018 г. с „ОДАВИЖЪН СТУДИО“ ЕООД за създаване и отпечатване на шанцформи за изработка на паразитна лента П. с джобчета за календарче; да преработи оригиналните файлове, предоставени от Възложителя, така, че да са годни за отпечатване на опаковки на Т. и О.; да отпечата рекламни календари - пирамидка.

- Договор от 04.12.2018 г. между ревизираното лице отново с „ОДАВИЖЪН

СТУДИО“ ЕООД за създаване и отпечатване на шанцформи за изработка на диспенсър Р. с кука, огледалце и джоб за листовки Т.; да изработи шанцформи за изработка на О. листчета с 3D човече; да брандира керамични чаши с пълноцветен печат.

- Договор от 09.02.2016 г. между „РЪН АДВАРТАЙЗИНГ ЕЙДЖЪНСИ“ ЕООД и „ЕМ БИ ЕМ 84“ ЕООД, с който е възложено извършването в необходимия обем и в срок услуги по графичен дизайн и предпечат; печат и доставка на рекламни материали.

- Договор от 01.06.2016 г. между „РЪН АДВАРТАЙЗИНГ ЕЙДЖЪНСИ“ ЕООД и „ФЛОР ЕКС ПИ“ ЕООД, с който е възложено извършването в необходимия обем и в срок услуги по доставка и товаро-разтоварни дейности.

- Договор от 01.01.2020 г. между „РЪН АДВАРТАЙЗИНГ ЕЙДЖЪНСИ“ ЕООД и „ДРАГСТЕР“ ЕООД с който е възложено извършването в необходимия обем и в срок услуги по графичен дизайн и визии; печатни услуги.

- Договор от 01.01.2017 г. между „РЪН АДВАРТАЙЗИНГ ЕЙДЖЪНСИ“ ЕООД, и „НЮ ГИФТ“ ЕООД /, с който е възложено извършването в необходимия обем и в срок услуги по графичен дизайн и предпечат; печат и доставка на рекламни материали.

Органите по приходите са достигнали до извода, че стоките/материали и услугите, фактурирани като предмет на доставките, за която се претендира приспадане на данъчен кредит, изобщо липсва и е налице, т. нар. абсолютна симулация. Създадена е една правна привидност, зад която не стои нищо. В този случай е фактурирана доставка, която не е извършвана въобще, а не само между страните, сочени като доставчик и получател по фактурата.

Посочено е, че липсват както доказателства за превоза/транспорта и предаването на рекламните материали, предмет на доставката, така и данни за нейното заприходяване и съхраняване при получателя, за използването ѝ в неговата стопанска дейност. Липсват доказателства и за възможността фактурираните услуги да бъдат извършени от изпълнителите – нямат кадрова, техническа и технологична обезпеченост. Посочените сделки са сключени с цел отклонение от данъчно облагане, с тях е направен опит за създаване на погрешна представа, че тези сделки наистина са извършени. От страна на тези дружества не са представени доказателства за наличие на материално – техническа обезпеченост за осъществяване на доставките на услуги и материали/стоки, няма данни за разплащане между контрагентите по извършените доставки, не са представени доказателства за кадрови ресурс, наличие на търговски, складови и производствени помещения, и др. въпреки тяхното изискване по реда на ДОПК.

В заключение, въз основа на направените проверки, събраните вследствие на тях доказателства и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС органите по приходите обосновават, че не са представени доказателства за реално извършена или предстояща облагаема доставка, за да се приеме по безспорен начин настъпило данъчно събитие по фактурите, по които се претендира право на приспадане на данъчен кредит.

С Жалба вх. №53-06-1195 от 11.02.2022 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-239 от 17.02.2022 г. по регистъра на дирекция ОДОП С. ревизионният акт е оспорен по административен ред.

С Решение № 584/19.04.2022 г. на директора на дирекция „ОДОП“, издаденият Ревизионен акт №Р-22221721002658-091-001 от 28.01.2022 г., издаден от Ф. С. Й. –

орган, възложил ревизията, и С. А. К. – ръководител на ревизията, в оспорената част на допълнително установените задължения по ЗДДС за отделни данъчни периоди м.02.2016 г., м.06.2016 г., м.11.2016 г., м.03.2017 г., м.04.2017 г., м.07.2017 г., м.12.2017 г., м.03.2018 г., м.06.2018 г., м.10.2018 г., м.12.2018 г., м.05.2019 г., м.06.2019 г., м.08.2019 г., м.02.2020 г., м.03.2020 г., м.07.2020 г., м.11.2020 г. и м.12.2020 г., ведно със съответните лихви.

Ревизионният акт е оспорен и по съдебен ред с жалбата, по която е образувано настоящото дело.

Правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Жалбоподателят е адресат на акта, засегнат неблагоприятно от обективизираното в същия властническо волеизявление, поради което има правен интерес от оспорване. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и е насочена срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за законосъобразност.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Не се установяват пороци, обосноваващи нищожността на РА.

Същият е издаден от компетентен орган в кръга на определените му в закона правомощия.

Спазена е предписаната от чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с всички задължителни реквизити по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК, включително мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения по ЗДДС с акцесорните им лихви по чл. 175, ал. 1 ДОПК и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД №Р-22221721002658-092-001 от 25.10.2021 г., съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 от ДОПК неразделна негова част. Възражение по чл. 117, ал. 5 ДОПК срещу РД не е заявено от ревизираното лице, поради което липсата на негово обсъждане в РА не е формален порок по чл. 120, ал. 2, изр. 2 ДОПК.

Ревизионното производство е проведено без допуснати съществени процесуални нарушения. Образувано е съгласно чл. 112, ал. 1 ДОПК с издаването Заповед за възлагане на ревизия и Заповед за изменение на ЗВР . И двете заповеди имат задължителното съдържание по чл. 113, ал. 1, т. 1 ДОПК – ревизираното лице е надлежно идентифицирано с данните по чл. 81, ал. 1, т. 2–5 ДОПК; определени са поименно и подлъжносно ревизиращите органи по приходите; конкретизирани са ревизираните задължения по ЗДДС и ревизираните периоди; даден е 3-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл. 114, ал. 1 ДОПК, който впоследствие е продължен /със ЗИЗВР/. Не е изтекъл преклузивният срок чл. 109, ал. 1, изр. 1 ДОПК. В рамките на ревизията от „РЪН АДВАРТАЙЗИНГ ЕЙДЖЪНСИ“ ЕООД са изискани на основание чл. 37, ал. 2 и 3 ДОПК доказателства по нейния предмет, включително относно спорните доставки. Инициирани са насрещни проверки на доставчиците по чл. 45, ал. 1 ДОПК по спорните фактури, като ПИНП с приложенията са приобщени по преписката. Служебно са направени справки по информационните масиви на НАП за същите доставчици. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от ревизиращите органи процесуални действия.

Ревизията е извършена в определения срок. За резултатите ѝ е съставен РД №Р-22221721002658-092-001 от 25.10.2021 г., връчен на 27.10.2021 г., съдържанието на който съответства на законовата норма на чл. 117, ал. 2, т. 1-10 ДОПК. Към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК.

Относно приложението на материалния данъчен закон съдът намира следното:

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството по ревизия по общия ред на чл. 112–120 ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК и ГПК (арг. от § 2 ДР на ДОПК). „РЪН АДВАРТАЙЗИНГ ЕЙДЖЪНСИ“ ЕООД черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му по ревизионния акт, поради което на основание чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК негова е тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му. Неизпълнението на задължението на ответника по доказателствата не освобождава дружеството-жалбоподател от тежестта да докаже наличието на всички предпоставки за съществуването на твърдяното от него право. Жалбоподателят не може да се позове на проявена от ответника пасивност при попълване на делото с доказателства и по този начин да цели освобождаване от собственото си задължение за провеждане на пълно доказване на обстоятелствата, съставляващи основание на претенцията му за признаване на право на приспадане на данъчен кредит. Единствено жалбоподателят носи тежестта да докаже реалността на доставките по процесните фактури, тъй като той твърди положителния факт, че такива доставки са осъществени и именно в това твърдение се състои възражението му срещу незаконосъобразността на РА в обжалваната част. Същият следва да проведе пълно доказване на своето оспорване, като създаде сигурно убеждение у решаващия орган в съществуването на фактите и връзките между фактите. В съответствие с разпределението на доказателствената тежест както административният решаващ орган, така и съдът, имат правото, но и задължението да приемат за ненастъпили тези правни последици, чийто юридически факт не е доказан.

Доказателствената тежест в производството е указана от съда с определение от 24.08.2022 г., като на страните е предоставена възможност да предприемат съответните процесуални действия.

Съгласно чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Облагаема според чл. 12, ал. 1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие (чл. 25, ал. 1 ЗДДС), което в съответствие с чл. 25, ал. 2 ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл. 68, ал. 2 ЗДДС и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО възниква правото на приспадането му.

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

закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит, националният законодател, транспонирайки чл. 168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО, в нормата на чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС е уредил право на регистрирано лице да приспадне данъка за стоките или услугите, използвани за целите на извършваните от него облагаеми доставки, които стоки или услуги са му доставени или предстои да му бъдат доставени от доставчик, регистриран по този закон.

След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС подлежи на упражняване при условието по чл. 71, т. 1 ЗДДС - данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл. 114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател.

По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС без реално извършена доставка на стока по смисъла на по чл. 6/9, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва, респективно – не възниква изискуемост на данъка в хипотезата на чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, а оттам – по аргумент от чл. 68, ал. 2 ЗДДС, не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено дори при наличие на хипотезата на чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС (аналогична на чл. 178, б."а" от Директива 2006/112/ЕО).

От горния анализ се установява, че възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от:

- качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т. 25 от решението на СЕС по дело С-18/13/;
- своенето на данъчния документ от получателя – чл. 71, т. 1 ЗДДС;
- получаването на стоките/услугите по доставката /“...действителното извършване на облагаемата сделка...” според т. 30 от решението на СЕС по дело С-642/11/;
- отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /така т. 36 от решението на СЕС по дело С-153/11/.

Отсъствието на който и да елемент от пораждащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото. В процесния случай по мотиви, изложени по-долу, недоказани останаха третото и четвъртото условия.

В множество свои решения СЕС – напр. Решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 и др., приема, 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. В решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело С-285/11 г. изрично е посочено, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на облагаеми сделки. В т. 32 е записано: „Запитващата юрисдикция е задължена в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото“. „Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да бъде отказано (т. 33).

От изложеното следва, че за да се признае правото на приспадане на ДДС, е

необходимо стоките или услугите да са реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки. От друга страна в т. 37 съдът допълва, че националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама. Действително в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължено лице в това качество, и за икономическа дейност (т. 38). Това означава, че ако след преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, не може да се направи извод за действително предадени и получени от доставчика и получателя стоки и услуги, то правото на приспадане не следва да се признае.

Върховният административен съд нееднократно подчертава разликата между сделка в гражданскоправен смисъл и доставка за целите за данъчното облагане – разграничение, нормативно проведено в ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО, които последователно си служат само с понятието “доставка”, не и “сделка”. Докато в гражданскоправен аспект е необходимо и достатъчно съгласието на страните по съществените условия на сделката, за да са облигационноправно обвързани от нея, за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 Директива 2006/112/ЕО се изисква да е настъпило и вещно-транслативното правно действие. При доставки на движими вещи, определени по рода си (каквито са процесните), този правен ефект ще е настъпил, ако правото на собственост върху тях е прехвърлено от доставчика с предаването им на получателя (което в настоящия случай остана недоказано) с оглед придобиването му по разпоредителна правна сделка по чл. 77, пр. 1 ЗС вр. чл. 24, ал. 2 ЗЗД или чрез добросъвестно владение от несобственик по чл. 77, пр. 3 вр. чл. 78, ал. 1 ЗС.

За пълнота на изложеното следва да се отбележи, че произходът на стоките не е обективен признак за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, нито е предпоставка за възникването или упражняване на право на приспадане на данъчен кредит. Съответно недоказването на произхода не означава автоматично, че стоката липсва и не може да е предмет на разпоредителна сделка. Доказването на произхода, обаче може да е индиция за физическото съществуване на стоките като обекти на собственост, годни като такива да бъдат прехвърляни. Подобни индикации биха могли да обезпечат тежашото върху ответника непълно насрещно доказване и са важен информационен източник при липсата на преки доказателства за реалност на извършената доставка.

С оглед яснота и избягване преповтаряне на правни мотиви, следващите правни изводи са обособени според естеството на престациите – доставки на стоки и доставки на услуги, а не по данъчни периоди или доставчици.

В настоящия случай се установява притежаване от РЛ на издадени данъчни фактури за доставка на **стоки и услуги** от следните дружества „ДРАГСТЕР” ЕООД, „ВАНРУМ” ЕООД, „ВАНРУМ” ЕООД, „РЪШ ДИЗАЙН” ЕООД, „СТУДИО И ДИЗАЙН МД” ЕООД, „ОДАВИЖЪН СТУДИО” ЕООД, „ТОВЕР ГРУП” ЕООД, „ЕЛИ СТИЛ 2016” ЕООД, „НЮ ГИФТ” ЕООД, „РЕКЛАМА ДЕН” ЕООД, „ФЛОР ЕКС ПИ” ЕООД, „ЕМ БИ ЕМ 84” ЕООД към жалбоподателя. В конкретния случай се касае се за спор относно изпълнението на доставка на стоки – различни видове рекламни материали / У. лого БФС; Картонено щанцовано лого БФС, рекламни календари – пирамидка, огледалце и джоб за листовки Т., керамични чаши с

пълноцветен печат и др./ и услуги – дизайн и предпечат на рекламни карета; концепция за рекламни материали; дизайн и предпечат на рекламни материали; преработка на оригиналните файлове, предоставени от Възложителя, така, че да са годни за отпечатване на опаковки на Т. и О.; услуги по графичен дизайн и предпечат и др.

Притежаването на фактура с отразен ДДС, без реално да е настъпило данъчното събитие, не може да обоснове право на приспадане за получателя, в който смисъл са и мотивите на СЕС в Решение от 13 декември 1989 г., G. H. BV срещу S. van F. /C-342/87, R., стр. 04227/ и Решение от 19 септември 2000 г. S. & C. AG & Co. KG срещу F. В. и М. S. срещу F. E. /C - 454/98, Сборник 2000, стр. I-06973/. Като частен свидетелстващ документ, несъдържащ неизгодни за издателя си факти, фактурите се ползват само с формална доказателствена сила, установяваща единствено количеството и вида на стоката, вида на услугата и датата на възникване на данъчното събитие - чл. 114, ал. 1, т. 9 и т. 10 ЗДДС. Затова и по хипотеза индивидуализирането на вещите, за които получателят е придобил правото да се разпорежда фактически като собственик и на получените услуги следва да се извърши по друг начин, а не чрез посочването на вида им в данъчния документ (в този смисъл решение № 12060/09.11.2016 г., постановено по адм. дело № 13532/2015 г. на ВАС и др.).

В хода на ревизионното производство е установено по категоричен начин, че дружествата-доставчици „ДРАГСТЕР“ ЕООД, „ВАНРУМ“ ЕООД, „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД, „ОДАВИЖЪН СТУДИО“ ЕООД, „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД, „НЮ ГИФТ“ ЕООД, „РЕКЛАМА ДЕН“ ЕООД, „ФЛОР ЕКС ПИ“ ЕООД, „ЕМ БИ ЕМ 84“ ЕООД не са представили каквито и да е доказателства, респ. документи изискани по реда на чл. 32 ДОПК. Приемо-предаване на стоките, предмет на всяка една посочените по-горе спорни фактури, не е надлежно доказано нито в хода на проведеното административно производство, нито в съдебното такова. Не е изготвен и какъвто и да е друг документ, без оглед наименованието му, който да е двустранно подписан от посочените доставчици и „РЪН АДВАРТАЙЗИНГ ЕЙДЖЪНСИ“ ЕООД, съдържащ констатации за мястото, на което е осъществено фактическото предаване на видовете и количествата стоки, предмет на спорните фактури. Без да е удостоверено реално предаване на стоката вещно-транслативното правно действие на продажбата, чийто предмет са вещи, определени по рода си, е недоказано.

Освен че липсват преки доказателства за предаване на стоките, респ. за извършване на услугите от дружествата на ревизираното лице, преписката не съдържа, а по делото не са посочени данни за превоз или транспортиране на същите, конкретизиран пункт на товарене /място или дружество, от което са закупени/ и т.н. От жалбоподателя в нито един стадий на производството не са представени или посочени за събиране транспортни документи (товарителници или пътни листове) за извършени превози на стоките по която и да е от спорни фактури от трети лица – превозвачи, независимо за чия сметка. Такива не са представени и от дружествата на доставчиците.

Приложените по делото приемо-предавателни протоколи са с липсващи реквизити. Дори да се приеме, че същите протоколи доказват последваща реализация на стоките, то тази последваща реализация, без проведено пълно доказване на предходна реалност на доставка на стоки, не може да обоснове право на приспадане на данъчен кредит (аргумент от т. 33 на цитираното по-горе решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело С-285/11 г., където двете групи обстоятелства – реалност на доставката и последваща реализация единствено в своята кумулативност биха обосновали право на

приспадане на данъчен кредит). Последното е логически и правно обосновано, доколкото макар и последващата реализация да сочи на получени от ревизираното лице стоки (доколкото без тях би била немислима последваща реализация), то тя самостоятелно не би могла да докаже, че същите стоки са доставени именно от доставчиците, сочени като такива в приложените данъчни фактури, а не от трети лица или пък да са създадени с ресурс на самото ревизирано лице.

Формираният по-горе извод за недоказаност на реалността на доставки на стоки по фактури, издадени от горните доставчици: „ДРАГСТЕР“ ЕООД, „ВАНРУМ“ ЕООД, „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД, „ОДАВИЖЪН СТУДИО“ ЕООД, „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД, „НЮ ГИФТ“ ЕООД, „РЕКЛАМА ДЕН“ ЕООД, „ФЛОР ЕКС ПИ“ ЕООД, „ЕМ БИ ЕМ 84“ ЕООД не се опровергава от обстоятелството, че по преписката са представени фискални бонове за извършени плащания в брой, тъй като плащането не е юридически факт, въздигнат от правната норма като основание за настъпване на данъчното събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС. По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС такъв факт представлява преминаването на собствеността върху стоката, респективно – извършването на услугата, поради което този именно факт жалбоподателят по пътя на пълното доказване следва да установи. Плащането, дори и да бъде доказано би представлявало само една индичия за извършена доставка на стока и не би могло самостоятелно (без наличие на други кореспондиращи му преки или косвени доказателства) да създаде сигурно убеждение (целено от пълното доказване) относно подлежащия на доказване факт – реалност на доставката. Поради тази причина, макар и да кредитира съдебно-счетоводната експертиза в тази ѝ част, съдържаща констатации за извършени плащания, съдът намира до оглед недоказаност на останалите елементи от фактическия състав на осъществяване на данъчното събитие, че е налице липса на доставки на стоки по смисъла на чл. 12, ал. 1 ЗДДС, доколкото не се доказва както, че доставчиците са разполагали със съответните стоки, така и че реално са се разпоредили със същите в полза на жалбоподателя.

На следващо място, в настоящия случай се установява притежаване от РЛ на издадени данъчни фактури за доставка на услуги. За да се твърди липса на доставка на услуга трябва да се установи, че доставчиците не са разполагали с необходимия технически, материален и кадрови ресурс за извършването на услугите или въпреки че са разполагали с такъв, същите услуги не са извършени от тях.

Услугите са: дизайн и предпечат на рекламни карета; концепция за рекламни материали; дизайн и предпечат на рекламни материали; преработка на оригиналните файлове, предоставени от Възложителя, така, че да са годни за отпечатване на опаковки на Т. и О.; услуги по графичен дизайн и предпечат и др. По делото обаче липсват доказателства за наличие на квалифицирани работници, наети по трудови и/или граждански договори, които да извършат съответните услуги, както и доказателства за подизпълнители на фактурираните услуги. Нито един от доставчиците не разполага с офис, база или друг имот за извършване на услугите. При направена проверка в информационната система на НАП е установено, че в преобладаващата част от дружествата няма назначен персонал на трудов договор, няма подавани справки по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени суми. Някои дружества имат наети лица на трудов договор, но лицата са без необходимата квалификация за извършване на фактурираните доставки, като длъжностите са - „системен оператор“ /„ОДАВИЖЪН СТУДИО“ ЕООД/, „общ работник“ /„ТОВЕР ГРУП“ ЕООД/, „технически сътрудник“ /„ЕЛИ СТИЛ 2016“ ЕООД/, „счетоводител“ /„НЮ ГИФТ“

ЕООД/, „шофьор товарен автомобил“, „бояджия“, „електортехник“ /„ФЛОР ЕКС ПИ“ ЕООД/, т.е. към момента на фактуриране на доставките няма данни за лица, които биха могли да се считат за потенциални извършители на услугите. Последното сочи на липса на кадрова обезпеченост на доставчиците да извършат доставка на процесните услуги със собствен персонал предвид вида, характера и предмета на услугите. Не се твърди, а още по-малко се доказва, изпълнението на тези услуги от подизпълнители на доставчиците.

С оглед на горния анализ се налага извод за липса на доставки на услуги по смисъла на чл. 12, ал. 1 ЗДДС, доколкото доставчиците не са разполагали с необходимия технически, материален и кадрови ресурс за извършването им. В този смисъл, съдът констатира, във връзка с последващата реализация на стоките и услугите, че фактурите към клиентите на жалбоподателя не съдържат подробно изписване на услугата, брой, единична цена - каквите параметри липсват във фактурите от сочените доставчици. Правото на данъчен кредит възниква по конкретна доставка, с конкретни страни - получател и доставчик и наличието на предпоставките за признаване на това право, включително и за реалното осъществяване на доставките, се преценява именно по отношение на тези страни. Във връзка с възраженията на жалбоподателя в този смисъл, съдът намира за нужно да отбележи, че житейски логично е, последващата реализация на създадени от ревизираното лице стоки или извършени му услуги да сочи на извършени предходни дейности, но тази последваща реализация самостоятелно не би могла да докаже, че същите услуги са доставени именно от доставчиците, сочени като такива в приложените данъчни фактури, доколкото доставчици биха могли да бъдат трети лица или пък дейностите, включени в предметния обхват на услугите, биха могли да бъдат осъществени и от човешки ресурс, нает от самия жалбоподател.

В обобщение следва, че липсата на преки доказателства за реалност на доставките на стоки и услуги, каквито ревизираното лице при проявена дължима грижа е могло да обезпечи още в хода на своята търговска дейност, като съставя различни по вид писмени доказателства (договори, приемо-предавателни протоколи, стокони разписки, протоколи за извършена работа и др.) дава основание на настоящия съдебен състав да приеме за неуспешно проведено от страна на жалбоподателя главно и пълно доказване на настъпване на юридически факти, водещи до възникване на право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Само като индиция (а не и като пряко доказателство), подкрепяща извода за нереалност на доставките е и фактът, че само едно от дружествата-доставчици „ОДАВИЖЪН СТУДИО“ ЕООД е представило документи за целите на извършените насрещни проверки, а останалите не са намерени, за да бъдат установени релевантни факти и обстоятелства в техните счетоводства. Неоткриването на третите лица на адресите на управление само по себе си не може да формира изводи във вреда на ревизираното лице, но доказателствената празнота следва да се цени наред с всички останали факти и обстоятелства, установени по време на данъчната ревизия. В случая обстоятелството на ненамирането на доставчиците на адресите, обсъдено съвкупно с фактите, разгледани по-горе в мотивите на настоящото решение утвърждава извода за недоказана реалност на процесните доставки.

Горният правен анализ обуславя извод за неоснователност на жалбата.

Относно разноските.

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски. Предвид изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 500 лв. , определен по реда на чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. По аргумент от противното на чл. 161, ал. 1, изр. 1 ДОПК на жалбоподателя разноски не се дължат, като при отхвърляне на претенцията за разноски, съобразно константната практика на ВКС, не се постановява нарочен диспозитив.

Отделно от това жалбоподателя следва да бъде осъден да заплати по сметка на АССГ направените разноски за съдебно-счетоводна експертиза в размер на 300 лв.

С тези мотиви, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалба на „РЪН АДВАРТАЙЗИНГ ЕЙДЖЪНСИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221721002658-091-001 от 28.01.2022 г., издаден от Ф. С. Й. – орган, възложил ревизията, и С. А. К. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 584/19.04.2022 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, относно установения резултат по ЗДДС за данъчни периоди м.02.2016 г., м.06.2016 г., м.11.2016 г., м.03.2017 г., м.04.2017 г., м.07.2017 г., м.12.2017 г., м.03.2018 г., м.06.2018 г., м.10.2018 г., м.12.2018 г., м.05.2019 г., м.06.2019 г., м.08.2019 г., м.02.2020 г., м.03.2020 г., м.07.2020 г., м.11.2020 г. и м.12.2020 г. в общ размер на 45 466,92 лв. и лихва в общ размер на 16 221,76 лв.

ОСЪЖДА „РЪН АДВАРТАЙЗИНГ ЕЙДЖЪНСИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] да заплати на Териториална дирекция на НАП С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 500 лв. по Наредба № 1/9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

ОСЪЖДА „РЪН АДВАРТАЙЗИНГ ЕЙДЖЪНСИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] да заплати на Административен съд София град сумата от 300 лв. разноски за съдебно-счетоводна експертиза.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: