

РЕШЕНИЕ

№ 2782

гр. София, 24.04.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 54 състав,
в публично заседание на 23.02.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Атанас Николов

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **4989** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на „УНИВЕРСАЛ К“ ООД, ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт /РА/ №Р- 22221520001603-091-001 от 19.11.2020 г., издаден от А. Г. М. - орган, възложил ревизията и М. П. Б. - ръководител на ревизията в частта, в която е изменен с Решение № 204/08.02.2021г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, относно определения резултат по ЗДДС за м.10.2018 г. - ДДС за внасяне в размер на 83 184,43 лв. и съответната лихва, а в останалата част е потвърден с Решение № 204/08.02.2021 г. на ДД „ОДОП“ – С. по фактури, издадени от „ГЛОБАЛ РУФИНГ СИСТЕМ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „АСПЕН СТРОЙ БИЛД“ ЕООД. 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. Прави се искане за отмяна на ревизионния акт, изменен с Решение № 204/08.02.2021 г.

В с.з. жалбоподателят, редовно уведомен, се представлява в открито съдебно заседание от адв. Г., която 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, не се явява и не се представлява.

От фактическа страна.

Ревизията на данъчнозадълженото лице „Универсал К“ ООД е възложена със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221520001603-020-001 от 19.03.2020 г. връчена по електронен път на 26.03.2020 г., изменена със Заповед №Р-22221520001603-020-002 от 23.06.2020г., е възложена ревизия на „УНИВЕРСАЛ К“ ООД за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за данъчен период м. 10.2018 г. Цитираните заповеди са издадени от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г. на и. д. директор на ТД на НАП С.. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221520001603-092-001/11.09.2020 г., връчен електронно на 14.09.2020 г. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение срещу констатациите в РД, депозирано в ТД на НАП С. с вх. №74-00-278#3 от 27.10.2020 г. и са приложени нови доказателства, относими към доставките от „ГЛОБАЛ РУФИНГ СИСТЕМ“ ЕООД и „АСПЕН СТРОЙ БИЛД“ ЕООД. Възражението е преценено като неоснователно.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22221520001603-091-001 от 19.11.2020 г., издаден от А. Г. М.- орган, възложил ревизията и М. П. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 30.11.2020 г.

Издателите на РА са приели, че на жалбоподателя следва да се откаже право на приспадане на данъчен кредит и по фактурите, издадени от „ЛАВИДА ИНТЕРНЕТЪНЪЛ“ ЕООД и „АРТЕКС ИНЖЕНЕРИНГ“ АД.

Процесната ревизия е първа за спорния период по ЗДДС.

Установено е, че основна дейност на жалбоподателя е проектиране и изграждане на видео стени, дистрибуторска и инженерингова дейност, доставка, инсталация и техническа поддръжка на продукти за визуализация, видеоконференции, както и обучение на клиентите за работа със системите. Официален вносител е на М. Е. - най-големият производител на видео стени и професионални L. дисплеи, на Leyard & Planar - световен лидер за LED видео стени за вътрешен и външен монтаж, на STOUCN за интерактивни дисплеи и сертифициран партньор на Polusom за аудио и видеоконферентни системи. Официален представител е на световни компании в областта на IT и AV индустрията, като Unilumin, Atlona и др. За извършване на дейността си разполага със собствен офис и гараж, находящи се в [населено място], Местност Полигона, [улица], [жилищен адрес] и стопанисва под наем офис в [населено място], [улица]. Регистрирано е по реда на ЗДДС, считано от 06.04.2000 г.

С цел събиране на доказателства и установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения №Р-22221520001603-040-001 от 23.03.2020 г. Изискани са за проверка първични счетоводни документи, счетоводни регистри, оборотни ведомости, главни книги, както и издадени от доставчиците „ГЛОБЪЛ РУФИН СИСТЕМ“ ЕООД и „АСПЕН СТРОЙ“ ЕООД фактури и съпътстващи доставките документи /приемо-предавателни протоколи, документи за плащане, всички други налични документи във връзка с доставките/.

Извършена е проверка по делегация, документирана с протокол №П-22221520057981-081-001 /22.04.2020 г., при която от органи по приходите при ТД на НАП П. са извършени две посещения на адреса за кореспонденция на дружеството в [населено място]. Не е открито лице за контакт с НАП. Действията са документирани

с Протокол №1568044/09.04.2020 г. и Протокол №1568045/21.04.2020 г.

На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на доставчиците „ГЛОБАЛ РУФИН СИСТЕМ“ ЕООД, „АСПЕН СТРОЙ“ ЕООД и „ЛАВИДА ИНТЕРНЕТЪНЪЛ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

Посетен е офиса на дружеството в [населено място], за което е съставен Протокол №1605430/18.06.2020 г.

След преценка и анализ на събраните доказателства ревизиращият екип е приел, че са налице основания за корекция на декларирания от жалбоподателя резултат по ЗДДС за данъчен период м. 10.2018 г., както следва:

1. Отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на б 200,00 лв. по фактура №[ЕГН]/31.10.2018 г., издадена от „ГЛОБАЛ РУФИНГ СИСТЕМ“ ЕООД.

На доставчика по електронен път е връчено ИПДПОЗЛ №П-22220320072241-040-001 от 27.04.2020 г., в отговор на което не са представени документи.

Във връзка със спорната доставка от ревизираното дружество е представено копие на фактура №[ЕГН]/31.10.2018 г. с предмет „интернет маркетинг в G., Facebook и други социални мрежи и рекламна кампания по договор за популяризиране на дейността“. Същата е издадена във връзка с Договор за провеждане на рекламна кампания и закупуване на рекламни площи в уеб сайтове от 10.01.2018 г., с който на изпълнителя „ГЛОБАЛ РУФИНГ СИСТЕМ“ ЕООД е възложено да извърши интернет маркетинг в сайтове, с които има договорени възможности за банер реклама и предварително е договорил разполагане на рекламни материали /банери/ на негови клиенти, както и провеждането на имейл маркетинг кампания, свързана с дейността на възложителя „УНИВЕРСАЛ К“ ООД, анкети и проучвания в интернет, изработка на брошури във Facebook, свързване на уебсайт с продукт на G., консултации и обучение на персонала на възложителя. Представени са приложение към договора от 10.01.2018 г., приемо-предавателен протокол от 29.10.2018 г., отчет за извършените дейности от изпълнителя по договора, доказателства за плащане по банков път, СД по ЗДДС и дневник на продажбите за м. 10.2018 г. на доставчика.

С възражението срещу констатациите в РД са представени нови документи, изходящи от счетоводството на „ГЛОБАЛ РУФИНГ СИСТЕМ“ ЕООД, както и писмени обяснения за търговските взаимоотношения между дружествата. Обяснено е, че възложените му с договора от 10.01.2018 г. услуги, свързани с онлайн реклама, са извършени от управителя Х. Г., със софтуер и компютър, собственост на дружеството. Приложени са отчет за публикация в G., отчет за изпратени имейли, сравнителен анализ за интернет активност, отчет за рекламите в www.pravda.bg, www.mamita-bg.com, инвентарна книга към 31.10.2018 г., оборотна ведомост за м.10.2018 сертификат за професионална квалификация на Х. Г. на английски език, протоколи от 21.08.2018 г. и от 26.02.2018 г.

По данни от информационната система на НАП е установено, че доставчикът не разполага с наети по трудови договори лица и не е подал ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2018 г. През м. 10.2018 г. декларира получени доставки единствено от „СТИЛИЕВ КОНСУЛТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] - рисков контрагент. На „Г. РУФИНГ“ е извършена ревизия по ЗДДС за данъчен период м. 07.2019 г., при която не са представени документи нито от ревизираното дружество, нито от проверения доставчик. С РА №Р-222203190006039-091-011/14.08.2020 г. са оспорени както получените, така и декларираните доставки от дружеството през м. 07.2019 г. При справка в Търговския регистър на Агенция по вписванията е установено, че Х. Г. е едноличен собственик на

капитала и управител на „ГЛОБАЛ РУФИНГ СИСТЕМ“ ЕООД до 12.09.2018 г., т. е. преди документиране на процесната доставка.

Въз основа на представените документи ревизиращите са приели, че не се установява реално извършване на фактурираната услуга. Посочено е, че представените отчети не доказват, че е рекламирана дейността на „УНИВЕРСАЛ К“ ООД, като липсват и доказателства за закупена рекламна площ и заплащане за същата. Представените допълнително справки, изходящи от счетоводството на доставчика, са приети за изготвени за целите на ревизията, тъй като не представляват справки от счетоводна програма. Поради това и предвид установената липса на кадрова обезпеченост на доставчика, е прието, че фактурата, издадена от „ГЛОБАЛ РУФИНГ СИСТЕМ“ ЕООД, не обективира реално извършена доставка.

2. Отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 8 715,10 лв. по фактура №0... 01/19.10.2018 г. с предмет „ремонт на фирмено помещение по договор от 05.10.2018 г. и приемо-предавателен протокол от 19.10.2018 г. „ и фактура №0... 02/22.10.2018 г. с предмет „боядисване на метална конструкция“, издадени от „АСПЕН СТРОЙ БИЛД“ ЕООД.

С Протокол за извършена насрещна проверка №П-22220220072245-141-001 от 09.06.2020 г. на ТД на НАП С., е установено, че в отговор на връчено по електронен път ИПДПОЗЛ, от провереното дружество са представени копия на процесните фактури, договори от 05.10.2018 г. и от 08.10.2018 г., протоколи за приемане на извършената работа, оферти за строително-монтажни дейности.

От ревизираното дружество във връзка с процесните доставки допълнително са представени доказателства за плащане по банков по фактурите, СД по ЗДДС и дневник на продажбите за м. 10.2018 г. на доставчика. С възражението срещу констатациите в РД са представени нови документи, изходящи от счетоводството на доставчика, а именно: девет граждански договора, сключени с физически лица и констативни протоколи към тях, оборотна ведомост за м. 10.2018 г.; договор и приемо-предавателен протокол за закупено оборудване от „АСПЕН СТРОЙ БИЛД“ ЕООД. Приложени са още ценова оферта от друго дружество - „ТРИПЛАСТ ЕВОЛЮШЪН“ ЕООД за СМР и боядисване на метална конструкция, която включва разходи за материали и труд и ценови оферти от „АСПЕН СТРОЙ БИЛД“ ЕООД за СМР и боядисване на метална конструкция, която включва разходи за материали и труд.

По данни от информационната система на НАП е установено, че през м. 10.2018 г. и преди това доставчикът не е разполагал с наети по трудови договори лица. Не са декларирани и изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения на лицата, с които са сключени граждански договори. През м. 10.2018 г. декларира получени доставки единствено от „ПЕША 58“ ЕООД, ЕИК 20461386 — рисков контрагент. На „А. СТРОЙ Б.“ ЕООД е извършена ревизия по ЗДДС за периодите от 04.10.2018 г. до 30.11.2018 г., приключилас РА №Р-22220218008221-091-001/13.08.2019 г., с който са оспорени както получените, така и декларираните доставки от дружеството през м. 10.2018 г. и м. 11.2018 г.

След анализ на представените доказателства и данните от информационната система на НАП, органите по приходите са приели, че по издадените от „АСПЕН СТРОЙ БИЛД“ ЕООД фактури се касае за формално документиране на доставки, без реално осъществяване на такива. Посочено е, че не са представени документи /фактура или митническа декларация/ за закупено оборудване от „АСПЕН СТРОЙ БИЛД“ ЕООД, а

само договор и протокол. В оборотната му ведомост също не са заведени активи. Установена е и липса на материална, техническа и кадрова обезпеченост на доставчика, както и не са отчетени разходи за изпълнение на услугите.

3. Отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 22 000,00 лв. по фактура №0... 0904/19.10.2018 г. с предмет „предоставено оборудване и IT“ и фактура №0... 0907/31.10.2018 г. с предмет „инсталиране на визуализационно оборудване и IT услуги по договор“, издадени от „ЛАВИДА ИНТЕРНЕТЪНЪЛ“ ЕООД.

В отговор на връчено по електронен път ИПДПОЗЛ №П-22220420111322-040-001/06.07.2020 г., от провереното дружество са представени копия на процесиите фактури, оферти, договори от 01.03.2018 г. и от 01.09.2018 г. и приложения към тях, приемно-предавателни протоколи, трудови договори на ангажираните лица за изпълнение на услугите, сертификати, документи за техническа и кадрова обезпеченост, счетоводни справки, доказателства за закупуване на оборудване от предходни доставчици.

По данни от информационната система на НАП през м. 10.2018 г. в дружеството са назначени на трудови договори технически секретар и мениджър проекти.

След анализ на представените доказателства органите по приходите са приели, че не става ясно какви дейности са извършени от „ЛАВИДА ИНТЕРНЕТЪНЪЛ“ ЕООД и как е калкулирана цената на услугите. Посочено е, че договорът за предоставяне на услуги е общо формулиран и от него не става ясно какъв информационен ресурс следва да бъде събиран, какво точно е възложено на изпълнителя, в какъв обем, как е определена стойността на фактурите.

В обобщение на изложеното органите по приходите са приели, че за признаване на правото на данъчен кредит по фактурите, издадени на жалбоподателя от „АСПЕН СТРОЙ БИЛД“ ЕООД, „ГЛОБАЛ РУФИНГ СИСТЕМ“ ЕООД и „ЛАВИДА ИНТЕРНЕТЪНЪЛ“ ЕООД не са налице предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Направен е извод за привидност на сделките, зад които реално не стои нищо, което е известно и/или няма как да не е известно на ревизираното дружество.

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 жалба вх. №53-03-3359 от 11.12.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1927 от 15.12.2020 г. по регистъра на дирекция ОДОП С. ревизионният акт е оспорен по административен ред.

С Решение № 204/08.02.2021г. на директора на дирекция „ОДОП“, издаденият /РА/ №Р- 22221520001603-091-001 от 19.11.2020 г. е изменен Ревизионен акт № Р-22221520001603-091-001/19.11.2020 г. като определения резултат по ЗДДС за м. 10.2018 г. - ДДС общо в размер на 53 197,36 лв. по ревизионен акт и 16 197,36 лв. след решението на Директора на ОДОП – видно от уточнението направено от ответника с молба от 14.06.21г. на л.155 от делото.

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

По делото в хода на съдебното производство са изслушани съдебно-техническа и съдебно-счетоводни експертизи, които съдът изцяло кредитира.

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 основателна.

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 образеца 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 и ЗКПО 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, съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 от ДОПК неразделна негова част. Възражение по чл. 117, ал. 5 ДОПК срещу РД е заявено от ревизираното лице, съответно обсъдено в РА, поради което не е налице 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 на Със Заповед №Р-22221520001603-020-001 от 19.03.2020 г. връчена по електронен път на 26.03.2020 г., изменена със Заповед №Р-22221520001603-020-002 от 23.06.2020 г.

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 подлъжностно ревизиращите органи по приходите; конкретизирани са ревизираните задължения по ЗДДС и ЗКПО 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 „Универсал К“ ООД 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, 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). „Универсал К“ ООД 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 05.02.2019 г., като на страните е предоставена възможност да предприемат съответните процесуални действия.

В съответствие с нормата на 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 тежщото 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 по доставчици.

В разглеждания случай се установява притежаване от РЛ на издадени данъчни фактури за услуги от следните доставчици: „ГЛОБАЛ РУФИНГ СИСТЕМ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], и „АСПЕН СТРОЙ БИЛД“ ЕООД.

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. Н. BV срещу Staatssecretaris van Financiën /C-342/87, R., стр. 04227/ и Решение от 19 септември 2000 г. Schmeink & Cofreth AG & Co. KG срещу Finanzamt Borken и Manfred S. срещу Finanzamt Esslingen /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.).

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.

Във връзка с изложеното и по отношение на всяка едан оточертаните по –горе предпоставки, съдът намира следното:

1. Доставчикът „АСПЕН СТРОЙ БИЛД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] е издал на „УНИВЕРСАЛ К“ ООД през процесния период следните фактури, по които е отказан данъчен кредит на жалбоподателя: ф. №[ЕИК] 19.10.2018 г. с предмет: Ремонт на офис помещение по договор от 05.10.2018 и приемо-предавателен протокол от 19.10.2018 на стойност 14767.00 и ДДС в размер на 2953.40, която е била заплатена с банков превод от 05.11.2018 и фактура №[ЕГН]/22.10.2018г. с предмет: Боядисване на метални конструкции в размер на 28810.00 и ДДС 5762.00 лв., платена с банков превод на 08.11.2018.

Видно от приложените по делото и предоставени от счетоводството на жалбоподателя документи, спорните фактури, издадени от доставчика „АСПЕН СТРОЙ БИЛД“ ЕООД е била осчетоводена при „УНИВЕРСАЛ К“ ООД. По делото са налични платежни нареждания за кредитен превод. Процесните фактури, са отразени в дневника за покупки, респективно в СД за ДДС на „УНИВЕРСАЛ К“ ООД през съответния данъчен период - м.10.2018 г. и по тях е ползван данъчен кредит от дружеството.

Съгласно приложените по делото документи, процесните фактури са издадени въз основа на: ф-ра № [ЕГН]/19.10.2018 г.: Оферта от „АСПЕН СТРОЙ БИЛД“ ЕООД с дата 05.10.2018 г. за обект с посочване на видове СМР, количество, ед. цена, стойност; Договор за текущ ремонт от 05.10.2018 г., сключен между „УНИВЕРСАЛ К“ ООД като Възложител и „АСПЕН СТРОЙ БИЛД“ ЕООД като Изпълнител с предмет: " чл. 1. Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да извърши ремонтни дейности на фирмено помещение."

Към фактурата има и протокол за приемане на СМР от 19.10.2018 г., подписан и заверен от двете страни. Описанието на същите съвпада с предмета на доставката в договора. Не е посочен конкретен адрес на извършвания ремонт.; ф-ра № [ЕГН]/22.10.2018 г.: Оферта от „АСПЕН СТРОЙ БИЛД“ ЕООД с дата 01.10.2018 г. за обект с посочване на видове СМР и стойност; Договор за боядисване на метални конструкции от 08.10.2018 г., сключен между „УНИВЕРСАЛ К“ ООД като Възложител и „АСПЕН СТРОЙ БИЛД“ ЕООД като Изпълнител с предмет: " чл. 1. Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да извърши срещу възнаграждение от страна на Възложителя боядисване на 10 броя метални конструкции."

Към фактурата има съставени: протокол за приемане на извършената работа по договор за боядисване на метални конструкции от 08.10.2018 г., подписан и заверен от двете страни.

Съгласно Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ № П-22220220072245-141-001/09.06.2020 г., съставен от ТД на НАП за „АСПЕН СТРОЙ БИЛД“ ЕООД /документът се намира на стр.82-83 в приложение 1 по делото/, процесният доставчик е представил документи, относими към ревизията на „УНИВЕРСАЛ К“ ООД.

Спорните фактури са отразени в дневника за продажби, респективно в СД за ДДС на „АСПЕН СТРОЙ БИЛД“ ЕООД за съответния данъчен период. От справка в

информационната система на НАП се установи, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 04.10.2018 г. и дерегистрирано, считано от 22.07.2021 г. по инициатива на данъчен орган.

2. Доставчикът "ГЛОБАЛ РУФИНГ СИСТЕМ" ЕООД с ЕИК[ЕИК] е издал на „УНИВЕРСАЛ К” ООД през процесния период следните фактури, по които е отказан данъчен кредит на жалбоподателя: фактура № [ЕГН]/31.10.2018 г. с предмет Интернет маркетинг в G., Facebook и други социални мрежи и рекламна кампания по договор за популяризиране на дейността на стойност 30100.00 лв. и ДДС в размер на 6020.00лв., заплатена с банков превод на 02.11.2018 и 05.11.2018 г.

Видно от приложените по делото и предоставени от счетоводството на жалбоподателя документи, спорната фактура, издадена от доставчика "ГЛОБАЛ РУФИНГ СИСТЕМ" ЕООД е била осчетоводена при дружеството-жалбоподател. По делото са налични платежни нареждания за кредитен превод.

Вещото лице по ССЧЕ е установило, че фактурата, описана в Таблица 2 е отразена в дневника за покупки, респективно в СД за ДДС на „УНИВЕРСАЛ К” ООД през съответния данъчен период - м.10.2018 г. и по нея е ползван данъчен кредит от дружеството.

От събраните по делото доказателства се установява, че процесните фактури са издадени въз основа на: Договор за провеждане на рекламна кампания и закупуване на рекламни площи в уеб сайтове от 10.01.2018 г., сключен между „УНИВЕРСАЛ К” ООД като Възложител и "ГЛОБАЛ РУФИНГ СИСТЕМ" ЕООД като Изпълнител с предмет: " чл. 1. Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да извърши интернет маркетинг в интернет сайтове, с които има договорени възможности за банер реклама и предварително е договорил разполагане на рекламни материали /банери/ на негови клиенти, както и провеждането на имейл маркетинг кампания, свързана с дейността на Възложителя, анкети и проучвания в Интернет, изработка на брошури във Ф., свързване на уебсайт с продукт на G., извършването на горепосочените услуги от страна на Изпълнителя, подробно описани в Приложение 1."

Към фактурата има съставени: приложение № 1 с посочени рекламни дейности и цени без ДДС; протокол от 26.02.2018 г. с приложени рекламни материали; протокол от 20.08.2018 г.; отчет на "ГЛОБАЛ РУФИНГ СИСТЕМ" ЕООД от 25.10.2018 г. за свършена работа във връзка с Договор от 10.01.2018 г. с приложени рекламни материали.

Съгласно Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ № П-22220320072998-181-001/13.05.2020 г., съставен от ТД на НАП за "ГЛОБАЛ РУФИНГ СИСТЕМ" ЕООД /документът се намира на стр. 99-100 в приложение 1 по делото/, за процесния доставчик са представени документи, относими към ревизията на „УНИВЕРСАЛ К” ООД.

Видно от представените документи /съдържат се на стр. 106-149 червено в основна папка по делото, както и на стр. 51 в приложение 1 по делото/ и във връзка с поставените задачи, ССЕ установи, че по отношение на процесната доставка по фактурата, издадена на „УНИВЕРСАЛ К” ООД, при доставчика "ГЛОБАЛ РУФИНГ СИСТЕМ" ЕООД не се установяват конкретно взети счетоводни операции. Приложена е оборотна ведомост за периода 01.10.2018 г. - 31.10.2018 г., от която е видно осчетоводени приходи за периода само по смет. сметка 703 Приходи от продажби на услуги в общ размер на 39183,33 лв.

Спорната фактура е отразена в дневника за продажби, респективно в СД за ДДС на "ГЛОБАЛ РУФИНГ СИСТЕМ" ЕООД за съответния данъчен период. От справка в информационната система на НАП се установи, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 29.08.2006 г. и дерегистрирано, считано от 11.09.2019 г. по инициатива на данъчен орган.

По отношение на последващи доставки на услуги, свързани с процесните такива, от счетоводството на „УНИВЕРСАЛ К“ ООД по делото са приложени: Договор от 27.12.2018 г., сключен между „УНИВЕРСАЛ К“ ООД като Доставчик и „БТВ Медиа Груп“ ЕАД с ЕИК[ЕИК] като Купувач с предмет: Доставчикът се съгласява да продаде, достави и монтира на Купувача, а Купувачът се съгласява да купи от Доставчика специализирано оборудване, описано в Приложение № 1 срещу обща цена в размер на 74750,00 лв. без ДДС. В Приложение № 1 описанието е: Допълнителна алуминиева конструкция за монтаж на мебели.; фактура № [ЕГН]/31.12.2018 г., издадена от „УНИВЕРСАЛ К“ ООД на „БТВ Медиа Груп“ ЕАД с основание: метална конструкция за мебели - 50% авансово плащане, с данъчна основа в размер на 37375,00 лв. и ДДС 7475,00 лв.; фактура № [ЕГН]/02.04.2019 г., издадена от „УНИВЕРСАЛ К“ ООД на „БТВ Медиа Груп“ ЕАД с основание: метална конструкция за мебели с данъчна основа в размер на 37375,00 лв. и ДДС 7475,00 лв.

Във връзка с обвързване на посочените последващи доставки с процесните такива, съдът е изслушал и приел съдебно-техническа експертна, от заключението по която се установява и съответно съдът приема, че в студиото на Б. в НДК са извършени СМР и С., съответстващи по видове и количества на описаните в протоколите за приемане на извършени работи от 19.10.2018г. и 22.10.2018г. към фактура №1 от 19.10.2018г. и №2 от 22.10.2018г. с издател А. строй Б..

Предвид изложеното, съдът намира, че жалбоподателя е провел успешно доказване на предпоставките за възникване на ползване на данъчен кредит, поради което и жалбата срещу издадения ДРА, изменен с Решение на Директора на ОИДОП се явява основателна.

Основателно е и възражението на жалбоподателя относно допуснатата грешка в изменителното решение на Директора на ОДОП относно крайните дължими размери на задължението за довносяне, като съдът в този смисъл изцяло кредитира констатациите на вещото лице по ССЧЕ. От последната, както и от анализа на постановеното Решение № 204/08.02.2021 г., издадено от ДД „ОДОП“ – С. на „УНИВЕРСАЛ К“ ООД, се установява, че е определен ДДС за внасяне от дружеството в размер на 83 184,43 лв. за периода 01.10.2018 г. - 31.10.2018 г. Оттук следва, че резултат за периода м.10.2018 г. - ДДС за внасяне 83184.43 ДДС, приспаднал по реда на чл. 92, ал. 1 от ЗДДС за м. 08.2018 г. - 4552.70 ДДС за внасяне след приспадане 78631.73; Внесен ДДС от дружеството на 14.11.2018 г. 63896.33 лв., като разликата за довносяне в размер на 14 735.40 лв., съответно Лихва на осн. чл. 175 ДОПК във вр. чл. 1 ЗЛДТДПДВ в размер на 3012.81 или общо за довносяне сума в размер на 17 748.21 лв. за периода от 15.11.2018 г. до 19.11.2020 г.

Следователно именно този размер е следвало да бъде посочен в Решението с което е изменен ДРА, доколкото същия би отразил направените плащания и приспадания към датата на произнасяне на административния орган и при осъществения от него контрол.

Независимо от това и доколкото, съдът приема, че жалбоподателят, като лице, което

черпи благоприятни за себе си правни последици, носи доказателствена тежест за установяване с всички допустими доказателствени средства реалността на доставките и материално-правните предпоставки по ЗДДС за възникване и упражняване право на приспадане на данъчен кредит; че такова доказване, според настоящия съдебен състав е проведено както пред ревизиращите органи, така и в настоящото съдебно производство, то съдът достига до единствения възможен извод за наличие на доказателства за реално осъществени стопански операции, документирани с процесните фактури.

Горният правен анализ обуславя извод за основателност на жалбата.

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. На жалбоподателя разноски се дължат в доказания размер от 2 630 лв.

С тези мотиви, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „УНИВЕРСАЛ К“ ООД, ЕИК[ЕИК] - Ревизионен акт /РА/ №Р- 22221520001603-091-001 от 19.11.2020 г., издаден от А. Г. М. - орган, възложил ревизията и М. П. Б. - ръководител на ревизията в частта, в която е изменен с Решение № 204/08.02.2021г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, относно определения резултат по ЗДДС за м.10.2018 г. - ДДС за внасяне в размер на 83 184,43 лв. и съответната лихва по фактури, издадени от „ГЛОБАЛ РУФИНГ СИСТЕМ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „АСПЕН СТРОЙ БИЛД“ ЕООД.

ОСЪЖДА Териториална дирекция на НАП С. да заплати на „УНИВЕРСАЛ К“ ООД, ЕИК[ЕИК] разноски в размер на 2630 лв.

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

СЪДИЯ: