

РЕШЕНИЕ

№ 4692

гр. София, 13.07.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 46 състав,
в публично заседание на 01.06.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Желева

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **3374** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано по жалба на адвокат А. М. К., ЕГН: [ЕГН], със съдебен адрес: [улица], ет.2 срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221419000069-091-001/04.10.2019г., издаден от Г. М. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Ю. С. Т. – С. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 156/29.01.2020г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ОДОП/ при Централно управление на Национална агенция по приходите /ЦУ на НАП/ [населено място] в частта, в която не е признато правото на данъчен кредит в размер на 44 4583,54 лв. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК], [фирма], ЕИК:[ЕИК], [фирма], ЕИК:[ЕИК], [фирма], ЕИК:[ЕИК], [фирма], ЕИК:[ЕИК], [фирма], ЕИК:[ЕИК] и [фирма], ЕИК:[ЕИК] за данъчен период м. 02.2018г.

Жалбоподателят счита оспорения РА за незаконосъобразен и необоснован, издаден в противоречие с материалноправните разпоредби и при допуснати съществени процесуални нарушения. Твърди, че при съставянето на РА ревизиращият екип е извършил съществено процесуално нарушение, което има решаващо значение за неправилния анализ на процесните доставки. Излага съображения, че относно конкретните доставки не са ангажирани никакви доказателства, въз основа на които може да се направи извод за наличието на данъчна измама, извършена от доставчиците, още по-малко, че са налице такива обстоятелства, според които може

да се изключи възможността жалбоподателят да не е знаел за тази данъчна измама, което от своя страна да обоснове законосъобразността на отказа за признаване на право на данъчен кредит. Излага съображения, че по отношение на [фирма], ЕИК:[ЕИК], [фирма], ЕИК:[ЕИК] и [фирма], ЕИК:[ЕИК] в нарушение на принципите на чл.3 и чл.5 от ДОПК, ревизиращия екип е приел, че липсват данни за реално извършване на услуги и изработка и доставка на платените материали. Излага съображения, че по отношение доставките извършени от [фирма], ЕИК:[ЕИК] един от основните мотиви за отказване правото на ДК по доставките е свързан с констатацията, че при извършената насрещна проверка, дружества-доставчици не са открити на декларирания адрес за кореспонденция. Сочи, че самият факт, че дадено дружество не е открито на адреса за кореспонденция, не може да бъде мотив да се откаже правото на данъчен кредит по издадените от него фактури. Излага доводи, че счетоводството е предоставило всички необходими доказателства за придобиване на стоките, които са реално доставени, както и екземплярите от тях. Сочи, че по отношение на доставките извършени от останалите доставчици ревизиращия екип погрешно е приел, че въпросните доставки не са част от икономическата дейност на задълженото лице. Твърди, че само въз основа на това обаче не може да се прави еднозначен и категоричен извод, че доставките на стоки и услуги въз основа на липсата на анализ на дейността са или фиктивни или извън кръга на икономическата дейност. Позовава се на практиката на Съда на европейския съюз /СЕС/ относно правото на приспадане на данъчен кредит. Моли съда за отмяна на решението с което оставя в сила издадения РА.

В съдебно заседание жалбоподателят А. М. К. не се явява и не се представлява.

Ответникът - Директор на Дирекция „ОДОП” при Централно управление на НАП - [населено място] в съдебно заседание се представлява от юрисконсулт В., която моли съда да отхвърли жалбата като неоснователна и недоказана и да бъде оставен в сила оспорения РА. Заявява претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, установи от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221419000069-020-001/04.01.2019 г., връчена на 21.01.2019 г. по електронен път, изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) №Р-22221419000069-020-002/18.04.2019 г. и ЗИЗВР №Р-22221419000069-020-003/17.05.2019 г., издадени от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен съгласно Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на А. М. К. за определяне на задълженията на лицето по ЗДДС за данъчен период от 01.02.2018 г. до 28.02.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221419000069-092-001/17.07.2019 г., връчен по електронен път на 26.07.2019 г. Лицето не е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК да подаде писмено възражение срещу констатациите на РД.

Ревизията приключва с РА № Р-22221419000069-091-001/04.10.2019г., издаден от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Ю. С. Т.-С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 11.10.2019 г. по електронен път.

В хода на ревизията е констатирано, че упражняваната от лицето дейност е извършване на правни услуги. А. К. е регистриран по ЗДДС, считано от 05.12.2008 г. (задължителна регистрация във връзка с достигнат облагаем оборот).

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане, органите по приходите са предприели процесуални действия, подробно описани в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА.

На основание чл.37, ал.3, чл.53 и чл.56, ал.1 от ДОПК, на А. К. е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) №Р-22221419000069-040-001/11.02.2019 г., в отговор на което са представени част от изискваните документи и обяснения.

На основание чл.45 от ДОПК, в хода на ревизията са извършени насрещни проверки на дружества-доставчици: [фирма], [фирма] и [фирма]. В протоколите от извършените насрещни проверки е констатирано, че дружествата са включили фактурите, издадени към ревизираното лице в дневниците на продажбите за съответните данъчни периоди. Проверяваните дружества са deregистрирани по реда на ЗДДС по инициатива на орган по приходите. За целите на насрещните проверки са изготвени ИПДПОЗЛ, връчени на посочените три дружества-доставчици, като това на [фирма] е връчено по реда на чл.32 от ДОПК. В отговор, от трите проверявани дружества не са представени документи и обяснения.

1.В хода на ревизията е установено, че през процесния период А. К. е упражнил право на приспадане на данъчен кредит в размер на 9 904,15 лв. по 9 фактури, издадени от [фирма].

По отношение на спорните доставки по фактурите, издадени от [фирма], ревизираното лице е представило копия на процесните фактури с предмет доставка на рекламни сувенири, рекламни брошури и рекламни материали за презентация, придружени с фискални бонове и описи, които съдържат наименованието и броя на материалите: календари – 1 300 бр.; запалки – 3 750 бр.; ключодържатели – 1 550 бр.; джобни календарчета – 7 150 бр.; флаери – 6 000 бр.; дупляни – 7 200 бр.; календари - 2000 бр.; каталози – 1 380 бр.; тефтери брандирани - 500 бр.; визитници – 820 бр.; химикалки – 4 050 бр.; винили - 17 бр.; папки брандирани – 1 900 бр.; тефтери – 500 бр.

При извършена проверка в информационния масив на НАП относно [фирма] е установено, че дружеството е deregистрирано по ЗДДС по инициатива на орган по приходите, считано от 26.03.2018 г. През процесния период в същото е имало 2 лица по трудови правоотношения, за които са подадени Декларация обр. 1 и обр. 6, но не са внесени здравноосигурителни вноски (ЗОВ). [фирма] има публични задължения, за които има образувано изпълнително дело. За 2018г. дружеството не е подало Годишна данъчна декларация (ГДД) по чл.92 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО). Установено е също, че за периодите от 01.01.2018 г. до 31.12.2018 г. от [фирма] не е подавана справка по чл.73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) за изплатени суми по извънтрудови правоотношения. В дневника за покупки за процесния период – м. 02.2018 г. [фирма] е включило фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], което дружество е с „риск“ профил.

При извършена проверка в Търговския регистър на спесимена на управителя и едноличен собственик на капитала на [фирма] - Г. Г. и подписа на същия, положен в процесните фактури и описи, е установено несъответствие.

Органите по приходите са заключили, че [фирма] не е ангажирало доказателства относно лицата, изработили рекламните материали, както и за начина на калкулиране на цената им, за направените разходи и други. Посочено е също, че А. К. не е представил писмени обяснения и търговска кореспонденция между страните във връзка със спорните фактури, както и информация и доказателства за клиентите, на които са били предоставени материалите - предмет на процесните фактури, издадени от [фирма].

2. В хода на ревизията е установено, че през процесния период А. К. е упражнил право на приспадане на данъчен кредит в размер на 14 999,99 лв. по 14 фактури, издадени от [фирма] (с предишно наименование [фирма]).

По отношение на спорните доставки от [фирма] ревизираното лице е представило копия на процесните фактури с предмет рекламни материали, някои от които придружени с фискални бонове, както и описи, които съдържат наименованието на материалите и техния брой: календари – 2 000 бр.; запалки брандирани – 1 500 бр.; ключодържатели – 1 800 бр.; джобни календарчета - 400 бр.; флаери – 7 000 бр.; дипляни – 22 720 бр.; каталози – 1 220 бр.; тефтери брандирани – 2 000 бр.; визитници – 200 бр.; химикалки – 1 500 бр.; винили - 30 бр.; запалки – 1 200 бр.; папки брандирани – 2 300 бр.; рекламни пана – 700 бр.; настолни календари – 4 750 бр.; рекламни сувенири - 1 000 бр.

При извършена проверка в информационния масив на НАП относно [фирма] е установено, че през процесния период в дружеството-доставчик няма назначени лица по трудови и извънтрудови правоотношения. В дневника на покупки за данъчен период м. 02.2018 г. [фирма] не е отразило фактури.

При проверка в Търговския регистър на спесимена на управителя и едноличен собственик на капитала на [фирма] - Г. Г. (който е управител и на [фирма]) и подписа на същия, положен в представените фактури и описи, е установено несъответствие.

3. В хода на ревизията е установено, че през процесния период А. К. е упражнил право на приспадане на данъчен кредит в размер на 6 100,00 лв. по 5 фактури, издадени от [фирма].

По отношение на спорните доставки от [фирма] ревизираното лице е представило копия на процесните фактури с предмет рекламни материали, някои от които придружени с ПКО, фискални бонове, както и описи, които съдържат наименованието на материалите и техният брой: календари – 3 100 бр.; ключодържатели – 4 500 бр.; флаери – 7 000 бр.; дипляни – 4 000 бр.; каталози – 100 бр.; рекламни чадъри – 100 бр.; запалки – 6 000 бр.

При извършена проверка в информационния масив на НАП относно [фирма] е установено, че декларираната от дружеството основна дейност е „ресторанти и заведения за бързо хранене в [населено място] и комплекс „Слънчев бряг“; строителни дейности, неформални дейности в областта на спорта. През процесния период [фирма] е декларирало покупки от [фирма].

При извършена проверка в Търговския регистър на спесимена на управителя и едноличен собственик на капитала - Д. С. и подписа на същата, положен върху процесните фактури и описи, е установено несъответствие.

Във връзка с гореизложеното, органите по приходите са заключили, че по процесните фактури, издадените от [фирма], [фирма] и [фирма] не са налице реални доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и т. 2 и чл. 69,

ал. 1 от ЗДДС на А. М. К. е отказано право на данъчен кредит по процесните фактури, издадени от спорните посочени доставчици. Органите по приходите са констатирани, че процесните доставчици са deregистрирани по ЗДДС, определени са като дружества с „рисков“ профил, нямат назначени лица по трудови или извънтрудови правоотношения, притежаващи необходимата квалификация. Отделно от това, не са установени данни за притежавани налични активи, складови бази, МПС, машини. В заключение е посочено, че през м. 02.2018 г., а и в следващите данъчни периоди А. К. е извършил правна услуга само на Адвокатско съдружие „Л. КОНСУЛТ“, което обезсмисля поръчката на хиляди календари, ключодържатели, флаери, и други рекламни материали.

4. В хода на ревизията е установено, че А. К. е упражнил право на приспадане на данъчен кредит в размер на 9 036,00 лв. по фактури №308/19.02.2018 г., №312/23.02.2018 г. и №314/27.02.2018 г. с предмет 1-во, 2-ро и 3-то плащане по договори за изработка на интерактивен сайт, интернет реклама в туристически портали и организиране на корпоративно събитие, издадени от [фирма].

Във връзка със спорните доставки от [фирма] ревизираното лице е представило копия на процесните фактури, договори към тях, анекси, документи за плащания.

Във връзка с организиране на корпоративно събитие е представен Договор за организиране на събития № 00001765/26.01.2018г., сключен между А. К. (възложител) и [фирма] (изпълнител). Съгласно договора, А. К. възлага на [фирма] да организира и проведе 3 кръгли маси и две конференции (за минимум 240 участника).

По-конкретно за 3-те кръгли маси ангажиментът включва: да се осигури подходяща зала, презентационна техника, кетъринг за обяд, транспарант за събитието, работни материали за участниците, медийно отразяване/организиране на пресконференции, интервюта и публикации в пресата. Кръглите маси следва да се организират на комуникативно място, като местата за настаняване да не са по-малко от 3 звезди, да се организира изпращането на покани на участниците по списък, изготвен от А. К..

Организирането на 2 еднодневни конференции за общо 200 човека (по 100 човека за всяка) включва: да се осигурят подходящи зали (близо до автогара и жп гара); да се организира презентационна техника, кетъринг за обяд, транспарант за събитието, работни материали за участниците, медийно отразяване (организиране на пресконференции, интервюта и публикации в пресата); да се организира изпращането на покани на участниците по списък, изготвен от А. К.; да се изготвят 40 броя сертификати. Срокът на договора е 30.07.2018 г.

Представен е Анекс от 26.04.2018 г. към договора, съгласно който във връзка с възникнало непреодолимо събитие от страна на възложителя и престой в болница до 23.04.2018 г., страните се споразумяват, че всички срокове започват да текат от 26.04.2019 г. Органите по приходите са констатирани, че от А. К. не са представени никакви информация и доказателства за организиране на събитията, предмет на сключения договор.

Представен е и Договор № 00001761/23.01.2018г. за дизайн, изработка и оптимизация на уеб сайт, сключен между А. К. (възложител) и [фирма] (изпълнител). Съгласно договора, А. К. възлага на [фирма] да проектира и разработи интерактивна уеб базирана платформа – уебсайт. Уебсайтът е с име на домейн www.kantora-karlin.com.

Предоставен е и приемо-предавателен протокол №0...1472/03.07.2018 г. за създадена програмна основа и реализирана структура на сайт. Органите по приходите са посочили, че не са представени данни за уеб технологии, няма данни информация на

сайта да се показва на крайния потребител под формата на HTML документ. Ревизиращите органи са отбелязали, че за създаване на такава технология е необходимо ползването услугите на уеб разработчик с достатъчен опит (програмист с доказан и натрупан значителен опит в тази област).

При проверка в информационния масив на НАП относно [фирма] е установено, че през процесния период (на създаване на сайта) в дружеството няма назначени лица на трудови договори на длъжности програмист на уеб сайтове и специалист маркетинг и реклама.

Представен е и Договор за реклама №1456/26.01.2018 г., сключен между А. К. (възложител) и [фирма] (изпълнител). Съгласно договора, А. К. възлага на [фирма] да създаде и поддържа рекламен банер (до шест кадъра) във В. секцията на първа страница в 12 сайтове и портали, описани в договора, както и периодични безплатни неограничени публикации в [населено място] - хотели, механи, хотели в к.к. „Б.“ и др. Съгласно констатациите в РА/РД тези сайтове не са собственост нито на А. К., нито на [фирма], а на трети лица. В хода на ревизията не са представени договори и фактури, издадени от собствениците на тези сайтове, в които „се визуализират банери“ на А. К. и не са представени платежни документи между доставчика и третите лица.

При ревизията не са установени данни за провеждане на рекламна кампания и закупуване на рекламни площи в уеб сайтове, няма приемо-предавателен протокол, с който да е приет доклад за визуализиране на рекламни банери. Относно периодичните безплатни неограничени публикации в [населено място] - хотели, механи и др. не са представени никакви писмени доказателства за изпълнение на услугите по договора - осъществени публикации. Органите по приходите са посочили, че създаването на рекламните файлове е резултат на специфичен интелектуален труд, за чието изпълнение се изискват специални технически знания.

Установено е също, че предходни доставчици на [фирма] са [фирма] и [фирма], които са дружества с „рисков“ профил.

За целите на ревизията е прието, че по издадените от [фирма] фактури не са налице реални доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, поради което на основание чл. 68, ал. 1 във връзка с чл. 70, ал. 5 от ЗДДС е отказано правото на данъчен кредит по процесните фактури, издадени от посочения доставчик.

5. В хода на ревизията е установено, че А. К. е упражнил право на данъчен кредит и по следните фактури:

- №0...92/12.02.2018 г. в размер на 665,00 лв., издадена от [фирма] с предмет пособия за морски спортове;
- №0...138/19.02.2018 г. в размер на 1 666,25 лв. с предмет климатизация на сграда и №0...139/28.02.2018 г. в размер на 114,00 лв. с предмет помпа, издадени от [фирма];
- №[ЕГН]/20.02.2018 г. в размер на 98,14 лв., издадена от [фирма] с предмет материали (строителни) за [населено място] (адресът, за който са предназначени - [населено място] е посочен и в самата фактура).

Съгласно констатациите в РА/РД, предметът на доставките по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма] - климатизация на сграда, помпа и строителни материали са предназначени за сграда в [населено място] - постоянният адрес, на който живее ревизираното лице. Органите по приходите са заключили, че това са разходи, които не са свързани с дейността на А. К., а за негови лични нужди.

По отношение на фактурата, издадена от [фирма] с предмет пособия за морски

спортове също е прието, че не е свързана с дейността на ревизираното лице.

Посочено е, че за да е налице право на данъчен кредит по процесните фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] следва стоките и услугите, които са придобити да се използват в независимата икономическа дейност на ревизираното лице и да са свързани с извършване на облагаеми доставки. Предвид изложеното, на основание чл. 69, ал. 1 от ЗДДС при ревизията е отказано право на данъчен кредит по фактурите, издадени от посочените доставчици.

В хода на съдебното производство са приети като доказателства документите, съдържащи се в административната преписка. Изслушана е и съдебно-счетоводна експертиза, изготвена от вещото лице Д. П., която е приета без възражения от страните.

При така установеното от фактическа страна съдът достигна до следните правни изводи:

Жалбата е **допустима**, тъй като е подадена в срок, от надлежна страна, след изчерпване на възможността за обжалване на ревизионния акт по административен ред и срещу потвърдената от решаващия орган негова част.

Разгледана по същество е **неоснователна**.

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизията е възложена от орган по приходите, който е надлежно оправомощен, поради което е налице законосъобразно образуване на ревизионното производство. РА с който е приключило това производство, също е издаден от компетентни съгласно чл.119, ал.2 ДОПК лица – от възложителя и от ръководителя на ревизията. При провеждане на ревизията не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила. Спазени са изискванията за форма на РА, който съдържа предвидените реквизити по чл.120, ал.1 от ДОПК. РА е издаден под формата на електронен документ и е валидно подписан като електронен документ с електронни подписи от издателите му.

Съгласно чл.160, ал.2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Съгласно чл.168 и чл.178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на ДДС от съществено значение за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит и неговото упражняване е получателят по доставката да разполага с фактура за доставката и доставката да е осъществена. Цитираните разпоредби са транспонирани в националното законодателство. С чл.68, ал.1 и ал.2 и чл.69, ал.1 от ЗДДС законът въвежда изисквания за упражняване на правото на данъчен кредит, като основният правопограждащият юридически факт е изпълнението на облагаема доставка, съответно възникване на данъчно събитие.

Според легалната дефиниция на чл.25, ал.1 от ЗДДС данъчно събитие е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл. 6.

Съгласно чл.6, ал.1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на собственост или друго вещно право върху стоката, а съгласно чл.9, ал.1 от ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

Данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е

прехвърлена или услугата е извършена /чл. 25, ал. 2 от ЗДДС/.

Съгласно чл.25, ал.6, т.1 от ЗДДС на датата на възникване на данъчното събитие данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и за регистрираното лице възниква задължение да го начисли.

От нормата на чл.71, т.1 от ЗДДС произтича изискването лицето да упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато е изпълнило условието да притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл.114 и 115, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател. По нататък законодателят е предвидил в чл.85 от ЗДДС, че данъкът е изискуем и от всяко лице, което посочи данъка във фактура и/или известие по чл.112, а в чл.86, ал.1 и ал.2, че регистрирано лице, за което данъкът е станал изискуем, е длъжно да го начисли, като: 1. издаде данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред; 2. включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл.125 за този данъчен период; 3. посочи документа по т.1 в дневника за продажбите за съответния данъчен период. Данъкът е длъжим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчният документ, а в случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по този закон - за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем.

Спорът по настоящото дело се свежда до това законосъобразно ли органите по приходите са отказали да признаят на жалбоподателя право на данъчен кредит по фактурите, издадени от посочените по-горе доставчици.

За да не признаят правото на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма], ревизиращите органи са приели, че не са свързани с дейността на А. К. и извършване на последващи облагаеми доставки.

За да не признаят правото на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], ревизиращите органи са приели, че липсват реално осъществени доставки.

Съдът намира, че тези изводи на органите по приходите са обосновани с оглед събраните по делото доказателства.

В тази връзка не се споделя становището на жалбоподателя, че притежаването на фактура и включването и в СД и отчетните регистри по ЗДДС, както и нейното отразяване в счетоводен регистър, са достатъчни за признаването на право на приспадане на данъчен кредит. Независимо, че е налице формално изпълнение на изискванията на закона винаги е необходимо изследване на реалното осъществяване на доставките. Такова разбиране е застъпено в Решение на СЕС по дело С-643/11, съобразно което „Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка“.

Съдът приема, че в случая органите по приходите са подхождали обективно, като са изследвали всички относими факти и доказателства във връзка с документираните доставки. В рамките на своята компетентност и в съответствие с принципите на обективност и служебно начало, залегнали в чл.3 и чл.5 от ДОПК, при ревизията е изискано както от оспорващия, така и от доставчиците да предоставят доказателства и обяснения във връзка с процесната доставки.

Изводите на приходните органи се основават на насрещни проверки на доставчиците.

Целта на насрещните проверки е не само установяване начисляването на ДДС, но и легитимността на доставчиците, реалността на доставките, както и тяхното превъзлагане, чрез установяване на предходни доставчици. Установеният при проверките факт, че доставчиците не се намират на декларираните адреси за кореспонденция, послужил за прекратяване на тяхната ДДС регистрация поради системното им неоткриване от страна на приходната администрация, води до обективна невъзможност да се извърши проверка в счетоводството им като съвкупност от всички документи, за да бъде преценена редовността на вписванията.

Решаващият орган намира, че наличието на фактурите, издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК], [фирма], ЕИК:[ЕИК], [фирма], ЕИК:[ЕИК], [фирма], ЕИК:[ЕИК], [фирма], ЕИК:[ЕИК], [фирма], ЕИК:[ЕИК] и [фирма], ЕИК:[ЕИК], е крайно недостатъчно да обоснове реално развили се търговски отношения между контрагентите.

Съдът цени заключението на вещото лице, като обективно и задълбочено изготвено въз основа на всички доказателства по делото. Заключението не е оспорено от страните.

Анализирайки всички писмени доказателства и заключението на ССЧЕ, съдът намира че изводите на ревизиращия екип и решаващия орган, относно липса на извършени доставки на стоки и услуги, са законосъобразни и обосновани. Декларираните фактури от жалбоподателя, са по доставки, за които не са събраха доказателства, че са реално осъществени.

Доказателствената тежест за установяване на реалността на доставките е указана от съда и тя е на ревизираното лице, което трябва с всички допустими доказателства и доказателствени средства по ДОПК да установи реалното осъществяване на фактурираните доставки.

В този смисъл относимо за случая е решение на Съда на Европейския съюз от 21.06.2012г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11г., с което се дава тълкуване на закона в смисъл, че член 167, член 168, буква а), член 178, буква а) и член 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на данъка върху добавената стойност, или поради това че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател.

По отношение на отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] спорът се свежда до наличието на реално извършени доставки от посочените четири дружества по смисъла на чл.6 и чл.9 от ЗДДС във връзка с чл.68, ал.1 и чл.69, ал.1 от ЗДДС. По отношение на процесните доставки по фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] с предмет рекламни материали следва да се отбележи, че фактурираните рекламни материали са в значителни количества. Съдът отчита

също така, че органите по приходите са посочили, че в процесния данъчен период м. 02.2018 г., а и в следващите данъчни периоди от А. К. е издадена само една фактура на Адвокатско съдружие „Л. Консулт“, поради което не е изяснен въпросът във връзка с какви последващи облагаеми доставки са свързани тези значителни количества рекламни материали. Посочено е, че рекламните материали са във връзка с конференции и кръгли маси, организирани от [фирма]. Настоящата инстанция обаче, не споделя тези възражения на жалбоподателя, доколкото видно от чл.3, ал.1, т.6 от Договора за организиране на събития №[ЕИК]/26.01.2018г., изпълнителят [фирма] следва да изготви работните материали за участниците, а отделно от това не са представени доказателства, че договорените три кръгли маси и две конференции действително са се състояли, доколкото не е представена информация и доказателства относно темите на кръглите маси и конференции, както и лицата, на които следва да са изпратени покани по списък, изготвен от А. К. и които следва да са взели участие в същите. Не са ангажирани доказателства и относно местата, където са били настанени участниците в организираните събития, местонахождението на залите за провеждане на кръглите маси и конференции. Липсва информация и относно лицата, наети за кетъринг, транспортиране на участниците в събитията, както и информация и доказателства, свързани с медийното отразяване на съответните събития (пресконференции, интервюта и публикации в пресата), предмет на договора.

По отношение на Договора за реклама № 1456/26.01.2018 г. следва да се посочи, че предметът на същия е създаване и поддържане на рекламен банер, съдържащ до шест кадъра във В. секцията на първа страница в 12 сайтове и портали, описани в самия договор. Ревизиращия орган е счел, а и съдът подкрепя, че липсват доказателства, както за предоставени от възложителя материали и информация за създаването на рекламния банер, така и за изработване същия. Няма доказателства за това, че изпълнителят по договора е имал възможност да изготви предмета на същия, а именно че е разполагал с необходимата кадрова и техническа обезпеченост.

Що се отнася до Договор за дизайн, изработка и оптимизация на уеб сайт №000001761/23.01.2018 г., съгласно който изпълнителят [фирма] следва да проектира и разработи интерактивна уеб базирана платформа – уебсайт с име на домейн: www.kantora-karlin.com, както и от представения приемо-предавателен протокол №0...1472/03.07.2018 г. за създадена програмна основа и реализирана структура на сайт, в РА обосновано е отбелязано, че не са представени данни за уеб технологии, както и че сайтът не се показва на крайния потребител под формата на HTML документ. Няма доказателства за представени от възложителя изходни материали, необходими за изработването на сайта (като фирмен знак, концепция, текстови описания, изображения), съгласно чл. 2, ал. 1 от договора.

Прието е че липсва реално осъществена доставка на услуги между издателя и получателя по фактурата. Не се установява обективиране в действителността на резултата от услугата, доставчикът за изпълнение на предмета на доставката.

По отношение на фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] с предмет строителни материали, климатизация на сграда, помпа и пособия за морски спортове, органите по приходите са посочили, че тези разходи не са свързани с дейността, респективно с извършването на последващи облагаеми доставки и на основание чл. 69, ал. 1 от ЗДДС не е признато правото на данъчен кредит по тях.

Органите по приходите са установили, че климатизацията на сграда, помпата и строителните материали по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма] са

предназначени за сграда, находяща се в [населено място], където е постоянният адрес на ревизираното лице и на който адрес същото живее. Съгласно дадени от А. К. писмени обяснения в хода на ревизията, имотът в [населено място], [улица] собственост на неговите родители, като той използва същия и за покриване на професионалните си нужди, като за целта има изградени два кабинета – за работа и за среща с клиенти. Доказателства за това обаче не са представени. При справка за актуално състояние, извършена от настоящата инстанция в регистъра на Висшия адвокатски съвет се установява, че като адрес на А. М. К. в [населено място] е посочен: [улица], ет. 2.

По отношение на фактурата, издадена от [фирма] с предмет пособия за морски спортове, жалбоподателят не излага конкретни възражения, но и предвид предмета на същата, настоящата инстанция намира, че безспорно доставката по нея не е свързана с извършване на последващи облагаеми доставки от лицето.

Съдът споделя изводите на приходните органи за правилни и законосъобразни. Действително страните по търговските сделки са свободни да сключват каквито пожелаят документи, но при преценка на тяхната действителност, т.е. доколко те не са симулативни, настоящата инстанция прима, че за целите на данъчното облагане и упражняване правото на данъчен кредит изявленията на страните не следва да се кредитират безусловно, а следва да се преценява с оглед събрания по преписката доказателствен материал. Ангажираните доказателства установяват наличието на сделки от правна страна, но не и от фактическа.

Позоваването на съдебна практика на СЕС не води до други изводи, тъй като цитирането и обсъждането на такава практика следва да стане само след като се обсъдят доказателствата по преписката и се извърши преценката за това дали законосъобразно или не е отказано правото на данъчен кредит. Тази съдебна практика не може да замести преценката в съвкупност на всички събрани по преписката доказателства, а оттам и правните изводи, които решаващият орган е длъжен да изложи при постановяване на настоящото решение.

Следва да се посочи, че съгласно т. 32 на Решение на СЕС по дело С-285/2011 г. всяка прилагаща юрисдикция е задължена, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по спора, за да определи дали получателят на спорните доставки може да упражни право на приспадане на основание тези доставки. В конкретния случай са извършени процесуални действия за изясняване на всички относими факти и обстоятелства във връзка със спорните доставки, поради което резултатът от непредставянето им в хода на ревизионното производство, следва да понесе ревизираното лице.

Фактурата, която не документира реално осъществена облагаема доставка на стоки или услуги, е с невярно съдържание. Издаването и използването от получателя за упражняване на право на данъчен кредит на фактура с невярно съдържание може да се счита за част от данъчна измама. В този смисъл е и решение от 07.12.2010 г. по дело С-285/09, т. 49. Аналогично и в решение по дело С-454/98, т. 62 е прието, че общностното право не изключва възможността държавите-членки да считат съставянето на фиктивни фактури, посочващи неправомерно ДДС, като опит за данъчна измама и да прилагат в тези случаи глобите или санкциите, специално предвидени в националните им законодателства. Възползвайки се от правото си на данъчен кредит, посредством т. нар. „нередовни фактури“, жалбоподателят очевидно

се е стремял към неправомерно облагодетелстване, т.е. в случая е налице изключението, визирано в заключението по т. 1 от Решение от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11.

От всичко изложено до тук следва извод, че не се е състояло предаване на стоки и извършване на услуги между ревизираното лице и гореизброените доставчици, поради което не е налице основанието на чл.68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за възникване и упражняване на претендираното от оспорващия право на данъчен кредит. С оглед гореизложеното ревизионният акт следва да бъде потвърден като правилен и законосъобразен в оспорената част.

По изложените съображения жалбата на А. М. К. следва да се отхвърли като неоснователна и недоказана, а РА да се потвърди в обжалваната част като законосъобразен.

С оглед изхода на спора и направеното искане от страна на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение следва да се уважи, като се съобрази материалния интерес на спора от 49314,64лв.. При това положение на ответника на основание чл.8, ал.1, т.5 от Наредбата за минималните адвокатски възнаграждения във връзка с чл. 161, ал.1 от ДОПК в размер на 2309,43лв. Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. последно от ДОПК, Административен съд – София град, Ш – то отделение, 46-ти състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на А. М. К., ЕГН: [ЕГН], със съдебен адрес: [улица], ет.2 срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221419000069-091-001/04.10.2019г., издаден от Г. М. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Ю. С. Т. – С. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 156/29.01.2020г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ОДОП/ при Централно управление на Национална агенция по приходите /ЦУ на НАП/ [населено място]

ОСЪЖДА А. М. К., ЕГН: [ЕГН] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ – С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 2309,43лв. Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: