

РЕШЕНИЕ

№ 1506

гр. София, 08.03.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 67 състав,
в публично заседание на 14.02.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Лилия Йорданова

при участието на секретаря Мая Георгиева, като разгледа дело номер **10608** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.
Образувано е по жалба на „ФЕРДИНАНД МОЗЕС 1821“ ООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], ет.7, представлявано от управителя Й. А. М., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22002222000098-091-001/14.06.2022г., издаден съвместно от Х. Б. М. – началник сектор „Ревизии“ дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., орган възложил ревизията и М. И. К. – главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1520/21.09.2022г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ (ОДОП) С., с който са определени задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) общо в размер 112 902, 61 лв. от които ДДС в размер на 89 310 лв., вследствие отказано право на данъчен кредит и лихви за забава в размер на 23 592, 61 лв. за данъчни периоди от м.07.2019г. до м.12.2019г., по фактури, издадени на жалбоподателя от „ГРИЙН МАРКЕТИНГ БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

Жалбоподателят поддържа, че оспореният РА е незаконосъобразен. Изложено е несъгласие с констатациите на органа по приходите и се твърди, че задълженията с обжалвания РА са определени при допуснати нарушения на материалния и процесуалния закони. Твърди се, че реалността на услугите се доказва с представените в хода на ревизията писмени доказателства, а процесните фактури са издадени законосъобразно към момента на възникване на данъчното събитие, т.е.

налице са данъчни документи, съставени в съответствие с изискванията на ЗДДС. Твърди се, че обстоятелството, послужило като основание за отказ на данъчен кредит, е ненамиране на доставчика на декларирания адрес за кореспонденция. Счита, че са изпълнени всички материалноправни предпоставки за възникването и надлежното упражняване на правото на данъчен кредит по всяка една от процесните доставки и органа по приходите неправомерно е отказал да признае това право. В съдебно заседание жалбоподателят чрез процесуалния си представител по същество претендира отмяна на ревизионния акт. Не представя писмени бележки, не претендира разноски.

Ответникът по жалбата, директорът на Дирекция „ОДОП“ С., чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Моли обжалваният РА да бъде потвърден като правилен и законосъобразен по съображения изложени в решението на ДД „ОДОП“ и писмени бележки. Моли съда, при отхвърляне на жалбата и да присъди юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура не изпраща представител за участие в производството.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Производството по издаване на обжалвания РА е започнало въз основа на ЗВР№Р-22002222000098-020-001 от 11.01.2022г., връчена по реда на чл. 29, ал. 6 от ДОПК на 24.01.2022г., издадена от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложена ревизия на „ФЕРДИНАНД МОЗЕС 1821“ ООД за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност /ДДС/ за данъчните периоди от 01.07.2019г. до 31.12.2019г. Издателят на ЗВР е оправомощен със Заповед № РД-01-128/18.02.2020г. /л.17 от делото/ на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002222000098-092-001/04.05.2022г., връчен на дружеството на 16.05.2022г. Дружеството не е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД не е подадено писмено възражение.

Ревизията е приключила с оспорения в настоящото производство РА №Р-22002222000098-091-001/14.06.2021г., връчен по електронен път на 04.07.2022г., издаден от Х. Б. М. - орган, възложил ревизията, и М. И. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. С РА са установени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 89 310,00 лв. и са начислени лихви за просрочие в общ размер на 23 592,61 лв. Корекцията произтича от непризнато право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС по фактури, издадени от доставчика „ГРИЙН МАРКЕТИНГ БГ“ ЕООД.

Процесната ревизия е повторна за спорните периоди и вид данъчно задължение и е във връзка с Решение № 1939/21.12.2021г. на директора на ДОДОП С..

Жалбата срещу РА, подадена по реда на чл. 152 ДОПК, е с вх. № 53-06-6042/18.07.2022 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1175/20.07.2022г. по регистъра на дирекция ОДОП С.. С решение № 1520/21.09.2022г. на Т. Й. Т. -директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” [населено място], издадено в срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК, РА е потвърден изцяло.

Въз основа на приетите по делото писмени доказателства и доказателствени средства и констатациите на ревизиращите органи, съдът приема следното:

През ревизираните периоди дружеството е извършвало дейност по добиване, преработване и сделки с благородни метали и скъпоценни камъни, притежава и администрира офис сгради. За изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното дружество и обезпечаване на необходимите доказателства, са извършени редица процесуални действия, които са подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК и във връзка с изпълнение на указания, дадени с Решение № 1939/21.12.2021г. лично на управителя на „ФЕРДИНАНД МОЗЕС 1821“ ООД връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №Р-22002222000098-040-001/11.01.2022г., с което от дружеството са изискани първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри и търговска документация. Представените документи са описани в РД.

С Протокол № Р-22002222000098-П.-001/22.02.2022г. са приобщени събраните доказателства при извършената предходна ревизия на ревизираното лице, приключила с издаването на РА №Р-22221020005501-091-001/14.07.2021г.

Ревизиращият орган е изпратил Искане за представяне на информация от трети лица и до Столична община относно информация за съществуването на административен адрес, посочен от прекия доставчик на жалбоподателя „ГРИЙН МАРКЕТИНГ БГ“ ЕООД. Представен е отговор от Столична община, с който органите по приходите са уведомени, че от направената справка в класификатора за административни адреси на район „Л.“ и в поддържаната база данни за улици, адреси и други обекти от „ГИС София“ ЕООД е установено, че на територията на района не съществува имот, сграда или търговски обект с административен адрес [улица] /деклариран адрес на доставчика/.

На основание чл. 45 от ДОПК, е извършена насрещна проверка на прекия доставчик на ревизираното лице. С Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №22221022018739-141-001/11.04.2022г. е документирана насрещната проверка на „ГРИЙН МАРКЕТИНГ БГ“ ЕООД. С Протокол №1260518/15.04.2022г. са приобщени документи от извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства на „ГРИЙН МАРКЕТИНГ БГ“ ЕООД.

От извършените проверки било констатирано, че доставчикът „ГРИЙН МАРКЕТИНГ БГ“ ЕООД не е представил изисканите му по реда на ДОПК доказателства за

притежаване на ресурсна и кадрова обезпеченост за извършване на доставката в посочения вид и обем, за счетоводната отчетност, за извършени разходи. Освен това липсват документи, като платени такси, оценки, справки и т. н., не е представена кореспонденция с възложителя, от която да е видно как са уговорени параметрите на поръчката, не са представени никакви съпътстващи документи -заявки, отчети, доклади. Не е представена информация как е калкулирана цената на услугата и нейните елементи - материали, труд и др. Не е налице търговска кореспонденция с клиента, от която да е видно как е уговорена сделката и нейните параметри, кои са лицата, кореспондиращи с клиента и какви са документите, съставени при извършването на услугите, в т. ч. възлагателни писма, изготвени анализи, отчети, доклади и др. След справка в ИС на НАП и търговския регистър, ревизиращия екип установил, че дружеството е имало 54 лица, назначени на трудов договор на длъжностите технически сътрудник, информатор, информатор и организатор работа с клиенти, като договорните им правоотношения са прекратени на 14.02.2020г., липсват данни за подадена ГДД по чл.92 от ЗКПО и ГФО за 2019г., както и такива за налични превозни средства и за притежание на недвижими имоти.

Анализирайки представените документи ревизиращите са установили, че съгласно сключения на 27.05.2019 г. Договор за маркетинг „ГРИЙН МАРКЕТИНГ БГ“ ЕООД, в качеството му на PR Агенция следва, срещу възнаграждение, да сътрудничи на своя клиент – „ФЕРДИНАНД МОЗЕС 1821“ ООД да осъществява онлайн и телевизионна реклама в съответствие с нуждите на лицето и характера на неговата професия, като предоставя на потенциални клиенти на своя клиент информация, рекламни материали, ремаркетинг в интернет и управлява компания в G. AdWORDS. PR Агенцията се задължава да изготви рекламен клип и да осигури спот места в ефирно време, свързани с оказваните услуги и дейността на жалбоподателя като последния дължи заплащане на всички извършени услуги, за което от агенцията се издават фактури.

Ревизираното дружество също не е представило относими документи, в т. ч. писмени договори, съдържащи уговорки относно предмета на доставките, конкретен обем работа, конкретизиране на подлежаща на плащане цена. Не е представило информация по какъв начин и чрез кои лица е осъществен контакт с него, как са определени цените на услугата и пр.

След анализ на описаните документи, ревизиращите са стигнали до извода, че същите не са достатъчни да обосноват реална доставка на услуга по смисъла на чл.9 от ЗДДС.

При така установените факти съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил изцяло в обжалваната част. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП"- С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, от надлежна страна, налагат извод за нейната допустимост.

Разгледана по същество е неоснователна.

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевиращи доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта съдът следи служебно.

На първо място, е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по-горе ЗВР, в рамките на 5-годишния срок.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК Ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение.

Компетентността на органа, подписал посочените по-горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр. 85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с

разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. Това е относимо и за РД и ЗВР.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

Основната дейност на „ФЕРДИНАНТ МОЗЕС 1821“ ООД през ревизионния период е добиване, преработване и сделки с благородни метали и скъпоценни камъни. В хода на настоящото производство не са установени данни за извършване на упоменатите дейности. Дружеството притежава и администрира офис сгради.

Предмет на спора са установени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 89 310,00 лв. и лихви в размер на 23 592,61 лв., произтичащи от извършени корекции на декларираните от дружеството резултати за данъчни периоди от м.07.2019г. до м.12.2019г., вследствие на отказано на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 9 от ЗДДС право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 112 902,61 лв. /главница и лихви/ по фактури, издадени от „ГРИЙН МАРКЕТИНГ БГ“ ЕООД и доначислен на основание чл. 86, ал. 2 от ЗДДС данък /ДДС/ във връзка с липса на реални доставки по фактури №3/31.07.2019г.; №8/30.08.2019г., №12/30.09.2019г., №17/31.10.2019г., №22/29.11.2019г. и №28/31.12.2019 г., издадени от горепосочения доставчик.

Отказът на право на данъчен кредит е в резултат на недоказани доставки на стоки/услуги по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС. Наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за задействане механизма както на начисляване (изискуемостта) на данък добавена стойност, така и за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за оспорващото дружество- възникване на право на данъчен кредит по конкретните фактури. В тежест на задълженото лице е да докаже положителния факт- наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС. В нормата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е дадено определение за данъчен кредит, като това 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 облагаема

доставка, като в ал. 2 на същата разпоредба е уточнено, че правото на приспадане възниква, когато данъкът е станал изискуем. С разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, упражняване правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с условието стоките и услугите да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Легалната дефиницията за облагаема доставка е дадена в чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, а именно: всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго.

Наличието на доставка е първото условие за признаването на данъчен кредит. Доставка е налице, когато има прехвърляне на собственост или други вещни права върху стока или извършване на услуга. Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице, се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. Условието за наличие на облагаема доставка като основание за възникване на данъчно събитие, обуславящо правото на данъчен кредит, залегнало в разпоредбата на чл. 167 и чл. 63 от Директивата, е транспонирано именно с нормите на чл. 25 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС. Съгласно Решение от 29.04.2004 г. по дело C-152/02, Пето отделение „правото на приспадане трябва да бъде упражнено по отношение на данъчен период, през който са изпълнени двете условия, изисквани от тази разпоредба /чл. 18, ал. 2 от Шестата директива/, а именно: стоките да са били доставени или услугите-извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или документ, който съгласно критериите, определени от въпросната държава- членка, може да се счита за служещ за фактура". Двете предпоставки за признаване право на данъчен кредит са кумулативни и липсата на която й да е от тях възпрепятства възникването и упражняването на това право. Според националния данъчен закон и постоянната практика на Съда на Европейския съюз по тълкуване на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. Реалността на доставката, документирана с редовно издадена фактура, е основен въпрос при преценка налице ли е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка или услуга- чл. 25, ал. 2 и 6, чл. 68, т. 1 и 69, ал. 2 ЗДДС, съответно чл. 62, 63, 167 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и актуалната практиката на СЕС.

Съгласно чл. 71, т. 1 от ЗДДС задължителна предпоставка за правото на приспадане на данъчен кредит е субектът да притежава фактура, която да отговаря на изискванията на чл. 114 от ЗДДС. По делото се установява от събраните по делото доказателства, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактури/ от страна на жалбоподателя, издадени от прекия доставчик.

Според чл. 226 от Раздел 4 „Съдържание на фактурите“, Глава 3 „Фактуриране“, Дял XI „Задължения на данъчнозадължените лица и на някои данъчно незадължени лица“ на Директива № 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година „Без да се засягат специалните разпоредби, предвидени в директивата, само следните данни се изискват задължително за целите на ДДС на фактурите, издадени в съответствие с членове 220 и 221: дата на издаване; пореден номер въз основа на една или повече

сери, който да дава уникална идентификация на фактурата; идентификационният номер по ДДС, посочен в чл. 214, под който данъчнозадълженото лице е доставило стоките или услугите; идентификационният номер по ДДС на клиента, както е посочен в чл. 214, под който клиентът е получил доставка на стоки или услуги, по отношение на които той е платец на ДДС, или е получил доставка на стоки, както е посочено в чл. 138; пълното име и адрес на данъчнозадълженото лице и на клиента; количеството и естеството на доставените стоки или услуги, или степента и естеството на предоставените услуги; датата на извършване или приключване на доставката на стоки или услуги, или датата, на която е извършено плащането по сметка, посочено в точки 4 и 5 от чл. 220, доколкото тази дата може да бъде определена и е различна от датата на издаване на фактурата; данъчната основа на база на ставка или освобождаване от данък, единичната цена без ДДС и всякакви отстъпки и намаления, ако същите не са включени в единичната цена; прилаганата ставка на ДДС; размер на дължимия ДДС, освен когато се прилага специален режим, според който съгласно директивата, подобна информация се изключва; в случай на освобождаване или когато клиентът е платец на данъка- посочване на приложимата разпоредба от директивата, или на съответстващата национална разпоредба, или което и да е друго посочване, показващо, че доставката на стоки или услуги е освободена или попада под процедура за сторниране на начислението; от директивата Изискванията на Директива № 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, по отношение на съдържанието на фактурите, се съдържат в ЗСч и в ЗДДС, които са част от националното законодателство, действащо в България. По отношение на изискванията към фактурите, според чл. 6, ал. 1 от Закона за счетоводството (ЗСч) „Първичният счетоводен документ, адресиран до външен получател, съдържа най-малко следната информация: 1. наименование и номер на документа, съдържащ само арабски цифри; 2. дата на издаване; 3. наименование или име, адрес и единен идентификационен код от Търговския регистър или единен идентификационен код по Булстат или единен граждански номер или личен номер на чужденец на издателя и получателя; 4. предмет, натурално и стойностно изражение на стопанската операция“. А в чл. 6, ал. 5 се сочи, че „Документална обоснованост е налице, когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата информация по ал. 1 и 3, но за нея има документи, които я удостоверяват. Относно изискванията към фактурите според чл. 114, ал. 1 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) „Фактурата задължително съдържа: 1. наименование на документа; 2. пореден десетразряден номер, съдържащ само арабски цифри, базиран на една или повече серии в зависимост от отчетните нужди на данъчно задълженото лице, който идентифицира фактурата уникално; 3. дата на издаване; 4. име и адрес на доставчика; 5. идентификационен номер по чл. 94, ал. 2 на доставчика, съответно номера по чл. 84 от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс - когато доставчикът е нерегистрирано по този закон лице; 6. (отм.); 7. име и адрес на получателя по доставката; 8. идентификационен номер по чл. 94, ал.2 на получателя, съответно номера по чл. 84 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс - когато получателят е нерегистрирано по този закон лице, идентификационен номер за целите на ДДС - когато получателят е регистриран в друга държава членка, друг номер за идентификация на лицето, когато такъв се изисква съгласно законодателството на държавата, където е установен получателят; 9. количеството и вида на стоката, вида на услугата; 10. датата, на която е възникнало данъчното събитие на доставката, или датата на която е получено плащането; 11. единичната цена без данъка и данъчната основа на доставката, както и предоставените търговски отстъпки и намаления, ако те не са включени в единичната цена; 12.

Ставката на данъка, а когато ставката е нулева - основанието за прилагането и, както и основанието за начисляване на данък; 13. размера на данъка; 14. сумата за плащане, ако тя се различава от сумата на данъчната основа и на данъка.

Процесните фактури не съдържат задължителните реквизити или минимално изискуемата се информация по чл. 6, ал. 1 от ЗСч и чл. 114, ал. 1 от ЗДДС. По отношение на реквизита по чл. 6, ал. 1, т. 4 от ЗСч „Предмет, натурално и стойностно изражение на стопанската операция“, се взима предвид и чл. 6, ал. 5 от ЗСч, според който „Документална обосноваост е налице когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата се информация по ал. 1, но за нея има документи, които я удостоверяват“. Самите фактури не отговарят на изискванията на чл.114, ал.1, т. 9 ЗДДС, съгласно който фактурата задължително съдържа вида и количеството на стоката/услугата. Отраженият предмет „Съгласно договор“ е напълно неясен както по качествени, така и по количествени показатели и може да се отнася до всяка една от сделките на дружеството. Аналогично за отчетените фактури за доставка на услуги не са представени относими първични документи. Липсва информация за характера и обема на дължимите от изпълнителя действия и дали са свързани с дейността на дружеството. Непълнотата на фактурите възпрепятства установяване съответствието на действително извършените сделки, възможността за доказване реалността на доставките, респективно установяване настъпването на данъчното събитие, и е самостоятелно основание за отказ на право на данъчен кредит по тези фактури.

Следва да се има предвид, че доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело С-151/13 Le Rayon d`Or) и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. При доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното– предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси и направените във връзка с тях разходи от доставчика, както и данни къде се извършва приемо-предаване и между кои физически лица като представители на търговците, което е в съответствие със задължението им по чл.302 ТЗ. Т.е. доставката е доказана само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации.

Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика; и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойносттаване като количествено- стойностни

сметки, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др. Принципно, по отношение на отделни обстоятелства, като напр. наличието на наети лица, практиката на СЕС не изисква знание у получателя по доставките, но същата е категорична, че Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая (т.50 и т.53 от решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело C-324/11 „Gabor Toth“). Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл.154, ал.1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т.37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело C-78/12 „Е.-К“: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. Според даденото от СЕС тълкуване изводите за наличие на реални доставки на стоки или услуги, респ. липсата им, както и данните за знание у получателя за извършена от някой от доставчиците по веригата измама, следва да се направят въз основа на „обективни факти“- факти и обстоятелства от обективната действителност, при съвкупната преценка на които може да се направи извод в подкрепа на едната или другата теза при общото разпределение на доказателствената тежест по чл.154, ал.1 ГПК и чл.170, ал.1 АПК. Действително, както нееднократно СЕС в своите решения подчертава, принципът на данъчния неутралитет изисква освобождаване от ДДС да се предостави, ако материалноправните изисквания са изпълнени, дори и ако данъчно-задължените лица са пропуснали някои формални изисквания. Същият този съд обаче приема, че това не е така само ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства доказването по сигурен начин на изпълнението на материалноправните изисквания, и самото данъчно задължено лице участва или според обективни факти се установи, че е било длъжно да знае, че участва в данъчна измама. В последната хипотеза СЕС приема, че лицето няма основание да се позовава на принципа на данъчния неутралитет. Следователно от получателя по дадена доставка е оправдано да се иска да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не води до участието му в данъчна измама. В Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11 на СЕС, 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."

Освен това релевантен е въпросът от кого е извършена възложената работа, конкретно извършена ли е от лицето, издало фактурата, документираща начисления данък, явяващ се ползвания от получателя данъчен кредит. Характерът на отделните доставки предполага изпълнителят им да има на разположение необходимата кадрова и техническа обезпеченост. В процесния казус се установи, че през периода на издаване на фактурите, дружеството „ГРИЙН МАРКЕТИНГ БГ“ ЕООД е имало назначени 54 лица на длъжности – технически сътрудник, информатор и организатор работа с клиенти, договорите на които са прекратени на 14.02.2020г. Не е доказана и материалната обезпеченост на доставчика доколкото предмет на възложените услуги съгласно сключения на 27.05.2019 г. Договор за маркетинг са: онлайн и телевизионна реклама, предоставяне на информация и рекламни материали, ремаркетинг в интернет и управляване на компания в G. AdWORDS. PR, изготвяне на рекламен клип, което предполага наличието на екип със специални знания и умения в областта на маркетинга и информатиката за извършване на посочените

услуги.

Съдът счита, че, видно от приложенияте към преписката доказателства, ревизиращият орган е спазил нормативните изисквания, свързани със събирането на доказателства за установяване на факти и обстоятелства, релевантни към определяне задълженията на дружеството. От жалбоподателя и от доставчика на услуги е изисквана конкретна информация, необходима за доказване реалността на доставките. Органите по приходите са извършили и справки в информационната система на НАП и надлежно са приобщили събраните в хода на ревизията доказателства, поради което е било проведено пълно документално изследване на фактическата обстановка и доказателствата са надлежно събрани. Същите са обсъдени в оспорваните РА/РД. В този смисъл изводите на органите по приходите са изградени въз основа на обективно установени обстоятелства по време на ревизията.

За да е налице доставка на услуга е необходимо да има доказателства за нейното извършване конкретно от изпълнителя по договора, респективно от подизпълнител и предаване на резултата от същата на получателя по доставката. Затова, по аргумент на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, трябва да се докаже, че услугите действително са извършени от сочения във фактурата доставчик.

Спорни в настоящия случай са фактури с предмет, изискващ специфични умения и дейности, свързани с изпълнението договореностите между страните. Предметът на доказване изисква удостоверяване на факти и обстоятелства, свързани с установяване на фактическите извършители на работите и дейностите, както и наличието на съответния технически и кадрови ресурс и т.н.

Наличието на материален и кадрови ресурс, както и технически капацитет не представляват част от фактическия състав на правото на приспадане на данъчен кредит, но способността на доставчиците да осъществят фактурираните доставки е от значение при решаването на фактическия въпрос относно спорната им реалност. В случая органът по приходите правилно е преценил, че посоченият капацитет не е доказан както от страна на доставчика, така и от ревизираното дружество.

От събраните по делото доказателства е видно, че между доставчика и ревизираното дружество има представени единствено 6 бр. фактури без конкретизация на извършените и приети услуги и договор за маркетинг. Липсват количествено-стойностни сметки, доклади, отчети, анализи предложения и др., обосноваващи параметрите на изпълнение на услугите.

За доказване изпълнението на предмета на договора е необходимо изпълнителят да представи доказателства за това, но такива не са представени. Освен това няма никаква информация за лицата, изпълнили тези дейности и квалификацията им. Не са ангажирани доказателства за направени разходи, свързани с извършване на услугите, местата на които са извършени, липсват данни за командироване на лица, наети от издателя на фактурите, разходи за командировки, както и каквито и да било други косвени доказателства за извършени действия.

Независимо от това, че доставчикът не е представил доказателства за реално извършени услуги, по-важното в случая е, че самото ревизирано дружество също не разполага с такива.

В заключение, съдът намира, че по делото не са налице достатъчно доказателства, въпреки дадената на жалбоподателя двукратна възможност да ангажира и представи по делото доказателства, съгласно указанията на съда относно реалността на процесните доставки по процесните фактури, издадени от прекия доставчик „ГРИЙН МАРКЕТИНГ БГ“ ЕООД.

При този изход на спора, с оглед материалния интерес и направеното искане от ответника в този смисъл, жалбоподателят следва да заплати юрисконсултско възнаграждение в размер на 9 682 лв. Същото е определено съобразно чл.8 ал.1 т.6 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, в редакцията към момента на образуване на делото.

По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, III-то отделение, 67-ми състав на основание чл. 160 от ДОПК:

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ФЕРДИНАНД МОЗЕС 1821“ ООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], ет.7, представлявано от управителя Й. А. М., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22002222000098-091-001/14.06.2022г., издаден от органите по приходите при ТД на НАП - [населено място], потвърден изцяло с Решение №1520/21.09.2022г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ (ОДОП) С., с който са определени допълнителни задължения за ДДС в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 89 310,00 лв. за периодите от 01.07.2019г. до 31.12.2019г. по фактури с № 3/31.07.2019г., №8/ 30.08.2019г., №12/30.09.2019г., №17/31.10.2019г., №22/29.11.2019г. и №28/31.12.2019г., издадени от доставчика „ГРИЙН МАРКЕТИНГ БГ“ ЕООД, ведно със съответните лихви за забава, като неоснователна.

ОСЪЖДА „ФЕРДИНАНД МОЗЕС 1821“ ООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], ет.7, представлявано от управителя Й. А. М., да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ юрисконсултско възнаграждение в размер на 9 682 лв.(девет хиляди шестотин осемдесет и два лева).

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

СЪДИЯ: