

РЕШЕНИЕ

№ 5239

гр. София, 09.10.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 63 състав,
в публично заседание на 23.09.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Димитрина Петрова

при участието на секретаря Валентина Христова, като разгледа дело номер **198** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба Вх. № 543/08.01.2020г. по описа на АССГ, на [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], Бл. Бриз-Север-2, Ап. 58, представлявано от Управителя Е. П., срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221319001047-091-001/21.08.2019 г., издаден от В. А. В. - орган, възложил ревизията и П. Т. П. - ръководител на ревизията, в потвърдената с Решение № 1932/18.11.2019 г., част, на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, С., с който са установени задължения за данък върху добавената стойност, в общ размер на главницата от 40 284.20 лв. и лихви за забава в размер на 11 358.54 лв., въз основа на отказано право за признаване на данъчен кредит по ЗДДС, за данъчни периоди: от м. 06.2015 г. до м. 12.2015 г. /вкл./, от м. 03.2016 г. до м. 09.2016 г. /вкл./, м. 11.2016 г., м. 12.2016 г., м. 03.2017 г., м. 05.2017 г., м. 07.2017 г., м. 08.2018 г., м. 09.2018 г., м. 11.2017 г., м. 12.2017 г. и м. 03.2018 г.

Жалбоподателят, чрез процесуалния си представител, оспорва отказаното право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС, във връзка с предоставени услуги от доставчиците за липса на реални доставки на услуги, по фактури, издадени на жалбоподателя от доставчиците: [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Излага съображения за

незаконосъобразност на акта, поради необоснованост и неправилно прилагане на материалния закон. Намира, че в хода на ревизионното производство са събрани достатъчно доказателства, които обосновават извод за реалност на доставките. Сочи, че изводите на ревизиращите органи са немотивирани и необосновани, като са събрани достатъчно писмени доказателства и първични счетоводни документи, удостоверяващи реалност на доставките, последваща реализация, като установената по отношение на доставчиците липса на техническа или друга кадрова обезпеченост или дерегистрация по ЗДДС, не е самостоятелно основание за отказ на данъчен кредит. Намира за недоказани и необосновани изводите, както за липса на реалност на доставките, така и твърденията за данъчна измама и абсолютна симулация. Иска от съда отмяна на оспорения РА, в обжалваната част. Претендира съдебно-деловодни разноски.

Ответникът - Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата като неоснователна и недоказана, поддържа съображенията и изводите изложени в Решение № 1932/18.11.2019 г., част, на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, С..Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска Градска Прокуратура, редовно уведомена не изпраща представител.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Ревизионното производство е образувано въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221319001047-020-001/20.02.2019 г., връчена на 25.02.2019 г. по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК, изменена със ЗИЗВР №Р-22221319001047-020-002/21.05.2019 г. и ЗИЗВР №Р-22221319001047-020-003/19.06.2019 г., с които е възложена ревизия на [фирма], за определяне на задълженията по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.06.2015 г. до 31.03.2018 г. Цитираните заповеди са издадени от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221319001047-092-001/08.08.2019 г., връчен надлежно по електронен път на 08.08.2019 г. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу констатациите в ревизионния доклад е подадено писмено Възражение с вх. №53-00-715#10/15.08.2019 г., което ревизиращите органи са приели за неоснователно.

Ревизията приключва с издаването на Ревизионен акт /РА/ №Р-22221319001047-091-001/21.08.2019 г., издаден от В. А. В. – орган, възложил ревизията и П. Т. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Актът е връчен надлежно по електронен път на 30.08.2019 г.

Като резултат от проведеното ревизионно производство, за отделните данъчни периоди от м. 06.2015 г. до м. 12.2015 г. /вкл./, от м. 03.2016 г. до м. 09.2016 г. /вкл./, м. 11.2016 г., м. 12.2016 г., м. 03.2017 г., м. 05.2017 г., от м. 07.2017 г. до м. 09.2017 г. /вкл./, м. 11.2017 г., м. 12.2017 г. и м. 03.2018 г., с РА са определени допълнително задължения по ЗДДС общо в размер на 40 284,20 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 11 358,54 лв.

Установените задължения за довносяне на ДДС, са в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит, поради липса на реалност на доставките на услуги, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, по фактури, издадени на жалбоподателя от: [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК].

Спорните доставки, по които ревизираното дружество е получател, са описани в ревизионният доклад с издател, номер на фактура, дата, стойност и начислен ДДС по данъчни периоди. Като предмет на доставка в процесните фактури е вписано: извършена услуга – демонтаж и монтаж, наем машина Р., услуга съгласно протокол, изработка на рекламни материали, монтаж на трансфлуцентно фолио, рекламни услуги, печат на товарен автомобил, печат на етикети, стикери и рекламни торби, печат и монтаж на фолио, брандиране и печат на фолио за автомобили, проект на печат на медии, монтаж и демонтаж на витрини, куриерска услуга, изработка на печатни материали, изготвяне на визия за кутия, отливане на бетонен постамент за вграждане на специална техника, счетоводни услуги, куриерски услуги и др.

Проведената ревизия е първа за спорните периоди по ЗДДС по отношение на жалбоподателя.

Установено е от ревизиращите органи, че за процесните периоди [фирма] е извършвало рекламни услуги, включващи дизайн, вътрешна и външна реклама на обекти, изработка на рекламни материали. Дружеството-жалбоподател е регистрирано по ЗДДС, считано от 18.12.2014 г. Установено е, че дружеството няма наети и/или собствени търговски и производствени обекти и транспортни средства. За ревизирания период има назначено едно лице по трудово правоотношение, на длъжност „оператор пулт на печатарско оборудване“.

В хода на ревизионното производство от ревизираното лице са изискани документи и доказателства, на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, представени в срок и обективирани в РА и РД. На основание чл. 45 от ДОПК са са проведени насрещни проверки на преките доставчици на ревизираното лице, представените документи са приложени с административната преписка и обективирани в протоколи, посочени в констативната част на РА и РД. За целите на проверките са изготвени ИПДПОЗЛ до доставчиците, връчени на декларираните електронни адреси за кореспонденция. Представените документи - копия на процесните фактури, част от които са придружени с приемо-предавателни протоколи или спецификации, касови бонове за плащане в брой, свидетелства за регистрация на ЕКАФП, сключени договори с ревизираното дружество, счетоводни справки, СД по ЗДДС, справки за налични ДМА, са описани и коментирани в РД. Представените от доставчиците документи кореспондират и са идентични с представените от ревизираното лице доказателства.

Въз основа на извършените проверки в информационната система на НАП, в хода на ревизионното производство е установено, че [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не разполагат с лица, наети по трудов договор и не е установено изплащане на възнаграждения по граждански договори, а [фирма] и [фирма] са декларирали наети лица на трудови договори на длъжности, за които е прието, че не съответстват на предмета на доставките. За [фирма] е установено, че стопанисва питейно заведение в [населено място]. При извършени насрещни проверки в друго производство на [фирма] на лицата, за които са подадени данни в НАП за сключени

с тях трудови договори, същите или не са открити или са заявили, че не са имали трудови правоотношения с дружеството. Едно лице е декларирало, че е било назначено като общ работник и шофьор и е получило възнаграждение през м. 01.2015 г. в размер на 500,00 лв. Въз основа на тези проверки, ревизиращите са приели, че дружествата доставчици-не разполагат с кадрова обезпеченост за извършване на процесните спорни доставки. Прието е, въз основа на липсата на представени доказателства от доставчиците, за наличието на техника, необходима за извършването на обективизираните във фактурите доставки, като: „за отливане на бетонен постамент, брандиране и печат на ламинирано фолио, различни обекти и автомобили, печат на етикети и стикери, проектиране и изработка на рекламни материали, печат и монтаж на винили и вложки за гондоли, изработка на метална конструкция за билборд, табели и метални челници, изготвяне на 3Dвизуални ефекти на продукти и др.“, че същите не разполагат и с техническа обезпеченост за извършване на фактурираните услуги. Поради непредставяне на доказателства от доставчиците, от ревизиращите органи е прието, че не се установяват предходни доставки и доставчици.

В хода на ревизионното производство, при извършени служебни проверки от ревизиращите органи е установено, че всички доставчици, с изключение на [фирма] и [фирма], са със служебно прекратена регистрация по ЗДДС, имат данъчни задължения в големи размери и са фактурирали стоки и услуги с различен предмет, от доставчици с „рисков профил“. Ревизиращите органи са приели, че не се установява и заплащането по доставките, поради това, че по отношение на доставчиците на жалбоподателя, не са подавали данни в НАП, за извършени продажби от регистрираните ЕКАФП.

След преценка на събраните доказателства и установените обстоятелства, ревизиращият екип е приел, че не е доказано извършването на услугите от доставчиците по процесните фактури. Ревизиращите органи са направили извод, че при липсата на годни доказателства, удостоверяващи извършването на реални доставки, е налице „абсолютна симулация на доставките“, като преките доставчици, не могат да се „легитимират като извършители на фактурираните услуги“, а [фирма], не е проявило добросъвестност, да проучи доставчиците си, поради което „не би могло да не предполага, че е замесено в данъчна измама“. Ревизиращите органи, въз основа на събраните данни, са приели, че е налице „презумпция за знание и ревизираното лице, не е възможно да не предполага, че участва в привидни доставки, с цел злоупотреба с ДДС и произтичащите от това благоприятни правни последици за него“, чрез неправомерно начислен и използван данъчен кредит. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит в оспорвания размер, като с РА, са коригирани декларираните резултати по ЗДДС, както следва: 1/.

Непризнато право на приспадане на данъчен кредит от доставчик: [фирма], в размер на 4788,40 лв. за м. 03.2016 г., м. 04.2016 г., м. 05.2016 г., м. 06.2016 г., м. 07.2016 г., м. 08.2016 г. и м. 09.2016 г., по 8 фактури с предмет на доставка – куриерска услуга, монтаж и демонтаж с вкл. печат на товарен автомобил, печат на етикети, рекламни стикери, брандиране, печат и монтаж на фолио, проект печат на медии, монтаж и демонтаж на витрини, изработка на рекламни материали /печат на платна от канаваца за картини, изготвяне на визия, печат и монтаж на витрини/ изработка на печатни материали; 2/. Непризнато право на приспадане на данъчен кредит от доставчик [фирма], в общ размер на 6 499,00 лв. за м. 06.2015 г., м. 07.2015

г., м. 11.2015 г. и м. 12.2015 г. по 7 фактури с предмет на доставка – извършена услуга /печат на етикети на ролка, изготвяне на визия рекламен каталог, брендиране на обекти с вкл. визия/, рекламни услуги /изготвяне на 34 метални челници и поставянето им, изготвяне на 17 табели, визия, печат, брендиране и дебрендиране на витрини, рекламни материали/; 3/. Непризнато право на приспадане на данъчен кредит от доставчик [фирма], в размер на 4000,00 лв. за м. 08.2015 г., м. 09.2015 г. и м. 10.2015 г. по 3 фактури с предмет на доставка – наем на машина Р.; 4/. Непризнато право на приспадане на данъчен кредит от доставчик [фирма], в размер на 2305,00 лв. за м. 12.2015 г. по 2 фактури с предмет на доставка – извършена услуга демонтаж и монтаж; 5/. Непризнато право на приспадане на данъчен кредит от доставчик [фирма], в размер на 10419,00 лв. за м. 12.2015 г., м. 05.2017 г., м. 07.2017 г., м. 09.2017 г., м. 11.2017 г. и м. 12.2017 г. по 9 фактури с предмет на доставка – счетоводни услуги първо полугодие и извършени услуги съгласно протокол /брендиране и дебрендиране на спортен и тежкотоварен автомобил, рамки и етикети, изготвяне на самозалепващи ленти, поставяне на шелфтокъри за магазин, изработка на продуктови етикети, монтаж за събитие на стена, монтаж на банери, изготвяне на визия за дигитална и каталог, индивидуално брендиране етикети, брендиране на черни тениски, цялостно бренд вижън изграждане, промо изделия за рекламни активности, полагане на лого върху рекламни тениски, изготвяне на рекламни материали/; 6/. Непризнато право на приспадане на данъчен кредит от доставчик [фирма], в размер на 1664,00 лв. за м. 11.2016 г. по фактура №0... 042/24.11.2016 г. с предмет на доставка – отливане на бетонен постамент за вграждане на специална техника; 7/. Непризнато право на приспадане на данъчен кредит от доставчик [фирма], в размер на 5671,80 лв. за м. 12.2016 г. и м. 03.2017 г. по 2 фактури с предмет на доставка – печат на етикети, изготвяне на визия за кутия, печат и монтаж фолио, изготвяне на рекламни материали, брендиране на тежкотоварен автомобил; 8/. Непризнато право на приспадане на данъчен кредит от доставчик [фирма], в размер на 4937,00 лв. за м. 05.2017 г., м. 08.2017 г., м. 12.2017 г. и м. 03.2018 г. по 6 фактури с предмет на доставка – извършена услуга съгласно протокол /изготвяне на визия и брендиране на обекти, визия и печат на ленти и етикети, дизайн за брендиране на автомобил, проектиране на шелфстокъри за магазин, рекламни материали, етикети, брендиране витрини и офис, изготвяне на рекламни визии, проектиране и печат на ламинирани стикери, изготвяне на визия за календари, подмяна на табели, 3D визуални ефекти и др./.

Ревизионен акт /РА/ №Р-22221319001047-091-001/21.08.2019 г., издаден от В. А. В. - орган, възложил ревизията и П. Т. П. - ръководител на ревизията, е обжалван в оспорената част, по реда на чл. 152-155 от ДОПК, като въз основа на проведеното административно обжалване, е постановено Решение № 1932/18.11.2019 г., част, на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, С., с което е потвърден РА в оспорената част, която е предмет на настоящото съдебно производство. В хода на административното обжалване на РД, Директорът на дирекция ОДОП, в мотивите, с които е оставил без уважение жалбата и е потвърдил РД, в оспорената част, е отхвърлил изцяло възраженията на жалбоподателя, като е приел за правилни изводите на ревизиращите органи, за липсата на реалност на доставките по спорните фактури, като е приел, че при съвкупната преценка на събраните доказателства, не може да се направи извод за наличието на възможност чрез техническа и кадрова обезпеченост на доставчиците или подизпълнителите, да

извършат процесните услуги, поради непредставяне в пълен обем на относими доказателства. Посочено е, че доказателствената тежест за установяване реалността на доставките е на ревизираното лице, което не е положило дължимата грижа да води дейността си по начин, да обезпечи установяването на реални доставки чрез наличието на всички относими доказателства.

В хода на съдебното производство е приета административната преписка, ведно със Заповед № РД-01-803/07.06.2014г. на Изп. Директор на ТД на НАП-С. и доказателства на хартиен и магнитен носител, удостоверяващи валидността на електронните подписи и електронните връчвания, на документите в ревизионното и административно производство.

В съдебното производство е прието Заключението по допуснатата ССЧЕ на ВЛ Г. А. А., неоспорено от страните и кредитирано от съда като обективно и компетентно. От Заключението по ССЧЕ, изготвено въз основа на доказателствата по делото, изследване на доказателства, изискани и представени от НАП, както искания и представени по тях документи от доставчиците по процесните спорни фактури, се установява че: В издадените от доставчиците на [фирма] спорни фактури по делото са фактурирани услуги, които се съпровождат от съпътстващи документи-договори и приемо-предавателни протоколи, описани подробно по отношение на всяка доставка в Таблица № 3 от Заключението. По счетоводни данни от хронологични и аналитични регистри на кореспондиращи сметки на [фирма], със счетоводни записвания по издадени от доставчици фактури е дебитирана с/ка 602 «Разходи за външ-ни услуги» с фактурната стойност без ДДС (данъчна основа) за отразяване на разходи (текущ разход) за външни услуги и е дебитирана с/ка 453 «Разчети за ДДС» (4531 «Начислен данък за покупките») с фактурирания данък за отразяване на разчети по ДДС (с право на ДК) срещу кредитиране на с/ка 401 «Доставчици» с общата фактурна стойност (данъчна основа + ДДС) за отразяване на разчети – задължения към доставчика по фактури за услуги. Със следващи счетоводни записвания е дебитирана с/ка 401 «Доставчици» срещу кредитиране на с/ка 501 «Каса в левове» или кредитиране на с/ка 503 „Разплащателна сметка в лева” за отразяване на намаление на разчети - задължения към доставчици и намаление на наличност в касата или съответна банкова с/ка, във връзка с плащания по касов или по банков път по фактури на доставчици. Тези плащания, са отразени в Таблица № 4 от заключението. ВЛ удостоверява, че съгласно счетоводните записвания, в с/ка 602 „Разходи за външни услуги” е въведена аналитичност при счетоводното отразяване в ревизираното лице, в т.ч. 602/01 „Книговезка услуга”, 602/02 „Печат”, 602/03 „Рекламен надпис”, 602/04 „Външна услуга”, 602/05 „Рекламна услуга”, 602/07 „Наем машина”.

В обратната ведомост на [фирма] за период 01.01.2016г. – 31.12.2016г. и 01.01.2017г. – 31.12.2017г. по делото, от с/ките от група 20 Дълготрайни материални активи, наличности (салда) са отчетени в с/ка 205 „Транспортни средства”, с/ка 206 „Офис обзавеждане”, с/ка 207 „Машини и оборудване”, с/ка 208 „Компютърна техника” (3/221–226). В аналитични салда на с/ка 205 „Транспортни средства” е заведен лек автомобил С0410 КВ; в аналитични салда на с/ка 207 „Машини и оборудване” са заведени плотер, печатаща машина Р.; в аналитични салда на с/ка 208 „Компютърна техника” са заведени

айфон, лаптоп, бързосъхнещ принтер.

1/. По отношение на доставчика [фирма], ВЛ установява, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 11.04.2011г. и е дерегистрирано по ЗДДС на 08.12.2015г. Фактурите издадени от [фирма] на [фирма] по делото са от м.06.2015г., м.07.2015г. м.11.2015г., м.12.2015г., когато доставчикът е бил регистриран по ЗДДС лице. Дружеството е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2015г. В главна книга на с/ка 4111 „Клиенти”, контрагент 505 „Е Реклама Е.” са видими счетоводни записвания по фактурите, издадени от [фирма] на [фирма] по кредита на с/ка 703 „Приходи от продажби на услуги” (7031 „Продажби на услуги”) с фактурната стойност без ДДС (данъчна основа) и по кредита на с/ка 453 „Разчети за ДДС” (45321 „Начислен данък за продажбите”), срещу дебитиране на с/ка 411 „Клиенти” (4111 „Клиенти в страната”) с общата фактурна стойност (данъчна основа + ДДС). Със следващи счетоводни записвания е кредитирана с/ка 411 „Клиенти” (4111 „Клиенти в страната”) срещу дебитиране на с/ка 501 „Каса в левове” с общата фактурна стойност по фактурите. В аналитични салда на с/ка 203 „Сгради и съоръжения”, партидата е една „Билбордни съоръжения”. В аналитични салда на с/ка 206 „Офис обзавеждане”, партидата е също една „Офис мебели – комплект”. В аналитични салда на с/ка 207 „Машини и оборудване” са видими три партиди, в т.ч. хибриден принтер, плоско печатащ принтер, режещ плотер. От обявленията в Търговския регистър не се установява обявяване на акт – Годишен финансов отчет (ГФО) на [фирма] за 2015г. За периода 01.06.2015г. до 31.07.2015г. и периода от 01.11.2015 г. до 31.12.2015г., в които са издадени фактурите от [фирма] на [фирма], доставчикът е разполагал с работна ръка (персонал) по трудови правоотношения (трудови договори) общо 20 лица. Няма данни за изплатени суми (доходи) на физически лица (ФЛ) по извънтрудови правоотношения.

2/. По отношение на доставчика [фирма], е установено, че: дружеството е регистрирано по ЗДДС на 14.10. 2008г. и е дерегистрирано по ЗДДС на 12.12.2015г. Фактурите издадени от [фирма] на [фирма] по делото са от м.08. 2015г., м.09.2015г., м.10.2015г., когато доставчикът е бил регистриран по ЗДДС лице. Дружеството е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2015г. В главна книга на с/ка 703 „Приходи от продажби на услуги” (7032 „Приходи от наем машина”) в кореспонденция със с/ка 4111 „Клиенти”, контрагент 142 „Е Реклама Е.” са видими счетоводни записвания по фактурите, издадени от [фирма] на „Е Реклама” ЕО ОД. В главна книга на с/ка 503 „Разплащателна сметка в лева” (5031 „Разплащателна сметка А.”) в кореспонденция със с/ка 4111 „Клиенти”, контрагент 142 „Е Реклама Е.”, е видимо счетоводно записване по една от фактурите за превод по банков път в размер на 3600 лв. В аналитични салда на с/ка 207 „Машини и оборудване” са видими 3 партиди в т.ч. компресор, пневно-хидравлична преса, печатаща машина (3/ 413). Не е установена обратна ведомост. В Търговския регистър е обявен Годишен финансов отчет на [фирма] за 2015г. В актива на счетоводния баланс в състава на ГФО, има отразяване на дълготрайни материални активи „Машини, производствено оборудване и апаратура”. За периода 01.08.2015г. до 31.10.2015г., в който са издадени фактури от [фирма] на [фирма], доставчикът е разполагал с работна ръка (персонал) по трудови

правоотношения (трудови договори) – 1 лице на длъжност автомонтьор. Не се установяват данни за изплатени суми (доходи) на физически лица (ФЛ) по извънтрудови правоотношения.

3/. По отношение на доставчика [фирма], се установява, че същото е регистрирано по ЗДДС на 20.11. 2015г. и е дерегистрирано по ЗДДС на 12.06.2020г. Фактурите издадени от [фирма] на [фирма] са от м. 12.2015г., когато доставчикът е бил регистриран по ЗДДС лице. Дружеството е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2015г. В главна книга на с/ка 4111 „Клиенти“, контрагент 5 „Е Реклама ЕО ОД“ и главна книга на с/ка 703 „Приходи от продажби на услуги“ са видими счетоводни записвания по фактурите, издадени от [фирма] на [фирма] по кредита на с/ка 703 „Приходи от продажби на услуги“ с фактурната стойност без ДДС (данъчна основа) и по кредита на с/ка 453 „Разчети за ДДС“ (45321 „Начислен данък за продажбите“), срещу дебитиране на с/ка 411 „Клиенти“ (4111 „Клиенти в страната“) с общата фактурна стойност (данъчна основа + ДДС). Счетоводни записвания по кредита с/ка 411 „Клиенти“ (4111 „Клиенти в страната“) срещу дебитиране на с/ка 501 „Каса в левове“ с общата фактурна стойност по фактурите не са видими, тъй като главните книги на кореспондиращи с/ки 411, 703 са за период 2015г. а плащания са отчетени в 2016г. Това се вижда от приложената справка за плащания по фактурите по делото. В представената по e-mail обратна ведомост за период 01.01.2015г. до 31.12.2015г., няма с/ки от група 20 за дълготрайни материални активи. В сайта на Търговския регистър не се установява обявяване на акт – Годишен финансов отчет (ГФО) на [фирма] 2015г. За периода 01.12.2015г. до 31.12.2015г., в който са издадени фактури от [фирма] на [фирма], доставчикът не е разполагал с работна ръка (персонал) по трудови правоотношения, няма данни за лица наети по извънтрудови правоотношения.

4/. По отношение на доставчика [фирма], се установява, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 09.09.2009г. и към 09.06.2020г. не е дерегистрирано по ЗДДС. Фактурите издадени от [фирма] на [фирма], са от м.12.2015г., м. 05.2017г. м.07.2017г., м.09.2017г., м.11.2017г., м.12.2017г. когато доставчикът е бил регистриран по ЗДДС лице. Дружеството е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2015г. и за 2017г. В главна книга на с/ка 4111 „Клиенти“, контрагент 7 „Е Реклама ЕО ОД“, както и в главна книга на с/ка 703 „Приходи от продажби на услуги“ и главна книга на с/ка 453 „Разчети за ДДС“ (45321 „Начислен данък за продажбите“) са видими счетоводни записвания по фактурите, издадени от [фирма] на [фирма] по кредита на с/ка 703 „Приходи от продажби на услуги“ с фактурната стойност без ДДС (данъчна основа) и по кредита на с/ка 453 „Разчети за ДДС“ (45321 „Начислен данък за продажбите“), срещу дебитиране на с/ка 411 „Клиенти“ (4111 „Клиенти в страната“) с общата фактурна стойност (данъчна основа + ДДС). Със следващи счетоводни записвания е кредитирана с/ка 411 „Клиенти“ (4111 „Клиенти в страната“) срещу дебитиране на с/ка 501 „Каса в левове“ с общата фактурна стойност по фактурите. В обратната ведомост за период 01.01.2015. – 31.12.2017г., салда в с/ки от група 20 за ДМА има в с/ка 207 „Машини и оборудване“ и с/ка 208 „Компютърна техника“. В аналитични салда на с/ка 208 „Компютърна техника“, която се намира по делото има 4 партиди, в т.ч. софтуер М., преносим компютър, софтуер

М.+Датекс, касов апарат D.. В сайта на Търговския регистър не се установява обявяване на акт – Годишен финансов отчет (ГФО) на [фирма] 2015г. и 2017г. За периода 01.12.2015г. до 31.12.2015г., не се установяват лица наети по трудови правоотношения. За останалите периоди 01.05.2017г. до 31.05.2017г., 01.07.2017г. до 31.07.2017г., 01.09.2017г. до 30.09.2017г., 01.11.2017г. до 30.11.2017г. и 01.12.2017г. до 31.12.2017г., в които са издадени фактури, е установено едно заето лице по трудов договор. Няма данни за изплатени суми (доходи) на физически лица (ФЛ) по извънтрудови правоотношения.

5/. По отношение на доставчика [фирма], се установява, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 19.01.2016г. и е дерегистрирано по ЗДДС на 17.10.2016г. Фактурите издадени от [фирма] на [фирма], са от м.03.2016г., м.04. 2016г., м.05.2016г., м.06.2016г., м.07.2016г., м.08.2016г., м.09.2016г. когато доставчикът е бил регистрирано по ЗДДС лице. Дружеството е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2016г. В главна книга на с/ка 4111 „Клиенти“, контрагент 3 „Е Реклама ЕО ОД“, както и в главна книга на с/ка 703 „Приходи от продажби на услуги“ и главна книга на с/ка 453 „Разчети за ДДС“ (45321 „Начислен данък за продажбите“) са видими счетоводни записвания по фактури, издадени от [фирма] на [фирма] по кредита на с/ка 703 „Приходи от продажби на услуги“ с фактурната стойност без ДДС (данъчна основа) и по кредита на с/ка 453 „Разчети за ДДС“ (45321 „Начислен данък за продажбите“) срещу дебитиране на с/ка 411 „Клиенти“ (4111 „Клиенти в страната“) с общата фактурна стойност (данъчна основа + ДДС). Със следващи счетоводни записвания е кредитирана с/ка 411 „Клиенти“ (4111 „Клиенти в страната“) срещу дебитиране на с/ка 501 „Каса в левове“ с общата фактурна стойност по фактури издадени на клиента. В оборотната ведомост за период 01.01.2016г. – 31.12.2016г., салда в с/ки от група 20 за ДМА има в с/ка 207 „Машини и оборудване“. В аналитични салда на с/ка 207 „Машини и оборудване“ по делото има 3 партиди, в т.ч. хибриден принтер, плоско печатащ принтер, режещ плотер. В сайта на Търговския регистър не се установява обявяване на акт – Годишен финансов отчет (ГФО) на [фирма] за 2016г. За периода 01.03.2016г. до 30.09.2016г., в който са издадени фактури от [фирма] на [фирма], доставчикът е разполага с работна ръка (персонал) по трудови правоотношения-общо 3 лица, в т.ч. дизайнер 2 и техник предпечат и печат 1. Няма данни за изплатени суми (доходи) на физически лица (ФЛ) по извънтрудови правоотношения.

6/. По отношение на доставчика „Х. Зет Б.“ Е., се установява, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 01.02.2016г. и е дерегистрирано по ЗДДС на 27.12.2016г. Фактурата издадена от [фирма] на [фирма], е от м.11.2016г., когато доставчикът е бил регистрирано по ЗДДС лице. Дружеството е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2016г. На отправеното искане-за представяне на документи- отговор не е получен. В сайта на Търговския регистър не се установява обявяване на акт – Годишен финансов отчет (ГФО) на [фирма] за 2016г. За периода 01.11.2016г. до 30.11.2016г., в който е издадена процесната фактура, не се установяват лица заети по трудово или гражданско правоотношение.

7/. По отношение на доставчика [фирма], се установява, че дружеството е

регистрирано по ЗДДС на 23.08.2016г. и е дерегистрирано по ЗДДС на 24.10.2017г. Фактурите издадени от [фирма] на [фирма], са от м.12.2016г., м. 03.2017г., когато доставчикът е бил регистрирано по ЗДДС лице. Дружеството е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2016г. и 2017г. В главна книга на с/ка 4111 „Клиенти”, контрагент 6 „Е Реклама ЕО ОД”, както и в главна книга на с/ка 703 „Приходи от продажби на услуги” (7032 „Услуги продажби”) и в главна книга на с/ка 453 „Разчети за ДДС” (45321 „Начислен данък за продажбите”), са видими счетоводни записвания по пет от фактурите, които са издадени от [фирма] на [фирма] (от м.12.2016г.) по кредита на с/ка 703 „Приходи от продажби на услуги” (7032 „Услуги продажби”) с фактурната стойност без ДДС (данъчна основа) и по кредита на с/ка 453 „Разчети за ДДС” (45321 „Начислен данък за продажбите”), срещу дебитиране на с/ка 411 „Клиент-ти” (4111 „Клиенти в страната”) с общата фактурна стойност (данъчна основа + ДДС). А в главна книга на с/ка 453 „Разчети за ДДС” (45321 „Начислен данък за продажбите”) по делото (3/307) са видими счетоводни записвания и по други две фактури, издадени от [фирма] на [фирма] (от м.03.2017г.). Счетоводни записвания по кредита с/ка 411 „Клиенти” (4111 „Клиенти в страната”) срещу дебитиране на с/ка 501 „Каса в левове” с общата фактурна стойност по фактурите не са видими, тъй като главните книги на кореспондиращи с/ки 411, 703 са за период 2016г. а плащания са отчетени в период 2017г. Това се установява от приложените по делото документи, както и от представената справка за плащания по фактури. В представената по e-mail обратна ведомост за период 01.01.2016г. до 31.12.2016г., няма с/ки от група 20 за дълготрайни материални активи. В сайта на Търговския регистър не се установява обявяване на акт – Годишен финансов отчет (ГФО) на [фирма] 2016,2017г. За периода 01.12.2016г. до 31.12.2016г. и за периода 01.03.2017г. до 31.03.2017г., в които са издадени фактурите от [фирма] на [фирма], не се установяват заети лица по трудово правоотношение или изплащане на възнаграждения по граждански договори на физически лица.

8/. По отношение на доставчика [фирма], се установява, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 25.01.2017г. и е дерегистрирано по ЗДДС на 30.03.2018г. Фактурите издадени от [фирма] на [фирма], са от м.05.2017г., м. 08.2017г., м.12.2017г., м.03.2018г., когато доставчикът е бил регистрирано по ЗДДС лице. Дружеството е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2017 и 2018г. В главна книга на с/ка 4111 „Клиенти”, контрагент 2 „Е Реклама ЕО ОД”, както и главна книга на с/ка 703 „Приходи от продажби на услуги” и главна книга на с/ка 453 „Разчети за ДДС” (45321 „Начислен данък за продажбите”), са видими счетоводни записвания по фактурите, издадени от [фирма] на [фирма] по кредита на с/ка 703 „Приходи от продажби на услуги” с фактурната стойност без ДДС (данъчна основа) и по кредита на с/ка 453 „Разчети за ДДС” (45321 „Начислен данък за продажбите”), срещу дебитиране на с/ка 411 „Клиенти” (4111 „Клиенти в страната”) с обща фактурна стойност (данъчна основа + ДДС). Със следващи счетоводни записвания е кредитирана с/ка 411 „Клиенти” (4111 „Клиенти в страната”) срещу дебитиране на с/ка 501 „Каса в левове” с общата фактурна стойност по фактурите, издадени на клиента. В обратната ведомост за период 01.01.2017г. – 31.12.2017г., салда в с/ки от група 20 за ДМА има в с/ка 207 „Машини и оборудване”. В аналитични салда на с/ка 207

„Машини и оборудване” по делото има 3 партии, в т.ч. хибриден принтер, режещ плотер, плоско печатащ принтер. В сайта на Търговския регистър не се установява обявяване на акт – Годишен финансов отчет (ГФО) на [фирма] 2017,2018г. За периода 01.05.2017г. до 31.05.2017г., за периода 01.08.2017г. до 31 .08.2017г., за периода от 01.12.2018г. до 31.12.2018г., за периода от 01.03. 2018г. до 31.03.2018г., в които са издадени фактурите от [фирма] на [фирма], не са установени сключени трудови договори или изплащане на възнаграждения по граждански правоотношения с физически лица.

В заключение, ВЛ посочва, че: фактурите издадени на [фирма] са включени в дневниците за продажбите, респективно в СД по ЗДДС на доставчиците за съответните данъчни периоди. Издадените фактури отговарят на изискванията на ЗСч, данъкът е начислен по смисъла на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. В счетоводството на доставчиците, е отразено надлежно начисляването на данък при продажби като задължение към бюджета, със счетоводни записвания по кредита на с/ка 453 „Разчети за ДДС” (453/1 „Начислен данък за продажбите”) срещу дебитиране на разчетната с/ка 411 „Клиенти”. По документи по делото и по счетоводни данни, [фирма] е отчело плащания по касов път по фактури на доставчиците. Установяват се и две плащания по банков път по две от фактурите на доставчик (Таблица № 6 от Заключението). ВЛ дава заключение, че доставките кореспондират с последващи доставки на ревизираното лице, въз основа на това, че основна дейност на [фирма] през ревизирания период, е извършване на рекламни услуги, включващи дизайн, вътрешна и външна реклама на недвижими и движими обекти, изработка на рекламни материали, като е налице сходство в естеството на услуги, фактурирани от доставчици на [фирма] с такива, фактурирани на клиенти, предвид икономическата дейност на дружеството. [фирма] е отчело приходи от продажби на стоки и услуги. Фактури за продажби на стоки и услуги, издадени от [фирма] на клиенти, са обективирани в Таблица № 7 от Заключението.

По отношение на индивидуализацията на услугите, ВЛ, изрично посочва, че доколкото са касае именно за услуги, в съответствие с методологията на счетоводната отчетност (характеристиката на счетоводните с/ки и тяхната кореспонденция) и индивидуалния вътрешен сметкоплан на ревизираното лице, услугите не се заприхождат в материалните с/ки от група 20 или група 30, а се отчитат като текущ разход в с/ки от група 60 „Разходи по икономически елементи” (с/ка 602 „Разходи за външни услуги”). С/ките от група 60 се приключват със с/ките от група 61 „Разходи за дейността”. При годишното приключване, с/ките от гр. 61 „Разходи за дейността”, с или без преминаване през с/ките от гр. 70 „При-ходи от продажби”, се приключват със с/ка 123 „Печалби и загуби от теку-щата година, в която счетоводна с/ка се формира резултатът от дейността. В този смисъл, разходите за външни услуги се явяват част от себестойността и тяхната възвръщаемост, заедно с всички други разходи по осъществяването на дейността, се очаква с приходите от дейността, поради което не е възможно и не съществува законова база за определяне на количествена съпоставимост при последващи доставки. Същевременно ВЛ, установява, че [фирма] е отчело сходни по естество доставки (покупки) на услуги и по фактури на други доставчици, видно от

аналитичен дневник на с/ка 602 „Разходи за външни услуги” в кореспонденция със с/ка 401 „Доставчици” за период 2015г. – 2017г., свързани с дейността на дружеството, посочени в заключението.

Въз основа на установените по делото факти, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата до съда изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК срещу РА, който е обжалван по административен ред, се явява процесуално допустима.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на РА включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации, че Ревизионен акт /РА/ №Р-22221319001047-091-001/21.08.2019 г., издаден от В. А. В. - орган, възложил ревизията и П. Т. П. - ръководител на ревизията, е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, и чл. 119, ал. 2, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. По административната преписка е приложен РД и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

По делото е установено и не е спорно между страните, че жалбоподателят е данъчно регистрирано лице, в т.ч. по ЗДДС. Установено е в хода на ревизионното и съдебно производство, че организацията на счетоводството на ревизираното лице, обхваща пълно, хронологично и аналитично регистриране и съхраняване на информацията от първичните документи, като същото е водило текущо счетоводно отчитане в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и счетоводните стандарти и утвърден от ръководството индивидуален сметкоплан. Формата на счетоводството осигурява синхронизирано хронологично и систематично (аналитично и синтетично) счетоводно отчитане. Съгласно чл. 124 от ЗДДС се водят регистрите /дневник за покупките и дневник за продажбите/, които отговарят на чл. 113 от ППЗДДС. Счетоводната отчетност е организирана съобразно изискванията на този закон и на база НСС.

По делото са представени и приети на хартиен и магнитен носител, удостоверения за връчване по електронен път и за притежание на валиден електронен подпис на издателите на актовете, издадени в хода на ревизионното производство, като не се констатира нарушения на административнопроизводствените правила, обосноваващи незаконосъобразност на акта на това основание.

По отношение на материалната законосъобразност на оспорения акт:

Ревизиращите органи, въз основа на установените в ревизионното производство факти, които напълно кореспондират със заключението на ВЛ по приетата в хода на съдебното производство, са достигнали до идентичен

извод по отношение на всички издадени от осемте доставчика на дружеството, за процесния период, обективирани подробно в табличен вид в съдържанието на РА, РД и Заключението по ССчЕ, че: не е доказано извършването на услугите именно от доставчиците по процесните фактури, поради което и не е налице реалност на тези доставки. Ревизиращите органи са направили извод, че при липсата на годни доказателства, удостоверяващи извършването на реални доставки, е налице „абсолютна симулация на доставките“, като преките доставчици, не могат да се „легитимират като извършители на фактурираните услуги“, а [фирма], не е проявило добросъвестност, да проучи доставчиците си, поради което „не би могло да не предполага, че е замесено в данъчна измама“. Ревизиращите органи, въз основа на събраните данни, са приели, че е налице „презумпция за знание и ревизираното лице, не е възможно да не предполага, че участва в привидни доставки, с цел злоупотреба с ДДС и произтичащите от това благоприятни правни последици за него“, чрез неправомерно начислен и използван данъчен кредит. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит като с РА, са коригирани декларираните резултати по ЗДДС и са установени задължения за данък върху добавената стойност, в общ размер на главницата от 40 284.20 лв. и лихви за забава в размер на 11 358.54 лв., въз основа на отказано право за признаване на данъчен кредит по ЗДДС, за данъчни периоди: от м. 06.2015 г. до м. 12.2015 г. /вкл./, от м. 03.2016 г. до м. 09.2016 г. /вкл./, м. 11.2016 г., м. 12.2016 г., м. 03.2017 г., м. 05.2017 г., м. 07.2017 г., м. 08.2018 г., м. 09.2018 г., м. 11.2017 г., м. 12.2017 г. и м. 03.2018 г., по фактури, издадени от: [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК].

Въз основа на установените по делото факти и становищата на страните в хода на административното и съдебното оспорване, съдът намира, че спорът по същество се свежда до материалната законосъобразност на РД, в оспорената част, с оглед обосноваването на отказа на ревизиращия орган за възстановяване на данъчен кредит по отношение на процесните, посочени по-горе фактури и доставчици, с аргумент за липсата на реалност на осъществените доставки по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, поради това, че не се доказва същите да са осъществени от доставчиците по фактурите или техен подизпълнител. Същевременно са направени изводи в РД, за заобикаляне на закона и създаване и използване на фактури с невярно съдържание, обективирани абсолютно симулативни сделки, като е прието, че жалбоподателят е следвало да знае, че е участвал в данъчна измама. Ревизиращият орган е направил извод, че не възниква правото на приспадане на данъчен кредит, съгласно чл. 68, ал.1 от ЗДДС. Жалбоподателят оспорва материалната законосъобразност на този извод, като посочва, че доставките са реално осъществени и вложени и отчетени, като разходи за дейността, отчетени като услуги в себестойността на последващите им доставки. Посочва, че няма задължението да съхранява доказателства за материалната и кадрова обезпеченост на доставчиците си, както и че не може да му бъде вменено във вина неизпълнение на задълженията на доставчиците, за

публикуване на ГДД, не носи отговорност за действията на предходните си доставчици по веригата, във връзка с тяхната дерегистрация по ЗДДС и посочения от ревизиращите органи „рисков профил“. Същевременно излага, че е установено плащане по доставките, а неподдаването на информация в НАП, по отношение на регистрираните ЕКАПФ, от доставчиците, не променя факта на настъпването на данъчното събитие и на това основание, не може да бъде отказан данъчен кредит, а твърденията за заобикаляне на закона, симулация и участие в данъчна измама, не са доказани и като такива са необосновани.

По делото не се спори относно фактическите констатации, установени в ревизионното производство от ревизиращия орган. Същите се потвърждават и от представените в хода на съдебното производство доказателства и заключението на ВЛ по ССЧЕ. Не е предмет на спора и непредставянето на доказателства от преките доставчици, поради невъзможността да бъдат открити и/или непредставянето на исканите от ревизионните органи доказателства и обяснения във връзка с насрещните проверки. В действителност изводът за липса на кадрова и техническа обезпеченост и възможности за реално извършване на договорените услуги, е базиран на справки в масивите на НАП и констатираният рисков профил на тези дружества, липсата на данни за регистрирани трудови договори или граждански договори с лица, на длъжности, в обхвата на предмета на доставките, за част от доставчиците. По отношение на техническата обезпеченост-се установява, такава по отношение на по-голямата част от доставчиците, от заключението на ВЛ, като при други-липсата на техническа обезпеченост, е въз основа на данни от заприхождаване на ДМА или изобщо поради липсата на счетоводни данни.

По делото не се спори, а се установява и от събраните доказателства, че ревизираното лице-жалбоподател, е регистрирано по ЗДДС, води надлежно счетоводство, което отговаря на изискванията на ЗСч и международните счетоводни стандарти /СС/. Спорните фактури, отговарят на изискванията на чл. 114 от ЗДДС и чл. 7 от ЗСч, като съдържат всички изискуеми реквизити. Не са констатирани нередности относно воденето на счетоводството в ревизираното лице. Към всяка от спорните фактури, са приложени договори, двустранно подписани приемо-предавателни протоколи, като датата на която е приета за изпълнена услугата, следва да се приеме за данъчно събитие, по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, съгласно която това е датата на която стоката е прехвърлена или услугата е извършена. Установени са надлежни счетоводни записвания и подадени справки в НАП, от страна на всички доставчици на ревизираното лице, за процесните периоди и по отношение на процесните фактури, в т.ч. и по отношение на извършване на плащанията по касов или банков път, удостоверени в заключението по ССЧЕ по делото.

Не се оспорват констатациите на РА, че поради невъзможността за проверка в счетоводствата на доставчиците, не може да бъде установено, дали услугите по фактурите са извършени от доставчиците или от техни подизпълнители, както и, че за процесния период доставчиците, нямат регистрирани трудови договори и уведомления за наети лица по трудово правоотношение, пред НАП, по Кодекса на труда. Не се оспорва и факта, че от страна на

ревизиращите органи, не е установено по отношение на доставчиците или техни подизпълнители, да са регистрирани и изплащани възнаграждения, по представените граждански договори с ФЛ, наети за изпълнение на възложената работа. От информационните масиви на НАП, по отношение на доставчиците е установено, че същите са декларирали в дневниците фактури, издадени в полза на жалбоподателя.

Въз основа на извършеното по-горе отделяне на спорното от безспорното по делото следва да се приеме, че предметът на настоящия спор не касае фактически констатации по ревизионния акт. Спорът е правен и се отнася до тълкуването и прилагането на Закона за ДДС, във връзка с материалната обосновадост на оказа за приспадане на данъчен кредит в полза на жалбоподателя-получател на доставка по процесните фактури за предоставяне на услуги във връзка с икономическата му дейност, поради липса на реалност на доставка и твърденията за данъчна измама и заобикаляне на закона, във връзка с начисляването на ДДС и ползването на фактури с невярно съдържание, което представлява твърдение за участие в изградена симулативна структура във връзка със създаването на необосновано предимство по ЗДДС, в полза на жалбоподателя.

По отношение на всичките осем доставчика, за ревизирия период, ревизиращият орган е мотивирал отказа си с идентични изводи, а именно с факта, че доставчика не може да докаже по безспорен начин обосноваността за издаването на процесните фактури, както и наличие на необходимата, техническа, материална и трудова обезпеченост за извършване на доставките. Прието е, че е налице рисков профил на доставчиците, съобразно информационните масиви на НАП. По отношение на ревизираното лице-жалбоподател, ревизиращият орган е приел, че не е положил грижа да проучи доставчиците си, като намира за доказано че е участвал в данъчна измама, като е заобиколил закона, с цел данъчно предимство и е приел наличието на знание в жалбоподателя, за тези факти и обстоятелства. Обосновал е изводите си с това, че доколкото, както доставчика, така и ревизираното лице носят доказателствена тежест за установяване реалността на доставката, като не са успели в хода на ревизионното производство по безспорен и категоричен начин да установят реалността на доставките, за което не са спазили принципа за добросъвестност при водене на търговската си дейност, са създали фактури с невярно съдържание, с цел ползване на данъчно предимство. Въз основа на това и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 9 от ЗДДС, е отказано правото на приспадане на данъчен кредит за процесния период и фактури.

Изводът за липса на реална доставка е резултат на оценка на установени факти и обстоятелства от обективната действителност, т.е. прилагане на определени логически правила към обективно съществуващи факти. Като такава тя подлежи на съдебен контрол, т. е. да бъде установено дали изводът за липса на реална доставка е изграден при правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени по време на ревизията. В този смисъл при обжалването на РА не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като положителен и благоприятен за него факт, свързан с възникването на право на данъчен кредит, а и следва да бъде

установено доколко изводът на органа по приходите за липса на реална доставка е логически и правно издържан.

По делото е безспорно установено, че жалбоподателят е регистрирано по ЗДДС лице, което е организирано и водило текущо счетоводно отчитане в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и счетоводните стандарти. Формата на счетоводството осигурява синхронизирано, хронологично и систематично счетоводно отчитане. Установено е, за ревизирания период, че дружеството е реализирало последващи доставки във връзка с основната си икономическа дейност и приходи от продажби, които са в обхвата на икономическата му дейност и в себестойността им се включват като текущи разходи доставките по процесните фактури.

Съдът намира, че при така установените факти ответникът е достигнал до погрешни и необосновани изводи за липса на реално получени доставки по фактурите, издадени от доставчиците на жалбоподателя. Аргументите му по отношение на всяка една от процесните фактури са аналогични. Като законово основание се посочва чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС във вр. чл. 9 от ЗДДС, а като фактическо основание – липсата на данни и доказателства от страна на доставчика, относно действителността на доставките по издаваните фактури, поради липсата на необходимата, техническа, материална и трудова обезпеченост за извършване на доставките.

При анализа на правните норми, регулиращи правото на данъчен кредит, следва извод, че правото на приспадане на данъчен кредит е налице винаги по отношение на всяка доставка, за която са налице условията на чл. 68, ал. 1 и чл. 69 ЗДДС и липсват ограниченията на чл. 70 ЗДДС, ако това право е упражнено съобразно реда на чл. 71, ал. 1 ЗДДС.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС данъчен 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 облагаема доставка. Когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, същото има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Ограниченията на правото на приспадане на данъчен кредит са регламентирани в чл. 70, ал. 1, т. 1 - т. 6 ЗДДС.

В процесния случай, органите по приходите приемат от една страна, че не е налице реална доставка по смисъла на чл. 9 ЗДДС и съответно приемат, че е налице обстоятелство по чл. 70, ал. 5 ЗДДС, т.е че данъка по процесните доставки на услуги е начислен неправомерно.

От събраните по делото доказателства в хода на административното и съдебното производство, съдът прави извод, че тези изводи на ревизиращите органи, се основават на неправилен анализ на установените при ревизията факти. Без да е анализиран в пълен обем наличието на доказателства при жалбоподателя и доставчиците, за реализирането на услугата и приемането на услугата с надлежни документи, представляващи първични счетоводни документи, кореспондиращи напълно с надлежните счетоводни удостоверения по фактурите, а именно представени договори, с предмет

процесните доставки на услуги, приемане на възложената работа чрез изричното удостоверяване в двустранно подписани приемо-предавателни протоколи, наличието на последваща реализация, свързана с осъществяваната от жалбоподателя по предмет независима икономическа дейност, надлежно установена и документално обоснована от страна на жалбоподателя.

Законът не задължава получателя на услуга, както е жалбоподателя, да съхранява количествено-стойностни сметки и разходни норми за стоки, материали, труд, извършени от доставчика, данни относно това кои лица конкретно и с каква техника и дали са използвали техника, са извършвали конкретната възложена дейност, по какъв начин е престирана договорената услуга, както и данни дали са извършени от лица заети по трудово правоотношение или са подизпълнители на доставчика, доколкото резултатът от тези данни са обективирани в един окончателен акт и това са представените в хода на ревизионното и съдебно производство приемо-предавателни протоколи. Не може да бъде вменена във вина на жалбоподателя, липсата на първични документи, касаещи доставчика, като за извършване и приемане на услуги, е достатъчно наличието на приемо-предавателни протоколи, удостоверяващи факта на приемането на работата за възложените услуги, договори и извършено плащане-пълно или частично. Фактурите се съпровождат от първични документи, договори, извършени, осчетоводени плащания по касов път и по банкови преводи Няма спор в теорията и практиката, че основното правило въведено с чл. 63 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, възпроизведено в чл. 25 от ЗДДС, определя, че данъчното събитие, възниква на датата, на която услугата /както е в конкретния случай/ е извършена, като за данъчно задълженото лице, възниква задължение да начисли данъка, който става изискуем. В този смисъл е и практиката на СЕС, като в дело C-247/10 /C. v. H. / Комисия срещу У./, е посочено, че правото на данъчен кредит възниква с факта на данъчното събитие, независимо от това дали е налице плащане към доставчика, по конкретната доставка. Директивата допуска държавите-членки да предвидят правила, дерогиращи изрично това правило, но доколкото такива липсват в националният ЗДДС, във връзка с конкретните доставки на услуги, следва да се приеме, че се прилага основаното правило за настъпване на данъчно събитие при доставката на услугата чрез факта на приемането и.

Поради това е допустимо авансово и частично плащане, както и плащането на по-късен етап или забавянето му, при удостоверено счетоводно задължение по договорите. От друга страна липсата на възможност да се направи проверка при доставчиците и техни пропуски за надлежно осчетоводяване или отразяване на доставките, както и липсата на данни, посочено като основание за отказа в РА и РД, също не може само на това основание да обоснове отказ за признаване на данъчен кредит. Не може да бъде вменено във вина на жалбоподателя и конкретно поведение на доставчиците му, съобразно удостовереното от данъчните органи наличие на техен „рисков профил“ в информационните масиви на НАП, както и тяхната служебна дерегистрация по ЗДДС, след процесния период. Същевременно не са събрани никакви

доказателства във връзка с твърдението за знание на ревизираното лице, че е участвало в данъчна измама или умишлено поведение за заобикаляне на закона, единствено с цел постигане на данъчно предимство, както и такива удостоверяващи задължение на жалбоподателя за това знание. Тези правни термини, сами по себе си, единствено чрез посочването им в РД, не установяват юридически факти, обосноваващи тяхното наличие. Доказателства в този смисъл не са събрани от ревизиращите органи, не са анализирани, не са представени и в хода на съдебното производство, като законът не допуска „презюмиране“ на тези юридически факти, както е посочено в РА и РД, а изисква установяване с допустими доказателства и доказателствени средства и доказателствената тежест по отношение на тези факти, е на ответната страна в производството.

В тази връзка, настоящият състав съобразява обстоятелството, че облагането с ДДС не може да представлява санкция за технически и документални пропуски и спорове между доставчика и получателя на услугата. Органите по приходите са били длъжни в хода на ревизията да установяват безпристрастно фактите и обстоятелствата от значение за правата, задълженията и отговорността на задълженото лице и да изяснят всички факти и обстоятелства от значение за установяване и събиране на публичните вземания, включително като извършат посещение на обекта и установят извършените доставки на услуги.

На следващо място, по време на ревизията и на съдебното производство не бяха установени факти, от които да следва извод, че с която и да е от процесните доставки се прикрива друго съглашение, което е определено от ревизиращите органи като „абсолютна симулация“ или такива, от които по безспорен и категоричен начин да се направи извод, че дейностите описани по процесните договори, за които са издадени спорните фактури, са извършени от самия жалбоподател. От доказателствата по делото не може да се установи по безспорен и категоричен начин наличието на изкуствена правна конструкция, а се касае за доставки, свързани с облагаемата икономическа дейност на жалбоподателя, с осъществяването на която преследва позволена от закона цел - търговска дейност с цел печалба. Категорично не може да се направи извод за намерение за увреждане на интересите на обществото или на другата страна по сделката. Следователно не се касае за злоупотреба с право, тъй като не са установени данни, които могат да бъдат отнесени както към субективния, така и към обективния елемент на това деяние.

Също така от данните в РА не може да се приеме, че по отношение на никоя от процесните фактури са налице данни, които да сочат на измама по смисъла на правото на ЕС в областта на косвеното данъчно облагане. Доставчиците са потвърдили издаването на фактурите с включването им в дневниците си за продажби. Обстоятелството, че доставчик или негов подизпълнител не може да бъде открит, че не е подавал декларации по ЗКПО, както и, че не е изпълнил свои законоустановени задължения, във връзка с данъчно облагане или регистрирането на граждански договори за наети физически лица и неплащането на осигуровки и данъчни задължения по тях, не може да обоснове отказ на правото на приспадане на данъчен кредит на

жалбоподателя, при положение, че са изпълнени изискванията по същество. По делото липсват доказателства, че действителният доставчик е друго лице, като този въпрос не е изследван изобщо от административния орган. От доказателствата, събрани в хода на настоящото производство, не следва и извод, че жалбоподателя е знаел или е трябвало да знае, че която и да е от процесните доставки е свързана с измама от страна на доставчика, следователно не е налице и субективният елемент на данъчната измама. Не са представени доказателства за наличие на тези обективни данни, от които може да се заключи, че е налице данъчна измама или, че жалбоподателят участва в симулативни сделки. Понятието, както и пределите на доказването му е посочено в Решение по дело С-18 от 13.02.2014 г. на СЕС. В него се подчертава необходимостта националният съдия да съобрази всички фактически обстоятелства и въз основа на тях да изгради заключението си за реалност на доставките, като се уточнява, че „обстоятелството, че доставената услуга не била действително извършена от посочения във фактурите доставчик или от негов подизпълнител, по-специално тъй като последните не разполагали с необходимите персонал, материали и активи, разходите за тяхната услуга не били оправдани в счетоводната им документация или се оказало, че някои документи не са били подписани от посочените в тях като доставчици лица, само по себе си не е достатъчно, за да се изключи правото на приспадане.

Т.е. по ревизионната преписка категорично не са установени данни за данъчна измама или злоупотреба с право, а следователно не са установени и основания по т. 1 от диспозитива решение на СЕС по дело С-18/13, за да бъде отказано правото на приспадане на данъка на жалбоподателя. Така и решение № 6047 от 26.05.2015 г. по адм.д. № 8024 от 2014 г. на ВАС, Първо отделение.

Както Съдът на ЕС многократно изтъква в практиката си (решенията по делата „Б.“, „Ф.“, [фирма], [фирма] и цитираната в тях практика и др.), че режимът на правото на приспадане на данъчен кредит, предвиден в Директива 2006/112 не допуска данъчнозадължено лице, което не е знаело или не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че сделка по веригата от стоки преди и след осъществената от данъчнозадълженото лице сделка е опорочена поради измама с ДДС, да бъде санкционирано, като не му бъде признато право на приспадане на данъчен кредит. Така и Решение № 6047 от 26.05.2015г. по адм.д.№ 8024 от 2014г. по описа на ВАС, I отд., Решение №252 от 10.01.2017г. по адм.д.№ 11876 от 2015г по описа на ВАС,VIII отд.,Решение № 518 от 16.01.2017г. по адм.д. № 8295 от 2015г. по описа на ВАС, I отд.

След като няма спор, че спорните доставки на услуги по фактурите издадени от преките доставчици на жалбоподателя, са вложени в себестойността на негови последващи доставки и отчетени като текущ разход, не може да се твърди липса на доставка по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. Затова получателят, в качеството му на данъчнозадължено лице, разполагащо с данъчни фактури, отразяващи действително извършени услуги, по които дружеството е платило, има право на данъчен кредит в размер, съответстващ на платения ДДС по фактурите, респ. неправилно му са определени допълнителни

данъчни задължения по ЗДДС и лихви в резултат от това.

В този смисъл константна е практиката на СЕС, че правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. Решение от 21 юни 2012 г. по дело *M. et D.*, С 80/11 и С 142/11, все още непубликувано в Сборника, точка 37 и цитираната съдебна практика). В тази връзка Съдът неведнъж е подчертавал, че предвиденото в чл. 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. По-конкретно това право се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. Решение от 21 март 2000 г. по дело *G. и др.*, С 110/98—С 147/98, *R.*, стр. I 1577, точка 43, Решение от 15 декември 2005 г. по дело *C. P.*, С 63/04, *R.*, стр. I 11087, точка 50, Решение от 6 юли 2006 г. по дело *K. и R. R.*, С 439/04 и С 440/04, *R.*, стр. I 6161, точка 47 и Решение по дело *M. et D.*, посочено по-горе, точка 38).

Необосновани и недоказани остават и твърденията за изграждането на схема за данъчна измама, с единствената цел да се постигне данъчно предимство в полза на жалбоподателя. За да е налице такова данъчно предимство, съгласно мотивите на дело *C-255/02 /X. (H.)*, по отношение на удостоверените доставки и свързаните с тях данъчни фактури и първични счетоводни документи, следва да е установено, че за всички участници в конкретните документирани доставки, е доказано намерение за създаването и използването на документите, единствено с цел заобикаляне на закона и постигане на данъчно предимство, като същевременно доставките не попадат в обхвата на независимата икономическа дейност на лицата и не са икономически обосновани. При всички случаи изграждането на такава симулативна конструкция на сделки с цел заобикаляне на закона и данъчна измама, следва да е безспорно установена въз основа на всички обективни данни, установени за конкретния случай, каквито не са събрани в хода на ревизионното и съдебното производство. В този смисъл са и мотивите по съединени дела *C-354/03 /Оптиген (O.)*, *C-355/02 /Ф. (F.)* и *C- 484/03 /Б. Х. С. (B. H. S.)*.

По решението на СЕС от 6 септември 2012г. по дело *C-324/11 G. T.*, само когато данъчният орган представи конкретни улики за наличието на данъчна измама, Директива 2006/112 и принципът на данъчния неутралитет допускат съдът да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка. В този случай правото на приспадане може да бъде отказано, само когато данъчният орган установи въз основа на обективни данни, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или друг стопански субект нагоре по веригата. Както се посочва в т. 49 от цитираното решение на СЕС, такова знание или злоупотреба от страна на самото данъчно задължено лице биха могли да са налице, ако се установи, че спорните услуги са извършени от персонала на друг стопански субект, различен от издателя на фактурата, или от друг подизпълнител, но се

прикрива с измамна цел действителният доставчик на услугите или пък услугите са извършени от самото данъчно задължено лице със собствен ресурс, а фактурите се използват от него с измамна цел и неправомерно ползване на правото на приспадане. Органът по приходите обаче в настоящия случай не е предоставил никакви обективни данни и доказателства за наличието на някое от посочените обстоятелства, за установяване извършването на услугите от самото данъчно задължено лице-жалбоподател. В този смисъл е практиката на ВАС по аналогични фактически установявани, вкл. и в Решение № 5403 от 13.05.2015 г. по адм.д. № 8627 от 2014 г. по описа на ВАС, I отд.

От събраните по делото доказателства се установява, че доставките на услуги са реализирани и използвани за последващи доставки, свързани с икономическата дейност на ревизираното лице и тези услуги са използвани от получателя за целите на неговите облагаеми сделки във връзка с осъществяваната от него по занятие независима икономическа дейност, като не се установи по безспорен и категоричен начин симулативност на доставките, данъчна измама, заобикаляне на закона и /или знание или задължение за знание на жалбоподателя за участие в данъчна измама.

В обобщение следва да се приеме, че РА, в обжалваните части, е материално незаконосъобразен и необоснован, по изложените по-горе съображения, поради което жалбата е основателна и следва да бъде уважена, а оспореният РА отменен в оспорената част.

С оглед изхода от правния спор и направено искане от жалбоподателя, ведно с приложен списък по чл. 80 от ГПК и доказателства към него, и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК ответникът следва да бъде осъден да заплати сторените от жалбоподателя съдебно-деловодни разноски в общ размер на 3330 лв. лева, в т.ч. ДТ-50 лв. , адвокатски хонорар-2520 лв., с ДДС, съобразен с нормата на чл.8 от Наредба 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения и 760 лв.-възнаграждение за ВЛ. От ответната страна е направено възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение, което съдът намира за неоснователно, доколкото същото е в действителност под определения размер по чл.8 от Наредба 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, както и съответства на действителната фактическа и правна сложност на делото.

Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, Трето отделение, 63–ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], Бл. Бриз-Север-2, Ап. 58, представлявано от Управителя Е. П., *Ревизионен акт /РА/ №Р-22221319001047-091-001/21.08.2019 г.*, издаден от В. А. В. - орган, възложил ревизията и П. Т. П. - ръководител на ревизията, в потвърдената с Решение № 1932/18.11.2019 г., част, на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, С., с който са установени задължения за данък върху добавената стойност, в общ размер на главницата

от 40 284.20 лв. и лихви за забава в размер на 11 358.54 лв., въз основа на отказано право за признаване на данъчен кредит по ЗДДС, за данъчни периоди: от м. 06.2015 г. до м. 12.2015 г. /вкл./, от м.03.2016 г. до м.09.2016 г./вкл./, м.11.2016 г., м.12.2016 г., м.03.2017 г., м.05.2017 г., м. 07.2017 г., м.08.2018 г., м.09.2018 г., м.11.2017 г., м.12.2017 г. и м.03.2018 г., *поради материална незаконосъобразност и необоснованост.*

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – С., да заплати на Е Реклама“ Е., ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], Бл. Бриз-Север-2, Ап. 58, представлявано от Управителя Е. П., сумата от 3330.00 лева (три хиляди триста и тридесет лева), *представляваща съдебно-деловодни разноски.* *Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от получаване на съобщенията до страните.*

СЪДИЯ: