

РЕШЕНИЕ

№ 5170

гр. София, 31.07.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,
в публично заседание на 10.05.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елеонора Попова

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **1907** 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 „ГАРБ АУДИЕНС МЕЖЪРМЕНТ БЪЛГАРИЯ“ АД, ЕИК-[ЕИК], чрез адв. М. П. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22220520004379-091-001/21.09.2021 г., издаден от Ф. Й.- орган, възложил ревизията и Т. В.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1874/10.12.2021 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с който са установени допълнителни задължения за довносяне по ЗДДС в общ размер на 281 530.21 лева /главница и лихви/.

Релевират се доводи за немотивираност на ревизионния акт. Твърди се, че представените с възражението срещу РА аргументи и множество доказателства били отхвърлени от актосъставителя без изложени аргументи, като били преповторени дословно изводите от Ревизионния доклад /РД/. Във връзка със спорните доставки били представени договори, Приемо- предавателни протоколи, доставките били заплатени от жалбоподателя по банков път, както и всички спорни доставки били вложени в независимата икономическа дейност на дружеството и в следствие извършили последващи облагаеми такива. Те били осчетоводени от жалбоподателя и дружеството се задължило към бюджета, като в хода на ревизията представили издадените фактури към клиенти, които били заплатени изцяло по банков път от тези клиенти. Предвид това бил неверен извода на органите по приходите за липса на

реални доставки. Намира за порочно постъпването в бюджета на две плащания на ДДС- веднъж като дължима от доставчика сума, за това, че същият я е посочил в издадена от него фактура и втори път под формата на непризнат данъчен кредит за получателя на доставката. Изложени са подробни съображения относно реалност на спорните доставки от всеки един от доставчиците на жалбоподателя. Според жалбоподателя, най- значимата незаконосъобразност на акта се състои в практическата липса на правно основание за постановяване на отказа- основание „достатъчно доказателства за реалност на доставката“ липсвало в закона. Органите по приходите вменявали на жалбоподателя участие в данъчни измами, без да представят годни доказателствени средства за това. Позовава се на практика на СЕС. Моли съда да отмени РА като незаконосъобразен, необоснован, неправилен.

В съдебно заседание жалбоподателят, редовно призован, чрез процесуалния си представител поддържа жалбата. Сочи, че в хода на производството се доказала действителността на извършените услуги. Претендира разности, съгласно списък.

Ответникът– директор на Дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП редовно призован, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура– редовно уведомена, не изпраща представител за участие в производството.

Съдът, след като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22220520004379-020-001/21.07.2020 г., с която е възложено извършване на ревизия на „ГАРБ АУДИЕНС МЕЖЪРМЕНТ БЪЛГАРИЯ“ АД за определяне на задълженията за ДДС за данъчните периоди от 01.04.2017 г. до 31.12.2019 г., връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл.30, ал. 6 от ДОПК на деклариран от дружеството електронен адрес на 29.07.2020 г., от която дата започнал да тече определеният 3-месечен срок за извършване на ревизията. Със Заповеди за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) №Р-22220520004379-020-002/28.10.2020 г. и №Р-22220520004379-020-003/26.11.2020 г. срокът за приключването на ревизията е бил продължаван, като е определен краен срок- до 23.12.2020 г. Заповедите са издадени от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22220520004379-092-001/27.04.2021 г., връчен по електронен път на 28.04.2021 г. Срещу същия е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. №53-00-1215/12.05.2021 г. с приложени доказателства, прието за частично основателно.

Ревизията е приключила с оспорвания в настоящото производство Ревизионен акт /РА/ №Р-22220520004379-091-001/21.09.2021 г., издаден от Ф. С. Й. – орган, възложил ревизията и Т. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.– ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 27.09.2021 г. С РА на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС е извършена корекция на декларирания резултат за данъчен период 02/2018 г., като е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактура №12/28.02.2018 г. с данъчна основа в размер на 100 500,00 лв. и ДДС – 20 100,00 лв., издадена от „ЛИМОС 2016“ ЕООД след датата на дерегистрация по ЗДДС

на дружеството на 23.02.2018 г. С РА на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС на „ГАРБ АУДИЕНС МЕЖЪРМЕНТ БЪЛГАРИЯ“ АД е отказано право на приспадане на данъчен кредит, упражнен през данъчни периоди 07/2018 г., 09/2018 г., 10/2018 г., 12/2018 г., 01/2019 г., 09/2019 г., 10/2019 г., 11/2019 г. и 12/2019 г. в общ размер на 203 661,00 лв. по всички фактури, издадени от „ЕЛИ-СТИЛ 2016“ ЕООД, „ЕМ ДЖИ СТИЛ“ ЕООД, „КАНДИ ВЛ“ ЕООД и „ОДАВИЖЪН СТУДИО“ ЕООД. И на основание чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания (ЗЛДТДПДВ) са начислени лихви за просрочие в общ размер на 57 769,21 лв.

В хода на ревизионното производство, са предприети процесуални действия, подробно описани в констативната част на ревизионния доклад, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от ревизионния акт.

На ревизираното дружество са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ). В отговор на същите от „ГАРБ АУДИЕНС МЕЖЪРМЕНТ БЪЛГАРИЯ“ АД са представени следните доказателства: спорните фактури; сключени договори с приложения към тях; приемо- предавателни протоколи; декларации; хронологични ведомости на счетоводни сметки; банкови извлечения за извършени плащания, писмени обяснения и други.

С протокол №0858011/15.12.2020 г. е документирано посещение в счетоводен офис за проверка на оригинална търговска и счетоводна документация.

С протоколи №Р-22220520004379-П.-001/19.04.2021 г. и №Р-22220520004379-П.-002/19.04.2021 г. са приобщени доказателства, събрани в хода на контролни производства спрямо „ГАРБ АУДИЕНС МЕЖЪРМЕНТ БЪЛГАРИЯ“ АД с УИН П-22220520017998 и УИН П-22220520018884.

Органите по приходите установили, че ревизираният субект упражнил право на приспадане на данъчен кредит по фактури за доставки на услуги, издадени от доставчици, които се водили с рисков профил: „ДИЗАЙН БГ КЪМПАНИ“ ЕООД; „ЕЛИ-СТИЛ 2016“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ЕМ ДЖИ СТИЛ“ ЕООД; „КАНДИ ВЛ“ ЕООД (ново наименование „ВАНРУМ“ ЕООД), ЕИК[ЕИК]; „ЛИМОС 2016“ ЕООД; „МАКС АТМ“ ЕООД; „ОДАВИЖЪН СТУДИО“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Констатирани, че фактурите са включени в дневниците за покупки на ревизираното дружество и съответно в справките-декларации по ЗДДС.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на „ДИЗАЙН БГ КЪМПАНИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ЕМ ДЖИ СТИЛ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ЛИМОС 2016“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „МАКС АТМ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и са приобщили доказателства за останалата част от подизпълнителите, събрани при предходни контролни производства спрямо „ГАРБ АУДИЕНС МЕЖЪРМЕНТ БЪЛГАРИЯ“ АД. Резултатите от контролните действия са отразени в съставените протоколи за извършени насрещни проверки (ПИНП), според които всички посочени контрагенти са с прекратена регистрация по ЗДДС при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. При извършените посещения същите не са били открити на декларираните адреси, не е осъществен пряк контакт с управителите на проверените дружества и/или с упълномощени от тях лица и не е бил предоставен достъп на органите по приходите за проверка на оригинални първични документи и съответните счетоводни регистри. В указания срок и извън него, проверените доставчици са депозирали по електронен път копия на документи и писмени обяснения, в т.ч. издадените фактури, договори, хронологични счетоводни регистри и други. Във връзка със събиране на информация

относно македонските граждани К. Колтовски и А. К.- управители на дружествата „МАКС АТМ“ ЕООД и „ЛИМОС 2016“ ЕООД, са изпратени искания за извършване на действия от други контролни органи до дирекция „Миграция“ при ОД на МВР. В отговор е предоставена информация за датите на влизане и излизане на лицата през ГКПП на Република България.

Приходните органи установили, по отношение на фактура №12/28.02.2018 г. с данъчна основа в размер на 100 500,00 лв. и ДДС – 20 100,00 лв., издадена от „ЛИМОС 2016“ ЕООД, че е издадена след датата на дерегистрация по ЗДДС на дружеството на 23.02.2018 г. С оглед установеното и на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС е извършена корекция на декларирания резултат за данъчен период 02/2018 г., като е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 20 100,00 лв.

На следващо място, „ГАРБ АУДИЕНС МЕЖЪРМЕНТ БЪЛГАРИЯ“ АД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 80 431,00 лв. по 10 фактури, издадени от „ЕЛИ-СТИЛ 2016“ ЕООД; в размер на 55 430,00 лв. по 2 фактури, издадени от „ЕМ ДЖИ СТИЛ“ ЕООД; в размер на 5 940,00 лв. по 2 фактури, издадени от „КАНДИ ВЛ“ ЕООД и в размер на 61 860,00 лв. по 10 фактури издадени от „ОДАВИЖЪН СТУДИО“ ЕООД.

В хода на ревизията е установено, че с издадените фактури изброените доставчици са документирали извършване на услуги - рекламен и програмен мониторинг и инсталационни дейности във връзка с рекламния и програмен мониторинг. За удостоверяване реалността на доставките са представени редица доказателства, в т.ч. сключени договори с напълно идентично съдържание, идентични приложения към тях, приемо-предавателни протоколи и други. Според изложените в РД/РА констатации, при анализа на ангажираните съпътстващи документи органите по приходите са установили множество несъответствия, описани по отношение на всеки от доставчиците. Въз основа на изложените факти и обстоятелства и събраните в тяхна подкрепа доказателства ревизиращият екип е формирал извод за липса на реално осъществени доставки по смисъла на чл. 9 от ЗДДС между ревизираното лице, в качеството на получател и спорните доставчици.

„ГАРБ АУДИЕНС МЕЖЪРМЕНТ БЪЛГАРИЯ“ АД оспорило процесния Ревизионен акт №Р-22220520004379-091-001/21.09.2021 г. по административен ред. С Решение №1874/10.12.2021 г. на Директора на дирекция ОДОП- С. при ЦУ на НАП /Съгласно приложенияте по делото заповеди №ЗЦУ-1891/21.05.2021г. и №12397/08.12.2021 г./, РА е потвърден в оспорената част на установените резултати по ЗДДС и начислените лихви, за данъчни периоди 04/2017 г., 05/2017 г., 02/2018 г., 07/2018 г., 09/2018 г., 10/2018 г., 12/2018 г., 01/2019 г., 09/2019 г., 10/2019 г., 11/2019 г. и 12/2019г.

По делото е приета административната преписка и допълнително ангажираните писмени доказателства.

Видно от заключението на допуснатата, приета по делото и неоспорена от страните Съдебно- счетоводна експертиза, която се кредитира от съда като компетентно изготвена, при използване на специални знания, счетоводството на жалбоподателя е водено редовно по смисъла на ЗДДС, в периода на издаване и осчетоводяване на процесните фактури, по които е отказан данъчен кредит. За жалбоподателя всички процесни фактури са осчетоводени като разход и са включени в дневник покупки. Издадените от доставчиците фактури са осчетоводени като приходи в предоставените от тях счетоводни регистри. За дружествата доставчици– Одавижън студио ЕООД, Е. Стил 2016 ЕООД и К. ВЛ ЕООД са предоставени (от В. М. на мейл) изготвени

дневници покупки, продажби и Справка декларация по ЗДДС, без входящ номер на протокола, удостоверяващ подаване на тези регистри. В предоставените дневници за продажби са включени процесните фактури. За доставчика Ем Д. Стил ЕООД вещото лице не може да изкаже мнение, поради липсата на предоставени дневници. Вещото лице е изчислило размера на данъчния кредит, както и съответните лихви. Според вещото лице, не са налице достатъчно документи, счетоводни справки и информация, които да дадат сигурност да изкаже заключение, че е налице кадрова обезпеченост при доставчиците. В кориците на делото няма никаква информация за техническа обезпеченост на процесните доставчици.

Видно от прието и неоспорено от страните заключение на Допълнителната ССЧЕ, вещото лице е дало в табличен вид начисленият данък по смисъла на ЗДДС към клиентите на жалбоподателя във фактурите за продажби за следните периоди: 07.2018г., 09.2018г., 10.2018г., 12.2018г., 01.2019г., 09.2019г., 10.2019г., 11.2019г., 12.2019г. Експертната извършила анализ на вида услугите, за които са издавани фактури за продажби към Клиенти на Г. А. Межърмент България АД и ги определя като месечно еднотипни – определяне на рейтинги на всички видове медии- телевизии, радиа и печат, рекламен и програмен мониторинг, подробно описани в констативно- съобразителната част. При анализ на издаваните фактури за посочените периоди, експертната установила, че получатели по тях са телевизии, радиа, рекламни и мониторингови компании. Месечно повтарящи се клиенти (в рамките на подписани договори) в посочените периоди.

Видно от приетото и неоспорено от страните Допълнително заключение на ССЧЕ дружеството жалбоподател имало нови клиенти, за които има издавани една, две или три фактури, както и нови – инцидентни клиенти само с една издадена фактура. Видно от подробно описаните договори с нови клиенти и издавани фактури в констативно- съобразителната част, е че всичките са свързани с реклама, уеб дизайн, рекламни събития и организирането им и заснемане на рекламни-презентационни видеоклипове. Процесните фактури се отнасят за втората половина на 2018 г. и за 2019г. Предвид съдържанието на протоколите приложени към процесните фактури, че е извършван програмен и рекламен мониторинг и рекламни събития може да се направи връзка с последваща реализация, т.к. това е преобладаващата част от дейността на дружеството жалбоподател с основните си и новите си клиенти. След направения анализ на отсъствията, свързани с платен годишен отпуск на служителите на жалбоподателя, както и заетостта на част от персонала на дружеството с обслужване на новите за дружеството клиенти се установява пряка необходимост от услуги на подизпълнител, за да е възможно да се изпълни работата по договорите с клиентите на Г. А. Межърмент България.

В показанията си разпитаната в качеството на свидетел К. К. сочи, че има сключен договор за счетоводно обслужване с дружеството-жалбоподател и отговаряла за воденето на счетоводството и разплащането. Според свидетеля рекламният мониторинг като дейност можел да я извършва всеки човек, не се изисквала никаква специална квалификация и пояснява: „Човекът, който го прави гледа на запис и когато се стигне до реклама стопа и започва да описва рекламния блок. Описва се начало и край“. Същата потвърждава, че през цялото време дружеството е ползвало подизпълнители- медиен консултант и след това въпросните фирми. Свидетелката правила проверка за ДДС регистрация. Соци, че често се случвало служителят, който отговарял за приемането на услугата да има забележки по качеството и за това бавили

плащанията докато не се отстранят грешките.

В показанията си В. Б. свидетелства относно наемането на оператори, с които да произведат за дружеството рекламен блок и промо блок, като на лицата се давали флашки, на които гледали телевизия и „когато засекат рекламата е важно в нея да се запише час, минути, секунди кога е почнала и кога е свършила“, като след нея се описвал промо блок. Тези лица можели да работят от вкъщи. Свидетелката описва механизма на работата, както и начина на заплащането на труда им, а именно- след като на нея ѝ се заплатило, тя плащала на ръка на операторите, но не можела да се сети дали операторите подписвали документ за това.

В показанията си свидетелят М. Т. сочи, че отговарял за програмния рекламен мониторинг за дружеството-жалбоподател и работил дружеството- жалбоподател на трудов договор. Описва дейността си, а именно проверявал извършените работи, а как са си я разпределяли и колко е струвал трудът на един човек за един ден, не знаел. Уточнява, че рекламният мониторинг в момента е много автоматизиран, а преди имало процес, в който изграждали техен софтуер, който извършвали с подизпълнители, т.е. тогава били на друга система. Всичко се извършвало с ниско квалифицирани работници, като записите се давали и работата се приемала на флашки.

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 обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани 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 КЕП 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, ЗВР и ЗИЗВР.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма и съдържа реквизитите, съгласно 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 установените задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

Процесната ревизия е първа за спорните периоди и вид задължение.

Основният предмет на дейност на дейност на „Гарб Аудиенс Межърмент България“ АД е организация и провеждане на научни, независими и обективни изследвания на зрителската аудитория в областта на телевизионното и радио разпространение в България и др.

Предмет на спора е отказано право на данъчен кредит на „Гарб Аудиенс Межърмент България“ АД, на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, за данъчен период 02/2018 г. в размер на 20 100,00 лв., по фактура №12/28.02.2018 г., издадена от „ЛИМОС 2016“ ЕООД. И отказано право на приспадане на данъчен кредит, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС на „ГАРБ АУДИЕНС МЕЖЪРМЕНТ БЪЛГАРИЯ“ АД, за данъчни периоди 07/2018 г., 09/2018 г., 10/2018 г., 12/2018 г., 01/2019 г., 09/2019 г., 10/2019 г., 11/2019 г. и 12/2019 г. в общ размер на 203 661,00 лв. по всички фактури, издадени от „ЕЛИ-СТИЛ 2016“ ЕООД, „ЕМ ДЖИ СТИЛ“ ЕООД, „КАНДИ ВЛ“ ЕООД и „ОДАВИЖЪН СТУДИО“ ЕООД. И на основание чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания (ЗЛДТДПДВ) са начислени лихви за просрочие в общ размер на 57 769,21 лв.

Отказът на право на данъчен кредит е в резултат на недоказани доставки на услуги по смисъла на чл. 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. 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, поради което е в тежест на задълженото лице да ги докаже. 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. 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 С-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 националният 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 дали 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.

По делото се установява от събраните 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 преките доставчици, в които данъкът е посочен на отделен ред. Това се потвърждава и от заключението на вещото лице, което е проследило отразяването на фактурите в счетоводството на дружеството- жалбоподател.

Притежаването на данъчна фактура и протокол/акт обаче не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в счетоводните регистри стопански операции. Доставка е доказана само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации. При оспорване на фактурата като частен свидетелстващ документ, в тежест на ползващия се от правата по тези документи е да докаже, че отразените във фактурата стопански операции действително са осъществени. Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице. В тази връзка за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението (валидността на търговската сделка), а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост (при доставката на стока) или за извършването на услугата (по арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС).

За субекта на данъчно предимство ДЗЛ е бремето да установи с убедителността на пълното доказване осъществяването на тези правно релевантни факти- чл. 154, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК. По силата на чл. 4, ал. 3 от Закона за счетоводството, документална обосноваване на стопанските операции е налице само когато фактурата, като първичен счетоводен документ, отразява действително осъществена стопанска операция.

В случая се касае за доставки на услуги, като те подлежат 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.

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 остойностяване 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 С-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 С-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. Според Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 на СЕС "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."

На първо място, с РА е отказано право на признаване на данъчен кредит на „Гарб Аудиенс Межърмент България“ АД за данъчен период 02/2018 г. в размер на 20 100,00 лв., по фактура №12/28.02.2018 г., издадена от „ЛИМОС 2016“ ЕООД. Както бе посочено по-горе, съгласно чл. 68, ал.1 ЗДДС Данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за: 1. получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Прочитът на тази норма еднозначно и категорично изисква лицето да е регистрирано по ДДС. В случая приходните органи са установили по безспорен и категоричен начин, че процесната фактура №12/28.02.2018 г. с данъчна основа в размер на 100 500,00 лв. и ДДС – 20 100,00 лв., е издадена от „ЛИМОС 2016“ ЕООД няколко дни след датата на deregистрация на доставчика по ЗДДС- 23.02.2018 г., което влече и изначалната липса на основание за приспадане на данъчен кредит от получателя на тази фактура, без да се разглежда въпроса с реалността на доставката. Предвид това, правилно и в съответствие с нормативната уредба е извършена корекция на декларирания резултат за данъчен период 02/2018 г., като е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 20 100,00 лв. по тази фактура с обжалвания ревизионен акт, като доводите на жалбоподателя да грешка са несъстоятелни.

На следващо място, е констатирано, че „ГАРБ АУДИЕНС МЕЖЪРМЕНТ БЪЛГАРИЯ“ АД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит като получател на услуги, документиран с 24 фактури в общ размер на 203 661,00 лв., както следва: в размер на 80 431,00 лв. по 10 фактури,

издадени от „ЕЛИ-СТИЛ 2016“ ЕООД; в размер на 55 430,00 лв. по 2 фактури, издадени от „ЕМ ДЖИ СТИЛ“ ЕООД; в размер на 5 940,00 лв. по 2 фактури, издадени от „КАНДИ ВЛ“ ЕООД и в размер на 61 860,00 лв. по 10 фактури издадени от „ОДАВИЖЪН СТУДИО“ ЕООД.

За всеки от доставчиците е установено, че издадените от тях фактури са осчетоводени като приходи в предоставените от тях счетоводни регистри. Всички процесни фактури са осчетоводени в хронологичните регистри на жалбоподателя, като са осчетоводени в сметка 602 Разходи за външни услуги и са въведени в дневника за покупки в месеца на издаване. Констатирано е изключение досежно една фактура с №[ЕГН]/01.07.2019г., с доставчик Ем Д. Стил ЕООД, която е издадена с дата 01.07.2019 и е въведена в дневник за покупки месец септември 2019г., но доколкото правото на приспадане на данъчен кредит може да упражни в месеца, в който е възникнало или в един от следващите 12 месечни периода на основание чл. 72, ал. 1 ЗДДС, следва да се приеме, че е спазен срока.

Няма спор, че по делото са приети като писмени доказателства договори, с предмет- доставчиците приемат да извършат за ревизираното лице дейности, свързани с провеждане на рекламен и продуктов мониторинг. Съдържанието на всички договори, сключени с посочените дружества, включително приложенията към договорите-жанров класификатор, стандартни/нестандартни форми на реклама в телевизия, основни отчитани параметри на реклама в телевизия, класификатор с области и продуктови категории, наблюдавани печатни медии, отчитани параметри и срокове за доставка на данни са идентични. Различие е установено по отношение на периодите, подлежащи на мониторинг.

Установи се по делото от допълнителните заключения на ССЧЕ /предвид съдържанието на протоколите приложени към процесните фактури/, че е извършван от жалбоподателя програмен и рекламен мониторинг и рекламни събития и може да се направи връзка с последваща реализация, т.к. това е преобладаващата част от дейността на дружеството жалбоподател с основните си и новите си клиенти. След направения анализ на отсъствията, свързани с платен годишен отпуск на служителите на жалбоподателя, както и заетостта на част от персонала на дружеството с обслужване на новите за дружеството клиенти се установява пряка необходимост от услуги на подизпълнител, за да е възможно да се изпълни работата по договорите с клиентите на Г. А. Межърмент България. Спорен е въпросът относно конкретните доставки на услуги дали са извършвани и то именно от сочените във фактурите доставчици.

По доставчици отказаното право на приспадане на данъчен кредит е както следва:

1. По 10 фактури, издадени от „ЕЛИ-СТИЛ 2016“ ЕООД, в размер на 80 431,00 лв., с предмет на доставка по фактури „съгласно договор“, както следва:

| месец на деклариране | фактура № и дата на издаване | данъчна основа | ддс | стойност с ДДС | доставчик |
|----------------------|------------------------------|----------------|-----------|----------------|--------------------|
| 2018 07 | Ф [ЕГН]/06.07.2018 | 83 655,00 | 16 731,00 | 100 386,00 | Е.-Стил 2016 ЕООД, |
| 2018 09 | Ф [ЕГН]/04.09.2018 | 45 000,00 | 9 000,00 | 54 000,00 | Е.-Стил 2016 ЕООД, |
| 2018 10 | Ф [ЕГН]/04.10.2018 | 25 700,00 | 5 140,00 | 30 840,00 | Е.-Стил 2016 ЕООД, |
| 2018 10 | Ф [ЕГН]/16.10.2018 | 28 300,00 | 5 660,00 | 33 960,00 | Е.-Стил 2016 ЕООД, |
| 2018 10 | Ф [ЕГН]/22.10.2018 | 32 500,00 | 6 500,00 | 39 000,00 | Е.-Стил 2016 ЕООД, |
| 2018 10 | Ф [ЕГН]/24.10.2018 | 30 000,00 | 6 000,00 | 36 000,00 | Е.-Стил 2016 ЕООД, |
| 2018 10 | Ф [ЕГН]/29.10.2018 | 32 000,00 | 6 400,00 | 38 400,00 | Е.-Стил 2016 ЕООД, |
| 2018 12 | Ф [ЕГН]/03.12.2018 | 42 000,00 | 8 400,00 | 50 400,00 | Е.-Стил 2016 ЕООД, |
| 2018 12 | Ф [ЕГН]/10.12.2018 | 43 300,00 | 8 660,00 | 51 960,00 | Е.-Стил 2016 ЕООД, |
| 2018 12 | Ф [ЕГН]/18.12.2018 | 39 700,00 | 7 940,00 | 47 640,00 | Е.-Стил 2016 ЕООД, |

От жалбоподателя е представен Договор за предоставяне на услуги от 01.06.2018 г., между „Ели Стил 2016“ ЕООД- Изпълнител и Г. А. МЕЖЪРМЕНТ БЪЛГАРИЯ“ АД- Възложител, с предмет на Договора: Изпълнителят предоставя услуги /изброени в договора/ във връзка с извършване на рекламен и програмен мониторинг. Представени са и приложения към договора.

Ангажирани от жалбоподателя са и Приемо- предавателни протоколи от 04.07.2018 г., 04.09.2018 г., 04.10.2018 г., 15.10.2018 г. и 22.10.2018 г. във връзка с изпълнение на договор от 01.06.2018 г., с отразена цена без ДДС /със стойност на издадените от доставчика фактури/ за приетите услуги. В случая, в спорните фактури и приемо- предавателните протоколи липсва каквото и да било конкретизиране на вида на сочената като извършена услуга, заложените и изпълнени количествени и качествени параметри на услугите, както и начина на формиране на цените на услугите. Това не е сторено и в друг документ. В същите Приемо- предавателни протоколи са констатирани нередовности, а именно посочено е името на С. Г. Д., който е бил управител на дружеството „ЕЛИ-СТИЛ 2016“ ЕООД в предходен период /от 12.03.2016 г. до 30.03.2016 г./, докато в периода от 31.03.2016

г. до 23.10.2018 г.. управител е В. Б. Б., подписала документите. В ангажираните приемо-предавателни протоколи от 29.10.2018 г., 03.12.2018 г. и 15.12.2018 г. отново като управител е посочен С. Г. Д., документите са подписани от В. Б. Б., независимо, че данните от ТР сочат, че считано от 24.10.2018 г. управител на „ЕЛИ СТИЛ 2016“ ЕООД е О. В. В.. За управителя В. Б. са установени данни за регистриран трудов договор от 25.11.2019 г. на длъжност „общ работник“ при декларирана икономическа дейност на работодателя „преработка и консервиране на други плодове и зеленчуци без готови ястия“. Договорът е прекратен на 01.02.2020 г. За управителя О. В. В. е констатирано, че е сключил два трудови договора за периодите от 05.11.2018 г. до 09.02.2019 г. на длъжност „работник“ при икономическа дейност на работодателя „други специализирани строителни дейности“ и от 22.02.2019 г. до 12.08.2019 г. на длъжност „работник“ при икономическа дейност „други довършителни строителни дейности“.

При проверка на данни от информационната система на НАП е установено, че в периодите на фактуриране „ЕЛИ СТИЛ 2016“ ЕООД е разполагало само с 1 лице, назначено по трудов договор на длъжност „технически сътрудник“. Със същото е сключен договор на 08.02.2017 г. за 4-часов работен ден, който е прекратен на 01.11.2018г. Представената от посоченото лице декларация, че в периода 06/2018 г. – 11/2018 г. е работило за дружеството и е извършвало рекламен и програмен мониторинг.

Експертната установила, че от предоставените в преписката разчетно-платежни ведомости за месеците юли 2018г., септември 2018 и октомври 2018г, които не са надлежно подписани има вписано само едно лице А. А. Б. с вписано възнаграждение 255 лева. Видно от предоставите хронологични справки на сметка 421 персонал се вижда, че в месеците юли септември и октомври на 2018г има начислен разход за работна заплата в дебита на сметка 604 Разходи за работна заплата с размер 255 лева. От предоставената оборотна ведомост в преписката не се виждат осчетоводени активи. Видно от предоставените на експертната хронологични описи на сметка 602 Разходи за външни услуги за 2018г. има начислена сума в размер на 6120 лева на лицето Р. В. Д.. За 2019г няма направено никакво начисление на възнаграждение по граждански договор. Няма документи доказващи изплащане на възнаграждения. Предоставените счетоводни справки и платежни ведомости не са подписани от изготвил, съставил и не става ясно има ли отговорно за това лице.

В тази връзка следва да се има предвид, че за 2018 г. „ЕЛИ СТИЛ 2016“

ЕООД е подало справка по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ за изплатен доход на едно физическо лице с код на дохода 30714 „други извънтрудови правоотношения“. Лицето, получило дохода, не е подало годишна данъчна декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ. Т.е. липсват каквито и да е писмени доказателства във връзка с конкретната кадрова обезпеченост за извършване на фактурираните към ревизирания субект услуги.

Разпитана в качеството на свидетел В. Б. свидетелства досежно наемането на оператори, с които да произведат за дружеството рекламен блок и промо блок, описва механизма на работа, както и за начина на заплащането на труда им- от нея на ръка, но не можела да се сети дали операторите подписвали документ за това. В тази връзка следва да се отбележи, че дори да се даде вяра на тези показания, не може със свидетелски показания да се установяват обстоятелствата, изложени от свидетеля /чл.158, ал.1 ДОПК/, а именно от кои лица, на какво основание /граждански договор/, какво точно е извършвано, срещу какво възнаграждение. Т.е. липсват данни кога и кои са били конкретните извършители на услугите- данни за имена и ЕГН.

Доколкото липсата на кадрова обезпеченост не съставлява достатъчно основание, както бе посочено по- горе да бъде постановен отказ за данъчен кредит, но същевременно е индиция за нереалност на доставките, следва да се има предвид и установеното от вещото лице, по приетата ССЧЕ и допълнителните заключения на вещото лице. В тази връзка, от ССЧЕ се установява, че няма вписана констатация за това декларираните ли са издадените от „Ели Стил 2016“ ЕООД в дневник продажби и включени ли са в СД за месечния период на издаването им. Няма приложени в преписката дневници и СД и за този доставчик. Предоставената информация от В. М. за Е. Стил 2016 ЕООД не съдържа дневници за покупки и продажби и протокол за приемане на декларираните данни. Експертната констатира, че нито една от предоставените справки по насрещна проверка във връзка с настоящото ревизионно производство от страна на Е. Стил 2016 не е подписана от изготвил справка (име и длъжност) и не са подписани от управител на дружеството. Има само печат и подпис за заверка на документа, но и не и за съставител и управител. В тази връзка от експертната са поискани и ГФО на дружеството и ГДД по чл. 92 , от които е видно, че като съставител на ГФО е дружеството Г. Мениджмънт ЕООД (за 2018г.- годината, в която са издадени фактурите с получател Г. А. Межърмент България АД). Видно от предоставения ГФО на Е. стил 2016 ЕООД за 2018г., подпис и печат от страна на Г. мениджмънт ЕООД не са положени. Проверката за наличие на фактура от страна на Г. Мениджмънт за счетоводно

обслужване и отчетоводен разход от Е. Стил 2016 констатира, че няма такава. В предоставената от В. М. хронология на сметка 602 „Разходи за външни услуги“ за 2018г. и за 2019г. за Е. стил 2016 ЕООД няма отчетоводен разход за счетоводни услуги, поради което не може да се установи кой е съставил ГФО за 2018г., както и не може да се установи кой е изготвил предоставените счетоводни справки. Установено е, че „Ели стил 2016“ ЕООД е deregистрирано на 07.03.2019 г. на основание задължителна deregистрация при установени обстоятелства по чл.176 ЗДДС.

Предвид изложеното, настоящият съдебен състав намира, че не се доказва, че съставените данъчни документи отразяват реални стопански операции, което навежда на извод, че на ревизираното лице му е било известно участието му във формални сделки, без да има фактически осъществени престации, както правилно е приели органите по приходите. Съдът счита, че дружеството- жалбоподател е било длъжно да положи дължимата грижа на добър търговец по смисъла на чл.302 ТЗ за оформяне на отношенията си с конкретния доставчик по начин, който предоставя възможност, за целите на главното доказване в съдебния процес, по несъмнен и категоричен начин да се установи реалността на доставките–като реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, полученото от доставчика възнаграждение да представлява действителната равностойност на предоставената услуга, при наличие на пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. В случая от страна на жалбоподателя не са недоказани визираните предпоставки, а именно конкретни услуги да са извършени от този доставчик, което влече неблагоприятния за него резултат- непризнаване на претендираното право на данъчен кредит.

2. По 2 фактури, издадени от „Ем Джи Стил“ ЕООД, в размер на 55 430,00 лв., с предмет на доставка по фактури „съгласно договор“, както следва:

| месец на деклариране | фактура № и дата на издаване | данъчна основа | ддс | стойност с ДДС | доставчик |
|----------------------|------------------------------|----------------|-----------|----------------|-----------------|
| 2019 09 | Ф300000057/30.09.2019 | 94 000,00 | 18 800,00 | 112 800,00 | Ем Д. Стил ЕООД |
| 2019 10 | Ф300000010/01.07.2019 | 183 150,00 | 36 630,00 | 219 780,00 | Ем Д. Стил ЕООД |

Видно от ТР „Ем Джи Стил“ ЕООД е основна дейност- рекламна дейност и др. Регистрирано е по ЗДДС на 15.07.2016 г. и deregистрирано на 10.09.2020 г. Спорните фактури са издадени в периода когато дружеството е било регистрирано по ЗДДС.

Жалбоподателят представил Договор за предоставяне на услуги от 01.06.2019 г. между „Ем Джи Стил“ ЕООД- Изпълнител и „ГАРБ АУДИЕНС МЕЖЪРМЕНТ БЪЛГАРИЯ“ АД- Възложител, с предмет на Договора: Изпълнителят предоставя услуги /изброени в договора/ във връзка с извършване на рекламен и програмен мониторинг. Представени са и приложения към договора.

Ангажирани от жалбоподателя са и Приемо- предавателни протоколи от 01.07.2019 г. от 01.07.2019 г. и 30.09.2019 г. между Възложител и Изпълнител за приети услуги във връзка с договор от 01.06.2019г., с отразена цена без ДДС/със стойност на издадените от Ем Д. Стил“ ЕООД фактури/ за приетите услуги. В случая, в спорните фактури и приемо-предавателните протоколи липсва каквото и да било конкретизиране на вида на сочената като извършена услуга, заложените и изпълнени количествени и качествени параметри на услугите, както и начина на формиране на цените на услугите. Това не е сторено и в друг документ.

Експертизата потвърждава, че издадените фактури от Ем Д. Стил ЕООД са декларирани в дневник продажби и включени в ДДС за внасяне за периода. Видно от хронологичен регистър отнасящ се само за партидата на клиент– жалбоподател, че и двете издадени фактури с клиент Г. А. Межърмент България АД са осчетоводени на приход в сметка 702 Приходи от продажба на стоки. Предоставените справки счетоводни регистри и оборотни ведомости не са подписани от изготвил– съставител. По отношение на доставчика „ЕМ ДЖИ СТИЛ“ ЕООД е констатирано, че в периода на фактуриране към „ГАРБ АУДИЕНС МЕЖЪРМЕНТ БЪЛГАРИЯ“ АД не е разполагал с лица, наети по трудови правоотношения. При извършената насрещна проверка „ЕМ ДЖИ СТИЛ“ ЕООД е представило 5 граждански договора, сключени на 03.06.2019 г. с лица, приели да осъществят рекламен и програмен мониторинг, както и копия на сметки за изплатени суми по тях. Към датата на издаване на РД е извършена проверка, при която е установено, че не са подавани справки по чл.73, ал. 1 от ЗДДФЛ за изплатени от „ЕМ ДЖИ СТИЛ“ ЕООД доходи на физически лица за 2019 г. Такава справка е била подадена с вх. №22000213817408/ 10.05.2021 г. и представена от ревизираното дружество с възражението срещу РД, ведно с декларации от лицата. Не са представени доказателства, че сумите са изплатени по граждански договори, свързани с изпълнението на услуги към „ГАРБ АУДИЕНС МЕЖЪРМЕНТ БЪЛГАРИЯ“ АД, още повече, че сумите, визирани в гражданските договори не съответстват на декларирания размер, посочен в справката по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ. Според вещото лице, в случая няма предоставена счетоводна справка, от която да е видно начисляването на

тези възнаграждения и изплащането им. Няма документи доказващи колко месеца е работено, приета ли е тази работа, кога и как са платени тези суми.

Изложеното до тук сочи, че зад извършеното фактуриране не стоят реални доставки. Наличието на издадени фактури, съпроводени от недостатъчно и недостоверни документи, обосновано водят до предположение за недобросъвестно поведение от страна на участниците в сделките. В случая липсва нужната конкретна информация за фактическото изпълнение на доставките, с която и двете страни-ревизираното лице и всеки конкретен доставчик би следвало да разполагат, а това обосновано е формирало извод за липса на реално осъществени доставки. С декларирането на спорните доставки като облагаеми с право на данъчен кредит жалбоподателят е претендирал субективно право, за което предварително няма как да не знае, че не е възникнало и поради това не може да бъде защитено от принципа на правна сигурност в неговото проявление на защита на оправданите правни очаквания.

3. По 2 фактури, издадени от „КАНДИ ВЛ“ ЕООД /сег. ВАНРУМ ЕООД/, в размер на 5 940,00 лв., с предмет- услуга, както следва:

| месец на деклариране | фактура № и дата на издаване | данъчна основа | ддс | стойност с ДДС | доставчик |
|----------------------|------------------------------|----------------|----------|----------------|-------------|
| 2019 12 | Ф [ЕГН]/03.12.2019 | 14 850,00 | 2 970,00 | 17 820,00 | К. ВЛ ЕООД, |
| 2019 12 | Ф [ЕГН]/13.12.2019 | 14 850,00 | 2 970,00 | 17 820,00 | К. ВЛ ЕООД, |

Жалбоподателят представил Договор за предоставяне на услуги от 01.10.2019 г. между „КАНДИ ВЛ“ ЕООД- Изпълнител и „ГАРБ АУДИЕНС МЕЖЪРМЕНТ БЪЛГАРИЯ“ АД- Възложител, с предмет на Договора: Изпълнителят предоставя услуги /изброени в договора/ във връзка с извършване на рекламен и програмен мониторинг. Представени са и приложения към договора. По отношение на доставчика „КАНДИ ВЛ“ ЕООД /сег. „ВАНРУМ“ ЕООД/, е установено, че договорите са подписани от управителя В. Б. Б., а сроковете за доставка на данни са идентични с доставките, документирани от „ЕЛИ СТИЛ 2016“ ЕООД.

Ангажирани от жалбоподателя са и Приемо- предавателни протоколи от 01.11.2019 г. между Възложител и Изпълнител за приети услуги-рекламен мониторинг за периода 01.10.2019 г.-31.10.2019г., с отразена цена без ДДС 14 850 лв., както и Приемо- предавателни протоколи от 02.12.2019 г. между Възложител и Изпълнител за приети услуги-рекламен мониторинг за периода 01.11.2019 г.-30.11.2019г., с отразена цена без ДДС 14 850 лв. В случая, в спорните фактури и приемо-

предавателните протоколи липсва каквото и да било конкретизиране на вида на сочената като извършена услуга, заложените и изпълнени количествени и качествени параметри на услугите, както и начина на формиране на цените на услугите. Това не е сторено и в друг документ.

Видно от ССчЕ ревизиращият екип не отразил констатация за това декларирани ли са издадените от К. ВЛ ЕООД /с ново име Ванрум ЕООД/ фактури в дневник продажби и включени ли са в СД за месечния период на издаването им. Няма приложени в преписката дневници и СД и за този доставчик. Предоставената информация от В. М. за К. ВЛ ЕООД /с ново име Ванрум ЕООД/ съдържа дневник продажби и се виждат двете издадени фактури с клиент Г. А. Межърмент България АД, но няма протокол за приемане на декларирани данни. Предвид това, вещото лице не може да изрази мнение за редовността при подаване на месечните справки декларации по ЗДДС от този доставчик. Видно от аналитичен регистър на сметка 411 Клиенти, предоставен от К. ВЛ ЕООД, за клиента Г. А. Межърмент България АД се виждат осчетоводените фактури издадени от К. ВЛ ЕООД с получател Г. А. Межърмент България АД. И двете фактури са осчетоводени на приход в кредита на сметка 703 Приходи от услуги. Предоставените справки– счетоводни регистри в преписката не са подписани от съставител– счетоводител и от управител. ГФО на този доставчик също е изготвен от Г. мениджмън ЕООД и няма осчетоводен разход за външна услуга– счетоводно обслужване и доставчик Г. Мениджмънт.

Констатирано е, че в представената разчетно платежна ведомост за м. 12.2019 г. е посочено наименование на дружеството „ВАНРУМ“ ЕООД. Същевременно, по данни от ТР е установено, че до 26.02.2020 г. наименованието на търговеца е „КАНДИ ВЛ“ ЕООД. В същата ведомост има вписан само един работник – А. К. П. с посочен пълен отработен месец 19 дни и брутно възнаграждение в размер на 1070 лева. От ведомостта не се вижда длъжността на работника. Няма приложен трудов договор. Ревизиращият екип има вписана констатация, че в системата на НАП се вижда регистрация на този трудов договор на 28.11.2019г. с посочена длъжност „ програмист софтуерни решения“ От предоставения хронологичен опис на сметка 421 Персонал за месец 12 2019 се вижда осчетоводяване на сумата 1070 лева по дебита на сметка 604 Разходи за заплати и по кредита на сметка 421 Персонал. В същата справка се вижда и осчетоводено изплащане на това задължение. За изплащането няма предоставен РКО, в Р.-платежната ведомост също няма подпис на назначения работник, за това , че е получил заплатата си. Ревизиращият екип има констатация, че възнаграждението по трудов договор е

декларирано и с Д1 и Д 6. В преписката е предоставен граждански договор от 05 12 2019 . К. ВЛ ЕООД е възложител – изпълнител е Е. П.. Предмет на договора е изработка на софтуер. Към договора е приложен протокол за приемане на работата по този граждански договор от 10.03.2020г. и е вписано, че възложената работа Изработка на софтуерен продукт по данни на възложителя е приет без възражения. Документи удостоверяващи изплащане на договорено възнаграждение не е приложено. С възражение към РД са приложени декларации от А. П. и Е. П. в които се декларира, че са работили през месец 12.2019 и извършваната от тях работа е за Г. А. Межърмент България АД. К. ВЛ ЕООД издава две фактури с получател Г. А. Межърмент България АД. Към двете фактури са приложени протоколи в които е посочен точен период. В протокол от 01.11.2019г с посочен период 01.10.2019-31.10.2019, за който са приети извършените услуги– рекламен мониторинг. По този протокол данъчната фактура е издадена на 03.12.2019г с номер 87/03.12.2019г. Другия приложен протокол е от 02.12.2019г, като с него е приета работа за периода 01.11.2019-30.11.2019г. За този протокол е издадена фактура от К. ВЛ ЕООД на 13.12.2019г. с номер 97/13.12.2019г. За месеците октомври 2019 и ноември 2019г не е предоставено осчетоводяване на разход за заплати. Не са предоставени за тези периоди и разчетно-платежни ведомости. В предоставената оборотна ведомост за месец 12 2019г. се вижда начално дебитно салдо на сметка 604 Разходи за заплати в размер на 101,90 лева, което означава, че в един от предходните периоди има направено счетоводно записване по начисление на работна заплата за 101,90 лева. В същата оборотна ведомост се вижда, че в К. ВЛ ЕООД няма осчетоводени активи в счетоводни сметки от група 20 Дълготрайни активи в група 30 Краткотрайни активи. Въз основа на всичко описано по-горе за периода октомври 2019 и за периода ноември 2019 няма основание да се приеме наличие на кадрова обезпеченост- няма назначен персонал по трудов договор, няма документирани други граждански договори.

Това, както изложеното по- горе води до извод за липса на доказателства да реалност на спорните доставки, поради което правилно е отказано право на данъчен кредит.

4. По 10 фактури, издадени от „ОДАВИЖЪН СТУДИО“ ЕООД в размер на 61 860,00 лв., с предмет- услуги. Издадените фактури и приложените протоколи към всяка фактура с посочен период са:

| Данъчен период на деклариран е на ддс | Фактура № и дата | Данъчна основа | период | Дата на протокола |
|---------------------------------------|------------------|----------------|--------|-------------------|
| | | | | |

| | | | | |
|---------|--------------------|-----------|-----------------------|------------|
| 2018 10 | Ф [ЕГН]/31.10.2018 | 45 500,00 | 01.09.2018-30.09.2018 | 31.10.2018 |
| 2018 10 | Ф [ЕГН]/31.10.2018 | 42 000,00 | 01.09.2018-30.09.2018 | 31.10.2018 |
| 2018 12 | Ф [ЕГН]/28.12.2018 | 29 700,00 | 01.11.2018-30.11.2018 | 28.12.2018 |
| 2019 01 | Ф [ЕГН]/02.01.2019 | 37 000,00 | 01.12.2018-31.12.2018 | 02.01.2019 |
| 2019 01 | Ф [ЕГН]/25.01.2019 | 26 000,00 | 01.12.2018-31.12.2018 | 25.01.2019 |
| 2019 01 | Ф [ЕГН]/28.01.2019 | 24 500,00 | 01.12.2018-31.12.2018 | 29.01.2019 |
| 2019 11 | Ф [ЕГН]/29.11.2019 | 47 500,00 | 15.10.2019-31.10.2019 | 28.11.2019 |
| 2019 11 | Ф [ЕГН]/04.11.2019 | 11 300,00 | 01.10.2019-14.10.2019 | 04.11.2019 |
| 2019 11 | Ф [ЕГН]/15.11.2019 | 19 800,00 | 01.10.2019-14.10.2019 | 15.11.2019 |
| 2019 11 | Ф [ЕГН]/28.11.2019 | 26 000,00 | 15.10.2019-31.10.2019 | 28.11.2019 |

Доставчикът „Одавижън студио“ ЕООД е регистриран по ЗДДС, считано от 08.04.2011 г. и дерегистрирано на 11.12.2019 г. на основание чл.176 ЗДДС.

Жалбоподателят представил Договор за предоставяне на услуги от 03.09.2018 г. между „ОДАВИЖЪН СТУДИО“ ЕООД- Изпълнител и „ГАРБ АУДИЕНС МЕЖЪРМЕНТ БЪЛГАРИЯ“ АД- Възложител, с предмет на Договора: Изпълнителят предоставя услуги /изброени в договора/ във връзка с извършване на рекламен и програмен мониторинг. Представени са и приложения към договора.

Ангажирани са и Приемо- предавателни протоколи /с дати на издадените от доставчика фактури/ от 01.11.2019 г. между Възложител и Изпълнител за приети услуги във връзка с договора от 03.09.2018 г., с отразена цена без ДДС /със стойност на издадените от доставчика фактури/. В случая, в спорните фактури и приемо- предавателните протоколи липсва каквото и да било конкретизиране на вида на сочената като извършена услуга, заложените и изпълнени количествени и качествени параметри на услугите, както и начина на формиране на цените на услугите. Това не е сторено и в друг документ.

Вещото лице е установило, че РД и РА няма вписана констатация за това

декларирани ли са издадените от Одавижън студио ЕООД фактури в дневник продажби и включени ли са в СД за месечния период на издаването им. Няма приложени в преписката дневници и СД и за този доставчик. Предоставената информация от В. М. за Одавижън студио ЕООД съдържа дневници за покупки и продажби и от там се вижда, че издадените фактури от Одавижън са включени в предоставените ми дневник продажби, но поради липсата на протокол за приемане на декларирани данни, не може да изкаже мнение за редовността при подаване на месечните справки декларации по ЗДДС от този доставчик. Видно от аналитичен регистър предоставен от Одавижън студио ЕООД на сметка 411 Клиенти на лист 150 от преписката, за клиента Г. А. Межърмент България АД се виждат осчетоводените фактури на приход от дружеството издател, по кредита на сметка 703 Приходи от услуги. С. на ГФО е Г. мениджър ЕООД. Няма положен подпис. Предоставените счетоводни справки– регистри и оборотни ведомости не са подписани от съставител. Приложена е и хронологична справка на сметка 421 Персонал за същите месеци. При проверка на съответствие на сумите от разчетно-платежната ведомост и предоставеното осчетоводяване се вижда, че за месеците октомври и декември 2018г в счетоводната справка има направено осчетоводяване на разход за заплати в сметка 604 Разходи за заплати в размер на 768,06 лева лист 143 от преписката, а по разчетно-платежна ведомост начислената сума за възнаграждения за същия период е 843,36 лева. Същото несъответствие се констатира и в предоставената разчетно-платежна ведомост за месец декември 2018г и хронологичния опис на сметка 421 персонал. За месец януари 2019г има съответствие на осчетоводен разход за заплати и предоставена платежна ведомост. Ревизиращият екип има констатации, че Одавижън студио ЕООД има декларирани данни с декл. Обр 1 и декл. Обр 6 без да уточнява за кои месеци колко лица са декларирани като действително отработено време, както и в тези декларирани данни включени ли са данни за осигуряване на служители по извънтрудови договори. В предоставените справки от В. М. за Одавижън студио ЕООД за сметка 602 Разходи за външни услуги за 2018 г и за 2019г се вижда, че за периода 01.07.2019-до 31.12.2019г няма начислен разход за възнаграждение по граждански договор, а за 2018г. за цялата година има направени счетоводни записвания за начисления на възнаграждения по [населено място] на месечна база, всяко от които в размер на 471,75 лева и полагащият му се авансов данък в размер на 38,25 лева. В тази ведомост са вписани лицата– К. Лоринс Мохале и И. Ю. Й.. Ревизиращият екип има констатация за декларирани данни от Одавижън студио в системата на

НАП за назначен счетоводител на 8 часа и системен администратор на 4 часа. В предоставените декларации от тези лица се декларира, че са работили услуги по програмен и рекламен мониторинг за „Гарб Аудиенс Межърмент България“ АД, поради което са налице противоречиви данни. Не са налични първични документи, доказващи изплащането на възнаграждение по трудово или извънтрудово правоотношение.

Досежно констатациите на приходните органи относно липсата на материалната и техническа обезпеченост на доставчиците, съдът приема доводите на жалбоподателя, че предвид характера на дейността на дружеството- жалбоподател, не се изисква специална техника, тъй като извършваните услуги по програмен и рекламен мониторинг, предполагащи проследяване на трафик от данни за тв и други електронни медии могат да се извършват на всякакъв компютър/лаптоп, с инсталиран съответен софтуерен продукт, включително и в домашни условия, което не предполага присъствие на лицата в офис.

За да възникне право на приспадане на данъчен кредит следва предвидените в закона изисквания да са изпълнени по отношение на конкретната доставка и посочените страни по доставката, т.е. не е достатъчно услугите по принцип да са извършени, а е необходимо да са извършени именно от лицето, посочено като доставчик в издадените първични счетоводни документи. Съвкупната преценка на наличните доказателства води до извод за наличие на правна привидност, при която практически е изключена добросъвестността на получателя доколкото в случая липсват доказателства, удостоверяващи, че е налице изпълнението на договорените между страните престации, във връзка с които са фактурирани процесните плащания. Именно с оглед спецификата на икономическата дейност, документите, които се съставят в отношенията между търговци, в преобладаващата си част са частни свидетелства или диспозитивни. Същите не се ползват с материална доказателствена сила досежно своето съдържание, с оглед на което преценката на тяхната вярност следва да се осъществи от съда въз основа на съвкупния анализ на всички относими доказателства. Анализът на приетите по делото писмени доказателства води до извод за наличие на документално оформени сделки, които фактически не са реализирани, т.е. не обосновават реално извършени доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС и настъпило данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС.

Съдът намира, че РА е законосъобразен извода на приходните органи и относно начислените лихви, включително в частта на начислените лихви за данъчни периоди 04/2017 г. и 05/2017г., в каквато насока и липсва оспорване от страна на жалбоподателя.

С оглед изложеното, настоящият състав приема, че жалбата е неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

При този изход на делото и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно, поради което на основание чл. 8, ал. 1, вр. чл.7, ал.2, т.5 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати в полза на бюджета на ответника сумата от 15 911.21 лева.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 ДОПК Административен съд София-град, 73-ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ГАРБ АУДИЕНС МЕЖЪРМЕНТ БЪЛГАРИЯ“ АД, ЕИК-[ЕИК], срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22220520004379-091-001/21.09.2021 г., издаден от Ф. Й.- орган, възложил ревизията и Т. В.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1874/10.12.2021 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с който са установени допълнителни задължения за данък добавена стойност по Закона за данъка върху добавената стойност в общ размер на 223 761 лева и лихви за забава в размер на 57 769.21 лева.

ОСЪЖДА „ГАРБ АУДИЕНС МЕЖЪРМЕНТ БЪЛГАРИЯ“ АД, ЕИК-[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“- С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 15 911.21 лева.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд на Република България в 14- дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: