

РЕШЕНИЕ

№ 5563

гр. София, 30.09.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 43 състав, в публично заседание на 13.07.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Весела Цанкова

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **11710** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [улица], ет. 4, ап./офис 7, представлявано от Е. Д. – Управител, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22220220001590-091-001 от 29.03.2021г., издаден от Р. Р. Б., орган възложил ревизията и М. К. М., ръководител на ревизията, потвърден с Решение №1444/16.09.2021г., издадено от За ИД Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, Централно управление на Национална агенция по приходите, [населено място] /Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП, [населено място]/, относно установените задължения за ДДС и лихви за данъчни периоди м. май 2017г. и от м. юли 2017г. до м. април 2018 г. – главница в общ размер 18 680.43 лв. и начислени лихви за забава в размер на 6356.26 лв.

В жалбата са изложени оплаквания за незаконосъобразност, немотивираност и необоснованост на оспорения ревизионен акт. Правят се възражения, че събраните по време на ревизионното производство доказателства следва да бъдат преценени в тяхната съвкупност, което не е сторено от ревизиращия екип. Позовава се на практиката на ВАС и СЕС. В съдебно заседание, жалбоподателят редовно уведомен се представлява се от адв. В., който моли жалбата да бъде уважена по изложените в нея съображения. Претендира сторените по делото разноски, съгласно представен списък. Ответният административен орган – Директорът на Дирекция ОДОП при ЦУ на

НАП-С., чрез процесуалния си представител юрисконсулт С., излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли съда да я остави без уважение, като остави в сила оспорения ревизионен акт, и да присъди разноски в полза на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП - С.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена не изпраща представител. Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал. 1 от ДОПК. Решението на Директор на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП е връчено по електронен път на 05.11.2021 г. /л.32/. Жалбата е подадена чрез административния орган с вх.№ 53-04-807#2 на 10.11.2021г., от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна, съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220220001590-020-001/18.03.2020 г. /л.37-38/, издадена от Р. Р. Б., на длъжност Началник – сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място], определена със Заповед № РД-01-128/18.02.2020г. на Директор на ТД на НАП [населено място] /л.33-34/, е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за данъчен период от 10.05.2017г. до 31.12.2018 г.

Заповедта за възлагане на ревизия е изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22220220001590-020-002/13.05.2020 г., издадена от Р. Р. Б., на длъжност Началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП [населено място] /л.35-36/, като е определен срок за извършване на ревизията до 30.06.2021 г.

Ревизионният доклад /РД/ по извършената ревизия с № Р-22220220001590-092-001 от 29.07.2020 г. е изготвен на 29.07.2020 г. и е връчен на ревизираното лице на 05.08.2020г. /л.41-55/. В срока по чл. 117 от ДОПК от страна на ревизираното лице е подадено възражение срещу издадения РД, което е прието за неоснователно от приходната администрация /л.65/.

Ревизионният акт, предмет на настоящето производство, с № Р-22220220001590-091-001 от 29.03.2021 г., е издаден на 29.03.2021 г. и е връчен на задълженото лице по електронен път на 29.06.2021 г. С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях. РА съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК. С оспорвания РА на дружеството са определени допълнителни задължения по ЗДДС над декларираните в размер на 18 680.43 лв. и начислени лихви за забава в размер на 6 356.26 лв.

Корекцията произтича от отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл.68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 вр. чл. 6 вр. чл. 9 вр. чл. 25 от ЗДДС, по седемдесет фактури, издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК].

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК от ревизирания субект до Директора на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място] е постъпила жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА, с вх. № 53-06-5514/12.07.2021 г. по регистъра на ТД на НАП [населено място].

С мотивирано Решение № 1444/16.09.2021 г. на За ИД Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], спорният ревизионен акт е потвърден относно

установените задължения за ДДС и лихви за данъчни периоди м. май 2017 г. и от м. юли 2017 г. до м. април 2018 г. – главница в общ размер 18 680.43 лв. и начислени лихви за забава в размер на б 356.26 лв. по седемдесет фактури, издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК].

Ревизията е отказала право на данъчен кредит, както следва:

1. В размер на 18 680.43 лв., ведно със съответните лихви за забава за данъчни периоди м. май 2017 г. и от м. юли 2017 г. до м. април 2017 г. по седемдесет броя фактури, издадени от [фирма]:

Процесните фактури са описани подробно в РД от стр. 8 до стр. 10, с предмет: фотографски услуги и материали.

На дружеството-доставчик е извършена насрещна проверка, отразена в Протокол №П-04001520074407-141-001/18.06.2020 г. В хода на проверката е установено, че [фирма] е отразил в Дневник за продажби за м. декември 2019г., фактури с получател „ревизираното лице“.

От страна на ревизиращите органи е констатирано, че [фирма] е регистриран в ТД на НАП – [населено място], Офис „П.“, регистрирано по ЗДДС, считано от 04.07.2007 г. Установено е чрез справка в ПП С. за подадени уведомления по чл. 62 от КТ, че в дружеството-доставчик има три назначени лица: технически секретар, продавач – консултант и режисьор пулт аудиовизия. От справка в централизираната база данни „Справки по чл. 57 от ЗДОФЛ и чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени суми от фирми“, за дружеството-доставчик е установено, че няма данни за изплатени суми или удържани данъци на лица по граждански договори. От страна на дружеството-доставчик са декларирани следните обекти: Обект за предоставяне на фото и видео услуги, находящ се в [населено място], [улица] в [населено място], [улица]. Установено е, че за 2017 г. и 2018 г. от страна на дружеството-доставчик има подадени ГДД по чл. 92 от ЗКПО с К. – 6020 – Създаване и излъчване на телевизионни програми. На [фирма] е извършена ревизия за определяне задължения по ЗДДС за периодите на издаване на спорните фактури.

От страна на ревизираното дружество във връзка с извършените доставки, в хода на ревизията е изискано да представи всички относими документи по отношение на същите, включително и писмени обяснения. В хода на ревизията на основание чл. 3 от ДОПК в хода на ревизията е извършен и преглед на счетоводната и търговската документация. Проверени са счетоводните регистри на ревизираното дружество, като е установено, че издадените от [фирма] фактури, са осчетоводени като разход за външни услуги по Дебит на сметка 602, респективно, че плащанията са извършени в брой и по банков път.

Във връзка с декларираните доставки от страна на [фирма] са представени Договор от 25.04.2017 г. за извършване на фотографски услуги, сключен между [фирма] – Възложител и [фирма] – Изпълнител, с предмет: фотографско заснемане на специални събития по време на визитата на британския кораб „Д.“ на пристанище „В.“; Договор от 01.03.2017 г., сключен между [фирма] – Възложител и [фирма] – Изпълнител, с предмет: фотографско заснемане на специални събития – детски турнир за купата на Кока Кола; Договор от 19.05.2017 г., сключен между [фирма] – Възложител и [фирма] – Изпълнител, с предмет: фотографско заснемане на специални събития – презентирание на уреди АЕГ, събитие на кучешки храни „Р.“; Договор от 30.05.2017 г., сключен, между [фирма] – Възложител и [фирма] – Изпълнител, с предмет: фотографско заснемане на специални събития, откриване на

фотоизложба на експедиция „Преоткрый България“. Установено е още, че предмет на доставките са фото услуги и материали, а по две от фактурите – заснемане на ЕПСОН S. SC-P7000 STD.

По отношение на представените в хода на ревизията фактури, заверени копия на съпътстващи документи към спорните фактури, органите по приходите са приели, че същите не доказват реалност на извършените доставки.

В обобщение, предвид изложените факти и обстоятелства, установени при прегледа на представените доказателства и на информацията, съдържаща се в информационната система на НАП, ревизията е приела, че доставчикът не е бил в състояние да извърши фактурираните доставки на стоки. Позовала се е, че липсват доказателства, установяващи вида на извършените услуги, начин на калкулиране цената на услугите, къде са извършени същите, с какви активи, както и от кого. Изложени са аргументи, че не са налице и документи във връзка с приемане на услугите от страна на [фирма]. Прието е, че не са приложени и доказателства за водена търговска кореспонденция между страните, както и такива за изготвени оферти и заявки, с подробно описание на количествените и стойностни показатели на услугите. Прието е за безспорно, че в хода на ревизията не са установени данни за наличие на кадрова и материално-техническа обезпеченост на дружеството-доставчик да осъществи процесните доставки. В тази връзка и предвид формалното документирание на спорните доставки, органите по приходите са приели, че ревизираното дружество е разполагало с необходимата материална, кадрова и техническа обезпеченост да извърши самостоятелно спорните услуги. В тази връзка е прието, че ревизираното лице е действало недобросъвестно, поради което му е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма]. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1, т. 1 във вр. с чл. 6 и чл. 9, и чл. 25 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури.

2. В размер на 845.72 лв., на основание чл. 175 от ДОПК вр. чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/, във връзка с отказано право на данъчен кредит в размер на 3 995.20 лв. за данъчен период м. Декември 2017 г., по три фактури, издадени от [фирма]:

Процесните три фактури са подробно описани на стр. 7 от РД, същите са с предмет продажба.

На дружеството-доставчик е извършена насрещна проверка, обективизирана в ПИНП №П-22220320072711-141-001/01.07.2020 г. В хода на проверката е установено, че [фирма] е регистрирано по ЗДДС на 11.09.2017 г., регистрация по избор, независимо от облагаемия оборот, deregистрирано по ЗДДС на 12.02.2018 г., поради наличие на обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС, регистрация по ЗДДС на 08.03.2018 г. и deregистрация на 10.08.2018 г., поради наличие на обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. При проверка в ИС на НАП [населено място] е установено, че издадените три фактури с получател ревизираното лице са включени в Дневник за продажби на [фирма], както и че дружеството-доставчик има регистрирано фискално устройство ЕКАФП с рег. № 3860206, с № на ФУ – DY407678, № на ФП 36543450, с дата на регистрация на 02.10.2017 г. и дата на изтичане на срока 02.10.2018 г. От направена Справка от ПП С. за подадени уведомления по чл. 62 от КТ, е установено, че в дружеството има назначен персонал – строителни работници, както и че от страна на доставчика няма подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2017 г. Констатирано е, че по отношение на [фирма] има извършена ревизия по ЗДДС за данъчен период 01.10.2017 г. – 31.01.2018

г., с който са установени задължения по РА в особено големи размери, които не са внесени.

От страна на ревизираното дружество във връзка с извършените доставки, в хода на ревизията са представени документи, отделно от това от страна на ревизиращите органи е извършена проверка на наличната счетоводна и търговска документация. Установено е, че са налични счетоводни записвания, проверени са счетоводните регистри на ревизираното лице, и е констатирано, че процесните фактури са записани като разход по дебита на Счетоводна сметка 601, няма плащане обаче по така издадените фактури.

Установено е при проверка в ИС на НАП, че ревизираното лице е извършило корекция на неправомерно ползван данъчен кредит от [фирма]. Констатирано е, че същото действие е извършено по реда на чл. 116 от ЗДДС, като от страна на ревизираното дружество е съставен протокол. Извършена е корекция на данъчния кредит в размер на 3 995.20 лв. по три броя фактури, издадени от [фирма], отразени в Протокол от 23.01.2020г., в подадени отчетни регистри /Дневник продажби/ по ЗДДС за м. януари 2020 г., като данъкът е внесен. Установено е, че анулирането на документите е извършено след данъчния период, в който са издадени, като протоколът е отразен в Дневник Продажби през м. януари 2020г. В тази връзка на основание чл. 175 от ДОПК и чл. 1 от ЗЛДТДПДВ, органите по приходите са начислили през м.декември 2017 г. и лихви в размер на 845,72 лв. във връзка с неправомерно ползвания данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] за данъчни периоди от 15.01.2018г. до 15.02.2020г. /предвид сторниране на фактурите през м. януари 2020г./.

Във връзка с всички описани по-горе констатации на жалбоподателя са определени и лихви за ДДС, посочени в таблицата на РА.

В хода на съдебното производство се допусна съдебно-счетоводна експертиза, с вещо лице С. Г. Д. - К., която е даде заключение по следните задачи:

Вещото лице е установило, че счетоводството на жалбоподателя е организирано по реда, определен в Закон за счетоводството /ЗСч/ и утвърден от ръководството на предприятието индивидуален сметкоплан, прилага двустранна форма на счетоводно записване. Установено е, че отчетността по ЗДДС се води по реда на ЗДДС и ППЗДДС. Справките-декларации по реда на чл.125, ал. 1 от ЗДДС, по образец, утвърден с ППЗДДС и отчетните регистри по чл. 124, ал. 1 от ЗДДС са попълвани и подавани в срока по чл. 125, ал. 5 от ЗДДС, както и че СД и Дневниците за продажби и покупки, съдържат необходимите реквизити, определени в ППЗДДС. Вещото лице е посочило, че от представените първични документи и счетоводни регистри са установени начислените и внесени данъчни задължения. Съгласно ССЧЕ, съставените счетоводни записвания във връзка с процесните фактури, по които е отказано право на приспадане на данъчен кредит, са съставени в съответствие със счетоводните изисквания, отразени са в хронологичните регистри на синтетичните и аналитичните счетоводни сметки и при спазване на ЗСч. Установено е, че през ревизирания период в нормативно определените срокове са подадени данни и осигурителни вноски с Декларация обр. 1 – „Данни за осигуреното лице“ и Декларация обр. 6 – „Данни за дължими вноски и данък по чл. 42 от ЗДДФЛ“.

Дало е заключение, че фактурите, издадени от [фирма] са с предмет: фотоуслуги и материали. Съгласно ССЧЕ, стойността на предоставените услуги е посочена като обща сума, без конкретизация на видове услуги и материали с единични цени. Общата

стойност на всяка от фактурите е отразена в счетоводството на ревизираното лице като разход за основната дейност на [фирма] по Счетоводна сметка 602 – „Разходи за външни услуги“. Установено е, че в издаваните от ревизираното дружество фактури са фактурирани следните услуги: заснемане на обекти, фотозаснемане на свободно отглеждани животни, платени репортаж, заснемане връчване на награди от томбола, абонамент фотоуслуги, с посочени имена на сайтове. Вещото лице е установило, че стойността на извършваните от [фирма] в издаваните фактури е посочена като обща сума без конкретизация на видове услуги и материали с единични цени. Данъчната основа на извършените услуги е осчетоводена като приход от дейността на дружеството по Счетоводна сметка 703 – „Приходи от продажба на услуги“. ССЧЕ, посочва, че от счетоводството на дружеството е предоставена справка за осчетоводените фактури, издадени от [фирма] и последващите сделки, извършени от [фирма] с трети лица. Описаните фактури са проверени и е посочено, че данните съответстват на тези от дневниците за покупки и дневниците за продажби на [фирма]. Освен видът на услугите, фактурирани във фактурите за покупки и услугите, посочени в издадените от дружеството фактури за продажби липсва друга аналитична информация въз основа, на която да бъде направен извод относно последващите сделки, извършени от ревизираното лице.

По делото е приет Ревизионен акт № Р – 04001518001329 -091 – 001/10.10.2018г., издаден на [фирма], влязъл в сила, в който не са направени корекции на ДДС за извършените доставки от [фирма], включително и за периодите, през които са издадени фактури към жалбоподателя.

В хода на съдебното производство по искане на жалбоподателя бяха допуснати и разпитани следните свидетели: П. И. Ц. и Е. Д., управител на [фирма]:

Свидетелят Ц., заяви, че е бил назначен на трудов договор в [фирма], работел е с клиенти, извършвал е копиране на снимки, също така от страна на [фирма] му е възложено да извършва снимачна дейност за [фирма]. Твърди, че лично е предавал снимковия материал на управителя на [фирма] – Е.. Лично е заснел събития на „Кока-Кола“, като това са били футболни турнири, провеждани всяка година. Извършвал е снимачна дейност в [населено място], [населено място], [населено място] и [населено място]. Относно изготвения снимков материал, заявява, че същият е изпращан на и-мейл, с оглед бързина, като след това лично е предавал снимките на Е. в офиса. За [фирма], е извършил заснемане на събитие на Порше, в техния автопарк. Отделно от това е бил в [населено място] за заснемане на военен кораб. Допълва, че на някои от събитията е имало и други фотографии от [фирма]. На събитието на „Порше“ е присъствал негов колега – В. В., също работещ за [фирма]. Задълженията на свидетеля се изразявали да извърши дейността по заснемане на съответното събитие, за което е докладвал на управителя на [фирма], като за тези действия на са съставяни приемо-предавателни протоколи. Фотографската техника му била предоставяна от [фирма].

Свидетелят Д., заяви, че предвид спецификата на извършваната дейност и с оглед натовареността се налага да се възлага извършването и възлагането на снимачни услуги от външни контрагенти. Използвали са услугите на [фирма], тъй като дружеството е разполагало с персонал, който да извършва услугите. Имали са възложени дейности на [фирма], като от негова страна са изпращани фотографии. От страна на [фирма] са давани насоки на съответния фотограф – къде, какво и как да бъде извършено. В случаи, когато се е налагало да бъде направено заснемане за по-голямо събитие била необходима помощ, когато фотографът работи сам. Фотографът извършва заснемане на съответното събитие, след което посещава офиса на [фирма] и предоставя снимковия материал. От страна на служители на [фирма] се извършва преглед на предоставения снимков материал, като негодните снимки не се предоставят на клиента. Твърди, че са подписвани приемо-предавателни протоколи, но

няма спецификация на параметрите като количество и бройка, тъй като е трудно предвидимо. Всичко зависило от вида на събитието, като всеки път на съответния клиент се изпращат различни бройки. Използвани са услугите на [фирма], тъй като дружеството е разполагало със съответната фотографска техника. Допълва, че при този вид услуги, заснемането се извършва с дигитални фотоапарати. Принтира се върху стандартни машини, като изискването е да са в дигитален формат 2.5 с резолюция достатъчна, за офсетов печат, което в техния случай са именно параметри между 2 500 до 4000 пиксела, като няма възможност фотограф, отиващ на конкретно събитие без да предложи това.

При така установената фактическа обстановка, съдът достига до следните правни изводи:

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия, в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният Ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

Във връзка с компетентността на ревизиращите органи по делото е представена Заповед №РД-01-128/18.02.2020г. на Директор на ТД на НАП [населено място], с която Р. Р. Б., на длъжност Началник – сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място] е определена да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, считано от 18.02.2020г., вписана като възложител в ЗВР. Ревизионният акт е издаден и от М. К. М., ръководител на ревизията. Настоящият съдебен състав, при липса на оспорване на електронните подписи върху ревизионния акт и въз основа на представените доказателства, респ. служебна проверка в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, счита че РА е подписан от възложителя и ръководителя на ревизията и не е нищожен.

Правният спор се свежда до това дали са действително извършени доставки по процесните фактури с предмет услуги/стоки. Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се свежда до доказване факта на прехвърляне собствеността върху същите, а при доставка на услуги - до доказване факта на предаване резултата от извършените услуги на получателя, и в крайна сметка – за физическото им наличие при ревизираното лице.

От гледна точка на формалната логика наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които, всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

За да бъде признато и законосъобразно упражнено правото на данъчен кредит следва да са събрани доказателства относно всеки един от юридическите факти, предвидени в действащия към момента на издаване на фактурата закон. Съобразно общите правила за разпределяне на доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването и законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС и отсъствие на пречки по чл. 70 от ЗДДС, които да препятстват упражняването на правото на данъчен кредит.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано на основание чл. 70 вр. чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС във връзка с изводи за неправомерно начислен във фактурите данък, поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките,

водещи до извод за липса на данъчно събитие по смисъла на чл. 6 от ЗДДС.

I. По отношение на доставките на стоки и услуги, по издадени от [фирма] фактури:

В случая предмет на процесните фактури са доставки на стоки и услуги, представляващи фотоуслуги и материали, по фактури, издадени от [фирма]. В хода на ревизионното производство, във връзка с депозираните документи и писмени обяснения от ревизираното лице и установеното от ИС на НАП за дружеството-доставчик, от страна на органите по приходите е прието за установено, че не се доказва реалност на извършените доставки. Прието е, че дружеството-доставчик не притежава съответната материална, техническа и кадрова обезпеченост, респективно, че същото е deregистрирано по ЗДДС, включително, че не става ясно в какво се състоят осъществените доставки на стоки/услуги, както и за произхода на материалите. В подкрепа на тези доводи, ревизиращите органи са се позовали и на РА № Р-04001518001329-091-001/10.10.2018 г., издаден и връчен на [фирма] на 29.10.2018г. и необжалван на основание чл. 152 от ДОПК, влязъл в сила, с който са установени задължения в големи размери.

Прието е, че независимо от представените от ревизираното дружество копия на спорните фактури, с приложени към същите съпътстващи документи не следва да бъде признато правото на приспадане на данъчен кредит.

Настоящият съдебен състав намира изводите на органите по приходите за липса на реалност на доставката по фактурите, издадени от [фирма] за правилни и законосъобразни, поради следното:

На първо място, липсва представена заявка за закупуване на съответните стоки и услуги, предмет на спорните фактури, липсва търговска кореспонденция между ревизираното дружество и дружеството-доставчик – оферти, заявки. Представените договори за доставка удостоверяват единствено възникнала облигационна връзка между страните, но не и реализация на договорените доставки на стоки/услуги. Видно от съдържанието на договорите, доставката на стоките/услугите е уговорено да бъде предоставена чрез и-мейл, включително снимките на хартиен носител. . В тази връзка липсват по делото не са представени доказателства по какъв начин е извършена доставката на стоките/услугите, липсват по делото и противно на свидетелските показания, не са представени приемо-предавателни протоколи, подписани между ревизираното лице и дружеството-доставчик, респективно кореспонденция по електронен път, съгласно уговореното – снимковият материал да се предоставя по и-мейл. Отделно от това не се установява дали е имало транспортни разходи, респективно за чия сметка са били същите, предвид, че събитията, подлежащи на заснемане са били в различни градове – [населено място], [населено място], [населено място], [населено място], [населено място], [населено място], [населено място] и [населено място]. И след като в хода на ревизията и при обжалването на акта не са представени доказателства, удостоверяващи извършването на тези операции, е по-логично да се приеме, че те не са извършени, а не обратното.

Отделно от това, както е установено в хода на ревизията, в дружеството-доставчик са били назначени само три лица на следните длъжности – технически секретар, продавач- консултант и режисьор на пулт, но не и фотографи. Отделно от това, дружеството-доставчик не е представило изисканите му в хода на ревизията документи във връзка с процесните фактури.

Липсата на приемо-предавателни протоколи, респективно доказателства за транспортни разходи, търговска кореспонденция, оферти, заявки, снимков материал на договорените събития обосновават правилност на изводите на приходната администрация. Вярно е, че от страна на ревизираното лице в хода на ревизията са представени копия на спорните фактури, ведно с издадени касови бонови и банкови платежни нареждания, както и договори за стоки/услуги. Но същите не удостоверяват по безспорен начин действителността на процесните доставки.

Независимо от приетата и неоспорена по делото ССЧЕ, съдът намира, че от същата не може да се направи категоричен извод за реалност на процесните доставки, това е така, защото същата

е изготвена въз основа на събраните в хода на ревизията и съдебното производство доказателства. Вярно е, че от справка в системата на НАП е установено, че дружеството-доставчик е включило в Дневник за продажби спорните фактури, но това не е достатъчно. Не е установено действително отчел ли е доставчикът приход от договорените дейности.

Следва да се има предвид, че, когато се касае за доставка на стока, следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влягането ѝ в продукцията. В случай, че се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултата от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Законова дефиниция изисква фактическо наличие на резултат от осъществената доставка, безспорно удостоверяване на обстоятелството, че получателят е придобил предмета на доставката, което му дава основание да претендира право на данъчен кредит за платения във връзка с доставката ДДС. Другият необходим елемент, според законната дефиниция за доставка (по стария ЗДДС), е същата да е извършена на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи. Когато бъде удостоверено получаване на предмета на доставката и наличието на основание между доставчик и получател, то следва да се приеме, че положителният факт на доставката е установен. Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл. 4, ал. 1, т. 4 от Закона за счетоводството (ЗСч.). По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

Наличието на издадени фактури и сключени договори не е достатъчно за удостоверяване наличието на спорните доставки. Догорите могат да бъдат заместени само от фактурите, но това не значи, че те обективират реално извършени доставки, а само съвпадение на волеизявленията на страните в тях, че са съгласни да постигнат като резултат договореното между тях по доставките. В тази връзка нееднократно в свои решения ВАС, е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС - чл. 6, ал. 1, респ. чл. 9, ал.1 от ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или извършването на услугата. Това означава, че наличието само на договор, респ. на фактура, не може да породи правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на стоки и/или услуги. За доказване на реалното изпълнение на доставките на стоки и/или услуги задължение е на получателя, за да може да упражни правомерно правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит да притежава доказателства за изпълнение на доставките. В този смисъл неоснователно е оплакването, че получателят е поставен в неравностойно положение. Този, който черпи права от доставката, а в случая това е получателят на стоките и услугите, следва да докаже наличието на всички

положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС - чл. 6, ал.1, чл. 9, ал.1, чл. 25, ал.1 във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС.

При съвкупната преценка на доказателствата, съдът намира, че от същите не се удостоверява действителност на извършените доставки от страна на дружеството-доставчик. Следователно тезата на жалбоподателя, че наличието на документи като процесните фактури, договори, касови бонове, удостоверява реалността на процесните доставки е несъстоятелна и не се подкрепя от представените както в хода на ревизията, така и в хода на съдебното производство доказателства.

При тези обстоятелства от представените доказателства за изпълнение на доставките не може да се направи извод, че те имат връзка с действително осъществени обективни факти и конкретно място на изпълнение на доставките. Поради това следва да бъдат приложени правните последици от обстоятелството, че фактурите и съпътстващите ги документи не съдържат данни за действително осъществена стопанска операция и не съставляват годни документи по смисъла на чл. 71, т. 1 и т. 2 от ЗДДС, въз основа на които може да бъде упражнено правото на данъчен кредит. По изложените съображения, Съдът не споделя твърденията на жалбоподателя за доказани и действително осъществени доставки по спорните фактури – доколкото по принцип има посочен предмет. Това не съответства на цитираните изисквания за съдържанието на фактурите по правото на ЕС и националното право, предвид изискването, че фактурата следва да носи данни за осъществено данъчно събитие, които да могат да бъдат проверени, респективно да има връзка с други документи, в които се съдържат такива данни.

Следователно правилни са изводите на органите по приходите, че предметът на спорните доставки не е доказан от съпътстващите ги документи, а сами по себе си фактурите не доказват това. Фактурата като първичен счетоводен документ има за цел да отрази вече осъществили се факти в обективната действителност – обобщени чрез понятията за стопанска операция по възприетата технология на ЗСч и за доставка на стоки по смисъла на ЗДДС. Възникналите факти преди издаването на една фактура следва да могат да бъдат доказани с предвидените в закона способности и по-конкретно доказателствени средства, които установяват относими обстоятелства към действителното осъществяване на доставка от съответния вид. В тази връзка следва да се има предвид, че е налице оспорване на процесните фактури и съпътстващите ги документи още в хода на ревизията. Доколкото органът по приходите е такъв по ръководство и решаване в извънсъдебната фаза на производството, то очевидно няма как и пред кого да направи нарочно изявление за оспорване. Това оспорване се съдържа имплицитно в РД и РА с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на фактурите.

Съдържанието на доказателствената тежест е правото и задължението на Съда да приеме за ненастъпили правните последици на недоказаните факти. Предвид неустановеното получаване от жалбоподателя на стоките по фактурите не е осъществен пораждащия правото на приспадане на данъчен кредит юридически факт по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Добросъвестността на получателя по доставка е изключена, когато не докаже, че действително е получил насрещната престация по доставката или реалност на доставката. Това е така, тъй като е страна по двустранен договор за доставка и трябва да знае, всички обективни факти, свързани с осъществяване на доставката. Когато не установи такива факти, следователно не е участвал при осъществяване на доставката, а след като притежава фактура, която не е свързана с получена от него доставка по двустранен договор, то следва извод и знание за формално (документално) издаване на фактурата.

От постоянната съдебна практика на Съда на ЕС (например Решение от 14.12.2000 г. по дело E.-S., C-110/99, R., стр. I-11569, т. 52 и 53, решение от 17.07.2014г., съединени дела А. Т. (C-58/13) и Р. Т. (C-59/13), ECLI:EU:C:2014:2088, т. 42 – 46 и други) следва, че за да се установи наличието на злоупотреба с право по правото на Съюза, са необходими обективен и субективен елемент, които съответно изискват да бъде установено следното:

А) обективният елемент на злоупотребата с право изисква от определена съвкупност от обективни обстоятелства да следва, че въпреки формалното спазване на предвидените в правната уредба на Съюза условия, целта, преследвана от тази правна уредба, не е постигната.

Б) субективният елемент на злоупотребата с право изисква да е налице намерението да се получи неправомерно предимство от правната уредба на Съюза, като изкуствено се създават условията, необходими за неговото получаване.

Когато не може да се направи извод, че се касае за действително осъществена доставка, такива данни могат да сочат на извод за привидно съглашение. Твърдението на ответника, че жалбоподателят като получател по процесните фактури е знаел, че участва в привидни сделки, е относимо към субективния елемент на злоупотребата с право. Знанието на страната, свързано с привидността на сделката, се свежда до два отделни елемента – възможност за знание и задължение за знание. Същите могат да бъдат сведени до изясняване на обстоятелството дали получателят е положил грижата на добрия търговец и длъжимите в тази връзка усилия с оглед естеството на конкретната доставка, т.е. касае положителни действия. Така според практиката на Съда на ЕС: "Когато получателят по доставката, въпреки положените дължими усилия в рамките на разумното, не е знаел, че сделката е привидна, следва да се счита за добросъвестен, и правото на приспадане не може да бъде отказано, дори и да са налице обстоятелства, които сочат на друго. Според Съда на ЕС, установяването на режим на обективна отговорност би надхвърлило необходимото за защита на държавното съкровище" (в този смисъл Решение от 11.05.2006 г. по дело *F. of T. I. и др.*, С-384/04, R., стр. I-4191, т. 32 и Решение от 21.02.2008 г. по дело *N. S.*, С-271/06, Сборник, стр. I-771, т. 23).

Следователно, установяването субективния елемент - получателят е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е привидна или злоупотреба с право се отнася до спазването на принципа за добросъвестност от получателя по доставката. Този принцип отразява длъжимото поведение, произтичащо от общата забрана за злоупотреби и измами, както и от принципа, съгласно който никой не може да се ползва от правата, предоставени от правния ред на Съюза, с измамна цел или с цел злоупотреба и от принципа на защита на оправданите правни очаквания. За значението, което се отдава на добросъвестността на данъчнозадълженото лице, в контекста на правото на приспадане на ДДС, свидетелства съдебната практика на Съда на ЕС: изразена в решения *O. и др.*, С-354/03, С-355/03 и С-484/03, *EU:C:2006:16*, *K. и R.*, С-439/04 и С-440/04, *EU:C:2006:446*, *M. и Dóvid*, С-80/11 и С-142/11, *EU:C:2012:373*, *T.*, С-324/11, *EU:C:2012:549*, както и определения *F. V.*, С-563/11, *EU:C:2013:125* и *Jagiėiėi*, С-33/13, *EU:C:2014:184*, както и например:

Търговците, които взимат всички мерки, които са необходими, за да гарантират, че техните сделки не са свързани с измама, независимо дали това е измамно избягване на ДДС или друга измама, трябва да могат да разчитат на законността на тези сделки, без риск да загубят правото на приспадане на ДДС (в този смисъл С-384/04 *F. of T. I. and O.* [2006] E. I-0000, § 33). Не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама (вж. в този смисъл Решение от 27.09.2007 г. по дело *T. и др.*, С-409/04, Сборник, стр. I-7797, т. 65 и 68, Решение по дело *N. S.*, т. 24 и Решение от 21 декември 2011 г. по дело *V. O.*, С-499/10, т. 25).

Националната юрисдикция е задължена да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това дело, за да определи дали данъчнозадълженото лице е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната операция не го довежда до участие в данъчна измама. В хипотезата, при която тази юрисдикция стигне до извода, че с оглед на обективни данни е доказано, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от другата страна по доставката измама, и че не е взело всички зависещи от него разумни мерки за избягване на тази измама, ползването от правото на освобождаване от ДДС би могло да му бъде отказано (в този смисъл решение

М.-G., EU:C:2012:547, т. 53 и 54). Грижата на добрия търговец представлява мярка за добросъвестно поведение на получателя по доставката по смисъла на чл. 302 ТЗ. Ако не е положена тази грижа, търговецът е недобросъвестен, в който случай при наличие на обстоятелства, сочещи на злоупотреба по правото на ЕС, следва да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит. Добросъвестността на търговеца, получател по доставката, не може да съставлява самостоятелно основание за признаване на правото на приспадане без да е доказано реалното получаване на стоките или услугите по сделката. Това е така, тъй като без да получена доставката, не възниква право на приспадане на данъчен кредит. Добросъвестният търговец, ако действително е получил стоките или услугите, следва да разполага с доказателства за предаването стоките и приемането на услугите. С оглед на това, ако е положил дължимата грижа, следва да разполага с всички доказателства за осъщественото изпълнение по доставката, в противен случай следва да може да представи разумно обяснение защо не разполага с доказателства.

Тези факти са налице в процесния случай, тъй като жалбоподателят не представи относими доказателства за обстоятелства, които според естеството на спорните доставки, сочат изводи за изпълнението им. Съответно на това жалбоподателят не е положил дължимата грижа, а именно грижата на добрия търговец да води делата си по начин, който му позволява да докаже правата си съответно да бъде осъществен контрол от органите по приходите върху законосъобразното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит.

Предвид гореизложеното ревизионният акт в тази част следва да бъде потвърден като правилен, обоснован и законосъобразен.

II. По отношение на установените задължения за лихви във връзка с корекцията по издадени от [фирма] фактури:

Настоящият съдебен състав намира изводите на органите по приходите за дължимост на лихвите за правилни и законосъобразни. Жалбоподателят е коригирал декларираният от него данъчен кредит по издадените фактури от [фирма]. Съответно за неправомерно ползвания данъчен кредит е начислена лихва, изчислена до датата, на която е следвало да бъде внесен данък по чл. 89 от ЗДДС до датата на отстраняване на щетата за фиска. Лихвата е начислена правилно и в съответствие с чл. 175, ал. 1 от ДОПК е дължима за посочения в ревизионния акт период и размер.

Изходът на спора определя като основателна заявената от ответника претенция за заплащане на разноски по делото. В тази връзка и с оглед материалния интерес по делото в общ размер на 25 036.69 лв. – главница в размер на 18 680.43 лв. и начислени лихви за забава в размер на 6 356.26 лв., на ответника на основание чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 281.10 лв. /хиляда двеста и осемдесет и един лева и 10 стотинки/.

По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. - град, I - во отделение, 43 - ти състав на основание чл. 160 от ДОПК,

Р Е Ш Е Н И Е:

ОТХВЪРЛЯ жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [улица], ет. 4, ап./офис 7, представлявано от Е. Д. – Управител, срещу Ревизионен акт №Р-22220220001590-091-001/29.03.2021г., издаден от Р. Р. Б., орган възложил ревизията и М. К. М., ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1444/16.09.2021г., издадено от За ИД Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, Централно управление на Национална агенция по приходите, [населено място], с който са установени задължения за ДДС и лихви за данъчни периоди м. май 2017 г. и от м. юли 2017 г.

до м. април 2018г. – в общ размер на 25 036.69 лв. - главница в общ размер 18 680.43 лв. и начислени лихви за забава в размер на 6 356.26 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [улица], ет. 4, ап./офис 7, представлявано от Е. Д. – Управител да заплати на Национална агенция по приходите – Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], сумата в размер на 1 281.10 лв. /хиляда двеста и осемдесет и един лева и 10 стотинки/, представляващи разноски по делото.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България в 14 - дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: