

# РЕШЕНИЕ

№ 3224

гр. София, 12.05.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 45 състав,**  
в публично заседание на 12.04.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Евгени Стоянов**

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **1714** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] представлявано от П. С. С., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221420000415-091-001 от 06.08.2020 г., издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и А. Л. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1657/30.10.2020 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика /ОДОП/ – С..

Първоначално делото е образувано пред Административен съд София – област. С Определение от 18.02.2021 г. производството е прекратено и делото е изпратено по компетентност на Административен съд София – град, поради обстоятелството, че седалището и адресът на управление на дружеството са в [населено място].

Жалбоподателят твърди, че РА е необоснован и издаден в нарушение на материалния закон. Сочи, че в хода на ревизионното производство са представени доказателства, които да обосноват реалността на получените доставки. Изразява становище, че установяването на произхода на стоките не е предвидено като предпоставка за признаване правото на данъчен кредит, а невъзможността да бъде установен

произходът на услугите, респективно наличието на кадрови и технически потенциал за извършването им не обуславя извода, че въпросната услуга или стока не съществува и не може да бъде предмет на доставка, респективно че не са осъществени реални доставки на тези стоки или услуги. Поддържа тезата, че единственото действие на доставчика, от което зависи правото на данъчен кредит на получателя по доставката е издаването на данъчен документ със законоустановено съдържание. А дали този документ ще бъде включен от доставчика в дневника му за продажби и в кой данъчен период, дали ще бъде включен в справката декларация за периода, дали доставчикът ще внесе дължимия данък по тази доставка са обстоятелства, които не определят правото на данъчен кредит и това виждане е изцяло в унисон с европейската практика относно данъка върху добавената стойност. Сочи, че получателят по доставката не може да носи отговорност за действията на своя доставчик. Твърди, че е безспорно, че предметът на дейност на дружеството е търговия с нагреватели, поради което получените доставки несъмнено са свързани с предмета на дейност на [фирма]. Отбелязва и факта, че органите по приходите не оспорват, че стоките са използвани за последващи облагаеми доставки. Освен това същите са придружени от приемо-предавателни протоколи, които са пряко доказателство за прехвърляне на собствеността върху стоките. Обобщава, че основната причина, поради която на [фирма] е отказано правото на данъчен кредит по фактурите, е непредставянето на определени документи от доставчиците, като в същото време никъде в ЗДДС не съществуват разпоредби, които да предпоставят представянето или непредставянето на определени документи от доставчици с реалността на определена доставка и съответното право на данъчен кредит. Позовава се на практика на ВАС и СЕС. Моли оспорваният Ревизионен акт да бъде отменен.

В съдебно заседание жалбоподателят не се явява и не се представлява.

Ответникът – директора на Дирекция ”Обжалване и данъчно-осигурителна практика”, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София – град, Трето отделение, 45 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221420000415-020-001 от 27.01.2020 г., като е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчните периоди от 01.10.2018 г. до 31.12.2019 г. Заповедта е връчена на дружеството на 28.01.2020 г. Считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията. По реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК срокът е продължен до 26.06.2020 г., в рамките на указания по чл. 114, ал. 2 от ДОПК, като за целта са издадени Заповеди за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22221420000415-020-002 от 21.04.2020 г. и №Р-22221420000415-020-003 от 21.05.2020 г. Всички заповеди са подписани от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221420000415-092-001 от 10.07.2020 г. от ревизиращите органи, определени с посочената по – горе ЗВР. Ревизионният доклад има съдържанието, предвидено в чл.

117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК. РД е връчен на пълномощник на дружеството на 13.07.2020 г. Срещу констатациите в РД, в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от дружеството не е подадено възражение.

Ревизията приключва с Ревизионен акт №Р-22221420000415-091-001 от 06.08.2020 г., издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и А. Л. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Актът е връчен на дружеството на 11.08.2020 г. Със същия на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 25, ал. 2, чл. 6 и чл. 9 от закона на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 30 723,33 лв. за периодите от м. 10.2018 г. до м. 06.2019 г. вкл. и от м. 08.2019 г. до м. 12.2019 г. по фактури издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] и са начислени лихви за забава в размер на 4 861,04 лв. Ревизионният акт е връчен електронно на 11.08.2020 г.

Същият е оспорен по административен ред пред директора на ДОДОП – С. на основание чл. 152 от ДОПК с жалба вх. №53-06-7233 от 26.08.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1333 от 02.09.2020 г. по регистъра на дирекция „ОДОП“ С.

С решение № 1657/30.10.2020 г. на директора на дирекция „ОДОП“ С., РА е потвърден. Решението е връчено по електронен път на 29.12.2020 г.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-20/12.01.2021 г., подадена чрез директора на ДОДОП – С. до АССГ.

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с право и интерес от оспорване – адресат на утежняващ административен акт, който подлежи на съдебен контрол, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 152 и сл. от ДОПК като абсолютна положителна процесуална предпоставка за допустимост на жалбата по аргумент от чл. 156, ал. 2 от ДОПК. С оглед на това съдът намира жалбата за процесуално допустима, поради което следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

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

По компетентността на органа, издал РА:

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК в редакцията към момента на възлагане ревизията – ДВ бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г., той се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В настоящия случай РА е издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и А. Л. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, съгласно ЗВР, издадени от възложителя на ревизията. РА, РД и ЗВР са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронния подпис /сега Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги/, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълк. д. № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II

отделение на ВАС.

РА е издаден в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

В хода на ревизионното производство от фактическа страна е установено, че през ревизираният период основна дейност на [фирма] е производство на реотани и се осъществява в обект под наем, находящ се на адрес: [населено място], [улица].

С цел изясняване факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя, в хода на ревизията са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК. На основание чл. 37, ал. 3 от ДОПК, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения, а на основание чл. 45 от ДОПК - в хода на ревизия са извършени насрещни проверки на спорните доставчици. Резултатите от проверките са документирани с протоколи за извършени насрещни проверки. С Протокол №1708176/22.06.2020 г. е документирано извършено посещение в офиса на дружеството, осъществяващо счетоводното обслужване на ревизираното лице, при което са прегледани първични счетоводни документи. С Протокол №1708176/22.06.2020 г. е документирано извършено посещение на обект, нает от дружеството.

В хода на съдебното обжалване са приобщени материалите, събрани в хода на ревизията, на базата на които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по следните доставки:

1. За данъчните периоди м. 10.2018 г. и м. 11.2018 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 7 500,00 лв. по 7 фактури /описани в таблица на стр. 8 от РД/, издадени от [фирма], с предмет „изпълнени услуги на основание договор и приеман протокол“ и „услуги на основание договор и приеман протокол“.

По отношение на доставчика в хода на ревизионното производство от страна на органите по приходите са извършени служебни проверки в информационната система на НАП, при които е установено, че издадените на ревизираното лице фактури са отразени в дневниците за продажби на доставчика за съответните периоди. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС на 08.05.2019 г., като до 2014 г. е имало назначени лица на длъжност кухненски работници, продавачи на закуски. Собственикът на дружеството е бил наеман по трудово правоотношение като шофьор на такси, но за същия липсват данни за осигуряване за 2018 г. Констатирано е, че в подадената годишна данъчна декларация по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ не са декларирани активи. В РД е посочено, че за периода, в който са издадени фактурите към [фирма], на дружеството е извършена ревизия, при която са установени задължения в особено големи размери, а по отношение на извършените продажби е приложен чл. 85 от ЗДДС. Установено е също, че в дневниците за покупки на [фирма] фигурират фактури от търговци, които не са отразили продажби към него.

В хода на ревизионното производство, във връзка с процесните доставки от страна на ревизираното дружество са представени копия на фактури, ведно с фискални бонове към всяка от тях, копия на договори и протоколи за приемане на услугата.

При извършената насрещна проверка на доставчика от страна на [фирма] е декларирано, че дружеството изпълнява стопанската си дейност чрез собствени и наети работници и активи. От управителя е заявено и следното: фирмата е изпълнила сделките по услуги съгласно договори; документите са отразени в счетоводните регистри; спазени са изискванията на ЗСч., ЗДДС и ДОПК; сделките са отразени по законовия начин и са разплатени в брой; отразен е положителен финансов резултат; подадени са регистрите към НАП. От [фирма] са представени копия на издадените фактури, договори и констативни протоколи както следва:

От представените доказателства се установява следното:

С договор от 20.09.2018 г., сключен между [фирма], в качеството му на възложител и [фирма], в качеството му на изпълнител последният се е съгласил да създаде популяризация, ъплоудване и актуализация на новини и поддръжка и отговор на коментари в популярни продуктово сегментирани блокове в България и чужбина с превод. В т. 2, б „м“ от договора е посочено, че възложителят изпраща свой представител за съгласуване на проекта на изработения продукт. Между страните е уговорено, че за цялостното изпълнение на работата възложителят заплаща сума съгласно приемо-предавателен протокол, като единичната цена за час е в размер на 206,00 лв. Към договора е представен констативен протокол от 26.10.2018 г., който е съставен, за да удостовери отчитане обема на извършената услуга, съгласно договор от 21.07.2018 г. и по-конкретно е посочено, че за периода от 20.09.2018 г. до 26.10.2018 г. [фирма] е изработило услуга по създаване, популяризация, ъплоудване и актуализация на новини и отговор на коментари в популярни продуктово сегментирани блокове в България и чужбина с превод. За стойност на услугата е записано 25 работни часа x 206,00 лв. – 5 150,00 лв.

С договор от 22.10.2018 г., сключен между [фирма], в качеството му на възложител и [фирма], в качеството му на изпълнител последният се е съгласил да създаде популяризация, ъплоудване и актуализация на новини и поддръжка и отговор на коментари в популярни продуктово сегментирани блокове в България и чужбина с превод. В т. 2, б „о“ от договора е посочено, че възложителят изпраща свой представител за съгласуване на проекта на изработения продукт. Между страните е уговорено, че за цялостното изпълнение на работата възложителят заплаща сума съгласно приемо-предавателен протокол, като единичната цена за час е в размер на 236,80 лв. Към договора е представен констативен протокол от 14.11.2018 г., който е съставен, за да удостовери отчитане обема на извършената услуга, съгласно договор от 22.10.2018 г. и по-конкретно е посочено, че за периода от 22.10.2018 г. до 14.11.2018 г. [фирма] е изработило услуга по създаване, популяризация, ъплоудване и актуализация на новини и отговор на коментари в популярни продуктово сегментирани блокове в България и чужбина с превод. За стойност на услугата е записано 25 работни часа x 236,80 лв. – 5 920,00 лв.

Приобщен е и договор от 12.11.2018 г., който е с предмет и клаузи, идентични с гореописаните. Налице е разлика единствено в договорената единична цена за час - 227,20 лв. Със съставения констативен протокол от 29.11.2018 г. е отчетено изработване на услуга по създаване, популяризация, ъплоудване и актуализация на новини и отговор на коментари в популярни продуктово сегментирани блокове в

България и чужбина с превод и стойност на услугата - 25 работни часа по 227,20 лв. – 5 680,00 лв.

Сключен е и договор за софтуерни услуги от 09.10.2018 г., с който на доставчика е възложено да разработи и внедри срещу вознаграждение приложен софтуерен продукт по предварително изготвено техническо задание - пакет в сферата на търговската и производствена дейност на възложителя. Съгласно чл. 7 от договора приемането на работа се удостоверява писмено, с двустранно подписан протокол, като приемането включва предоставянето на изготвения съобразно конкретното задание продукт, неговото инсталиране и настройка върху техника, предоставена от възложителя и успешно тестване в реални условия за изпълнение на целите, за които е създадена. Към договора е приложено задание - технически характеристики на предоставяните уеб приложения и услуги за „пакет за softuer“ U. адрес на сайта google обем на системата приблизителен обем 200 MB езикови версии EN, BG. В т.Ш от заданието са разписани предвидените услуги и електронна среда - административен сайт за управление на уеб съдържание и процеси; детайлна месечна статистика на посещенията и процесите и за изброени редица технически параметри; Хостинг + У. трафик и Поддръжка: В. /с конкретно зададени параметри/.

С договор за SEO оптимизация на съществуващ сайт от 11.09.2018 г., сключен между [фирма], в качеството му на възложител и [фирма], в качеството му на изпълнител, последният се е задължил да изпълни възмездно и в условията на трайни отношения следните услуги: проучване и оптимизация и ъпгрейд на съществуващ сайт. Договорено е вознаграждение в размер на 6 650,00 лв. Приложен е протокол за приемане на услуги по договор от 09.08.2018 г., който е съставен, за да удостовери, че доставчикът е извършил в срок и съгласно поставените задачи проучване и оптимизация и ъпгрейд на съществуващ сайт

Между страните са сключени още два договор за SEO оптимизация на съществуващ сайт от 28.09.2018 г. и от 25.10.2018 г., които са с предмет и клаузи, идентични с гореописания. Единствената разлика е в размера на вознаграждението, а именно по първия договор е предвидена цена от 3 120,00 лв., а по втория - 5 430,00 лв. Към същите са приобщени и два протокола за приемане на услуги по договор от 28.09.2018 г. и 25.10.2018 г. - услуги: проучване и оптимизация и ъпгрейд на съществуващ сайт.

От страна на доставчика са представени още свидетелство за регистрация на фискално устройство от 05.04.2019 г. с индивидуален номер на фискално устройство DY426558 и номер на фискална памет 36584331; дневни отчети от дати 17.10.2018 г., 30.10.2018 г., 26.10.2018 г., 26.11.2018 г., 19.11.2018 г., 14.11.2018 г., издадени от фискално устройство с № на ФУ DY4222108 и № на ФП 36579576; справка-декларация по ЗДДС, дневник продажби, счетоводни справки, касова книга.

При тези доказателства органите по приходите са приели, че представените договори предполагат наличие на два основни ресурса за извършване на услугите – технически и персонал с нужната квалификация, а при липса на персонал – управител с нужната квалификация. В тази връзка е отбелязано, че липсват данни доставчикът да е разполагал с активи и не са представени доказателства за закупени софтуерни продукти. Посочено е още, че дружеството не е разполагало с персонал, нает по трудово и извънтрудово

правоотношение към датата на издаване на фактурите. Изложени са и мотиви, че от проверяваното и ревизираното дружества не е посочено на какъв електронен адрес са публикувани материали относно [фирма]. В този смисъл от органите по приходите е направена справка в G., при която не е установено да са публикувани материали относно [фирма]. Направено е заключение, че между дружествата [фирма] и [фирма] не са налице реални облагаеми доставки, а фактурите са издадени с цел неправомерно приспадане на данъчен кредит от получателя на фактурите. Приели са, че обстоятелството, че фактурите не документират реални доставки само по себе си е индикация за данъчна измама, в която дружеството [фирма] в лицето на неговия собственик не може да не е знаело, че участва, предвид съставените документи с цел въвеждане в заблуждение на органите по приходите.

2. За периодите от м. 12.2018 г. до м. 04.2019 г. вкл., м. 06.2019 г. и м. 09.2019 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 14 328,20 лв. по 23 фактури /описани подробно по вид и количество на стр. 4 – 6 от РД/, издадени от [фирма], с предмет на доставките „тръбен нагревател, патронен нагревател, серпентина от черна ламарина за тръба, гъвкав керамичен нагревател, керамичен инфрачервен нагревател, спирален нагревател, термо монтажна паста и др.“.

По отношение на доставчика в хода на ревизионното производство от страна на органите по приходите са извършени служебни проверки в информационната система на НАП, при които е установено, че: към датите на издаване на фактурите в дружеството не е имало наети лица по трудови правоотношения; не са подавани данни за наети лица по извънтрудови правоотношения за 2018 г. и за 2019 г.; управителят на дружеството е бил назначен като общ работник; в декларацията по чл. 92 от ЗКПО за 2018 г. не са декларирани активи, а според оборотната ведомост по сметка 205 Съоръжения са заведени активи на стойност 145 151,55 лв., но същите не са индивидуализирани. Констатирано е още, че в СД по ЗДДС дружеството е декларирало единствено данък за възстановяване, а в дневниците му за покупки за периодите, в които са издадени фактурите към [фирма], са отразени фактури, които не фигурират в дневниците за продажби на дружествата, посочени като техни издатели, а именно: [фирма] - занимаващо се с търговия на хранителни стоки, [фирма] - без дейност за процесният период, [фирма] и [фирма] - занимаващи се с търговия със строителни стоки. Установено е също така, че [фирма] не е подавало регулярно данни към НАП за реализираните приходи чрез регистрираното фискално устройство, поради което недоказано се явява и плащането по доставките.

При извършена насрещна проверка при доставчика [фирма] управителят е декларирал, че фирмата му е издател на фактурите по сделките - продажба на материали - нагреватели. Заявил е, че: дружеството е осъществило услугите по продажба на материали, получени предходно и дообработени по спецификация; осъществява дейността си чрез собствени и наети активи и работници; документите по осъществените услуги са отразени в счетоводството на фирмата; сделката е разплатена в брой изцяло и на основание фактуриране.

От доставчика са представени заверени копия на фактурите, свидетелство за регистрация на фискално устройство от 27.11.2018 г. с индивидуален номер на фискално устройство ED297875 и номер на фискална памет 44297875, дневни отчети, хронологичен регистър, главни книги, оборотни ведомости, касови книги, рекапитулации.

В хода на ревизионното производство, във връзка с процесните доставки от страна на ревизираното дружество са представени копия на получените фактури, стокови разписки и фискални бонове.

От приложените с административната преписка фактури и стокови разписки се установява, че същите са с напълно идентично съдържание /посочени са вид и количество на съответната стока/, в това число и номер на документа.

При тези доказателства органите по приходите са направили заключение, че в случая не са налице доказателства за произход на стоките и за тяхната дообработка, не са налице категорични доказателствата за извършено и съответно получено плащане и като краен извод – не са налице доказателства за реално осъществени облагаеми доставки между [фирма] и [фирма]. Прието е, че се касае за данъчна измама и за неправомерно приспадане на данъчен кредит от страна на получателя на фактурите [фирма] за доставки, за които дружеството, посочено като техен издател, не притежава ресурси за извършването им.

3. За данъчен период м. 03.2019 г. ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 4 031,66 лв. по 3 фактури /описани по номера и дати на стр. 15 от РД/, издадени от [фирма], с предмет „услуга по договор“.

По отношение на доставчика в хода на ревизионното производство от страна на органите по приходите са извършени служебни проверки в информационната система на НАП, при които е установено, че: процесните фактури са отразени в дневника за продажби на доставчика за съответния период; дружеството е регистрирано по ЗДДС на 13.02.2019 г. и дерегистрирано на 15.05.2019 г.; подадени са уведомления за 5 лица, назначени на длъжност - строителни работници; управителят на дружеството не е наеман по трудово правоотношение и няма данни за осигуряване; не са налице данни за притежавани активи от страна на дружеството, тъй като към момента на съставяне на ревизионния доклад не е подадена декларация по чл. 92 от ЗКПО.

На [фирма] е извършена насрещна проверка, като до проверяваното лице е изготвено ИПДПОЗЛ, връчването на което е извършено по реда на чл. 32 от ДОПК.

За доказване реалността на разглежданата доставка от страна на жалбоподателя в хода на ревизионното производство са представени единствено копия на фактурите, фискални бонове и договори.

От представените доказателства се установява следното:

С договор за създаване на гугъл рекламна кампания и SEO оптимизация от 25.03.2019 г., сключен между [фирма], в качеството му на възложител и [фирма], в качеството му на изпълнител доставчикът се е съгласил да изработи, имплементира и оптимизира интернет рекламна кампания в G., посредством G. AdWords, който се съгласува и одобрява от възложителя.



Изпълнителят е приел също да изработва периодично рекламни кампании, чиито вид, форма и техническа спецификация са предварително одобрени от възложителя. В т. 2 от договора е посочено, че възложителят изпраща свой представител за съгласуване на предварителния проект на рекламните кампании.

Между същите страни е сключен и договор за създаване на гугъл рекламна кампания и SEO оптимизация от 27.03.2019 г., съгласно който изпълнителят се е съгласил да изработи, имплементира и оптимизира Интернет рекламна кампания в G., посредством G. AdWards, насочена към страните от Централна и Източна Европа, който се съгласува и одобрява от възложителя. Изпълнителят е приел също да изработи периодично рекламни кампании, чиито вид, форма и техническа спецификация са предварително одобрени от възложителя. В т. 2 от договора е посочено, че възложителят изпраща свой представител за съгласуване на предварителния проект на рекламните кампании.

На 28.03.2019 г. е сключен договор за създаване на гугъл рекламна кампания и SEO оптимизация от 25.03.2019 г., с който на доставчика е възложено да изработи, имплементира и оптимизира Интернет рекламна кампания в гугъл, посредством G. AdWards, насочена към страните от 3. Европа, който се съгласува и одобрява от възложителя. Изпълнителят е приел също да изработва периодично рекламни кампании, чиито вид, форма и техническа спецификация са предварително одобрени от възложителя. В т. 2 от договора е посочено, че възложителят изпраща свой представител за съгласуване на предварителния проект на рекламните кампании.

При тези доказателства органите по приходите са посочили, че в дневника за покупки на доставчика не са налице данни за издадени фактури от гугъл, предвид това че G. AdWards е платена платформа. Извършена е справка в G. архив, при която не са открити рекламни публикации относно [фирма] и не се установяват препратки към интернет страница на ревизираното дружество. Липсата на кадри за извършване на договорените услуги е дало основание на органите по приходите да формират извод, че фактурите са издадени с цел неправомерно приспадане на данъчен кредит от страна на жалбоподателя.

4. За данъчен период м. 05.2019 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 333,33 лв. по фактура №[ЕГН] от 31.05.2019 г., издадена от [фирма], с предмет „услуга по договор“.

По отношение на доставчика в хода на ревизионното производство от страна на органите по приходите са извършени служебни проверки в информационната система на НАП, при които е установено, че: спорната фактура е включена в дневника за продажби на доставчика за м. 05.2019 г.; в дневниците за покупки на доставчика са отразени фактури от издател, който не ги е отразил в собствените си дневници за продажби; в дневника за покупки не са налице получени фактури от фейсбук, предвид че рекламата в социалната мрежа е платена услуга; в дружеството няма и никога не е имало лица, назначени по трудово правоотношение; за управителя на дружеството са налице данни, че е бил наеман като строителен работник през 2015 г. и това са единствените данни за осигуряването му; дружеството е регистрирано по ЗДДС на 05.02.2019 г. и дерегистрирано на 27.11.2019 г.

На [фирма] е извършена насрещна проверка, като до проверяваното лице е изготвено ИПДПОЗЛ, връчването на което е извършено по реда на чл. 32 от ДОПК.

За доказване реалността на разглежданата доставка от страна на жалбоподателя в хода на ревизионното производство са представени единствено копия на фактурите, фискални бонове и договор за реклама във фейсбук от 31.05.2019 г. Съгласно последния на доставчика е възложено да публикува във фейсбук платформата, посредством функционалността фейсбук бизнес, срещу заплащане на възнаграждение, рекламни изображения, текстове и препратки /връзки към фирмения сайт/ на възложителя. В чл. 3, ал. 1 е предвидено възложителят да предава на изпълнителя рекламните материали, които желае да бъдат публикувани в платформата, за срока на действие на договора, по инструкции на фирмата изпълнител. Според ал. 2 рекламните материали следва да бъдат предоставени на електронен носител или изпратени по електронна поща и да отговарят на изисквания /формат, размер и пр./, предварително уговорени между страните. Съгласно чл. 5 от договора изпълнителят се съгласява да публикува следните рекламни позиции: стандартни публикации с до 10 бр. снимки, текст с булети, до 2000 символа, до три публикации дневно и буустване на постовете, които са изпълнени.

При тези доказателства органите по приходите са приели, че не са представени доказателства за приемане на извършените услуги и за предаване на рекламни материали на [фирма] – документи, с които възложителят на услугата безспорно следва да разполага, ако се касае за действително получена доставка. Посочено е, че доставчикът не разполага с каквито и да били трудови ресурси за извършване услуга от вида на процесната, като липсват и данни за предходни доставчици. В този смисъл е формиран извод, че между [фирма] и [фирма] не е налице реална доставка, а фактурата е издадена с цел неправомерно приспадане на данъчен кредит.

5. За данъчен период м. 05.2019 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 900,00 лв. по две фактури /описани на стр. 13 и 14 от РД/, издадени от [фирма], с предмет „услуга по договор“.

По отношение на доставчика в хода на ревизионното производство от страна на органите по приходите са извършени служебни проверки в информационната система на НАП, при които е установено, че: фактурите са отразени в дневника за продажби на дружеството; [фирма] е регистрирано по ЗДДС на 23.07.2018 г. и дерегистрирано на 13.11.2019 г.; никога не е внасяло декларации ДДС; никога не е имало назначени лица по трудови правоотношения; за управителя няма данни да е назначаван по трудови правоотношения; при преглед на дневниците за покупки не се установяват получени фактури от You T. относно право на публикуване на клипове; доставчика има регистрирани фискални устройства за сладкарница, обект за предоставяне на печатни услуги и обект за търговия с други стоки; при справка по номера на фискалното устройство, от което е издаден фискалният бон, е установено, че плащането няма как да бъде индивидуализирано по постъпилите данни от Z отчети.

На [фирма] е извършена насрещна проверка, като до проверяваното лице е изготвено ИПДПОЗЛ, връчването на което е извършено по реда на чл. 32 от ДОПК.

За доказване реалността на разглежданата доставка от страна на жалбоподателя в хода на ревизионното производство са представени единствено фактурите, фискални бонове и два договора за рекламno обслужване в Интернет от 27.05.2019 г. и 30.05.2018 г. Съгласно първия договор доставчикът се е задължил да създаде 100 рекламни клипа за нуждите на фирмата възложител, използвани за платформата YouTube, както и зареждането им от страна на изпълнителя. Съгласно чл. 2, ал. 1 създаването на клип включва: 1. създаване на видео, съдържащо фирмена информация с текст, снимки и клипове според изискванията на възложителя; 2. публикуване на създадените рекламни клипове, изработени с дължина до 1,30 минути; 3. промотиране на канала през собствени канали и страници. В ал. 2 е посочено, че всяка публикация включва заглавие плюс снимка, видео или лого, което се показва в секцията „моите видеа“ в сайта YouTube. Според чл. 3 обслужването по договора се осъществява през целия период, през който видеата се заредят в канала на възложителя, но не повече от 6 календарни месеца, считано от датата на подписване на договора. Видно от чл. 6 между страните е уговорено, че възложителят следва да предостави на изпълнителя информация и материали за изработването на съответното задание, а от своя страна възложителят одобрява чрез протокол изработените от изпълнителя рекламни материали. Уговорено е още, че възложителят изисква от изпълнителя спазване на предварително договорената схема за публикуване и излъчване.

С втория договор доставчикът се е задължил да осигури изработване на бизнес You T. канал в платформата на You T., първоначалното му зареждане с информация, създаване на тестов клип, актуализацията и промотирането му. Чл. 2 предвижда, че създаването на клип включва: 1. създаване на канал и зареждането му с фирмена информация, рекламno каре или рекламен банер според изискванията на възложителя в интернет платформата, посочена по-горе; 2. публикуване на тестов рекламен видеоклип с дължина до 1 минута; 3. публикуване и промотиране на канала чрез собствени канали и страници. В ал. 2 е посочено, че всяка публикация включва заглавие плюс снимка, видео или лого, което се показва в секцията „моите видеа“ в сайта YouTube. Видно от чл. 6 между страните е уговорено, че възложителят следва да предостави на изпълнителя информация и материали за изработването на съответното задание, а от своя страна възложителят одобрява чрез протокол изработените от изпълнителя рекламни материали. Уговорено е още, че възложителят изисква от изпълнителя спазване на предварително договорената схема за публикуване и излъчване.

При тези доказателства органите по приходите са приели, че в случая липсват документи за приемане на услугата, а фактурите са издадени от дружество, което не разполага с активи, с наети лица, които да разполагат с нужната квалификация за извършване на подобна услуга. От ревизиращите е изразено становище, че самият факт, че между двете дружества са сключени договори и са получени фактури от [фирма] сочи наличието на знание у управителя на

ревизираното дружество, че участва в неправомерни действия с цел приспадане на наследващ се данъчен кредит по получените фактури.

6. За данъчните периоди м. 08.2019 г., м. 11.2019 г. и м. 12.2019 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 1 545,88 лв. по 7 фактури /описани на стр. 12 в РД/, издадени от [фирма], с предмет различни видове нагреватели.

По отношение на доставчика в хода на ревизионното производство от страна на органите по приходите са извършени служебни проверки в информационната система на НАП, при които е установено, че: дружеството е регистрирано по ЗДДС на 01.04.2019 г. и дерегистрирано на 13.11.2019 г.; при преглед на подадените уведомления по чл. 62 ал. 5 от КТ е констатирано, че са подадени данни за назначени лица на следните длъжности: монтьор поддръжка на инсталации и оборудване; сервизен техник; машинен оператор; сервизен техник; системен оператор; управителят на дружеството е бил наеман като общ работник, сиропчия, шлосер, продавач-консултант; в дневниците за покупки на [фирма] са отразявани фактури, които не фигурират в дневниците за продажби на дружествата, посочени като техни издатели / [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]/; от дружеството-доставчик не са представени счетоводни документи относно покупките; декларираният по СД данък не е внасян; в оборотната ведомост по сметка 204 Компютърна техника са заведени активи на стойност 155 089,50 лв., които не биха могли да бъдат използвани за производство на стоките, посочени във фактурите; в подадената годишна данъчна декларация от страна на дружеството не са налице начислени амортизации за активи.

При извършена насрещна проверка при доставчика [фирма] управителят е декларирал, че фирмата му е издател на фактурите по сделките - продажба на материали. Заявил е, че: дружеството е осъществило сделките с контрагента; документите са отразени в счетоводството на фирмата; сделката е разплатена в брой изцяло и на основание фактуриране; от сделката е получена положителна финансова величина; регистрите са подадени към НАП.

От доставчика са представени заверени копия на фактурите /с изключение на фактура № 143/16.09.2019 г./, стокови разписки за предадени материали, справка за клиент, хронологичен и аналитичен регистър на сметки 4532, 702, главна книга, свидетелство за регистрация на касов апарат, дневни отчети, оборотна ведомост, рекапитулация за заплати. От страна на органите по приходите е установено е, че в хронологичния регистър фигурират още две фактури, издадени през м. 09.2019 г., които не са отразени в дневника за покупки на [фирма].

От приложените с административната преписка фактури и стокови разписки се установява, че същите са с напълно идентично съдържание, в това число и номер на документа.

При тези доказателства органите по приходите са направили заключение, че в случая не са налице облагаеми доставки, тъй като не са представени доказателства за извършен транспорт на нагревателите, а в дневника за покупки не са отразени получени фактури за гориво, за наем на транспортни средства, доколкото в представените оборотни ведомости няма заведени

транспортни средства и в дружеството не са налице назначени шофьори, както и не са представени договори за извършване на транспортна услуга. В РД е посочено, че липсват и доказателства за наличие на складове или други обекти на дружеството, както и такива за произход на стоката. Направен е извод, че самият факт, че „П. КО“ е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по издадените от [фирма] фактури е достатъчно доказателство, че е налице знание, че дружеството участва в данъчна измама, предвид факта че не е налице реална доставка на нагреватели.

7. За данъчните периоди м. 10.2018 г., м. 12.2018 г., от м. 02.2019 г. до м. 06.2019 г., м. 09.2019 г. и м. 10.2019 г. ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 1 084,26 лв. по 11 фактури/описани на стр. 18 от РД/, издадени от [фирма].

В хода на ревизията от [фирма] са представени договор за финансов лизинг №17781/18.12.2017 г., с лизингодател [фирма], чийто предмет е превозно средство - А. А6 allroad 3.0 TDI Quattro, погасителен план и контролен талон на превозното средство. От страна на органите по приходите е извършено посещение в офиса на дружеството, осигуряващо счетоводното обслужване на жалбоподателя, но не са представени пътни листове, доказващи, че автомобилът се използва за дейността на [фирма]. Същите са изискани и от дружеството, но не са представени в указания срок. Представен е единствено контролен талон на товарен автомобил М., за който в предходната ревизия на дружеството е констатирано, че се използва за целите на дейността му. Във връзка с това ревизиращият екип е приел, че взетият на лизинг автомобил се използва за представителни цели, поради което на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма].

По делото е допусната, назначена и приета съдебно-счетоводна експертиза, която не е оспорена от страните. Същата е изготвена на база приобщените по делото документи и счетоводството на жалбоподателя и справка в ТР по отношение на доставчиците на [фирма]. Съобразно поставените задачи вещото лице е установило, че организацията на счетоводната отчетност на [фирма] се осъществява в съответствие със Закона за счетоводството, действащата нормативна уредба и международните счетоводни стандарти при спазване на основните принципи. Констатирано е, че формата на счетоводството осигурява синхронизирано хронологично и систематично, аналитично и синтетично счетоводно отчитане, като се прилага двустранно счетоводство, при което всяка една стопанска операция се описва с двустранни и равни по стойност изменения. Фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са отразени в счетоводството на жалбоподателя, както следва: 1. закупените стоки са осчетоводени по сметка 304 „Стоки“; 2. направените разходи за ползваните услуги са осчетоводени по съответните подсметки от сметка 602 „Разходи за външни услуги“; 3. направените ежемесечни вноски по сключения лизингов договор са осчетоводени по сметка 159 „Други заеми и дългове“. От представените към делото документи вещото лице е установило, че плащанията на [фирма] по издадените фактури от [фирма], [фирма] и [фирма] са осчетоводени по сметка 501 „Каса в лева“. По отношение на

плащанията касаещи останалите доставчици експертът е посочил, че не е установен контакт с управителите на дружествата, за да извърши проверка в счетоводствата им и да установи по какъв начин са били осчетоводени издадените към жалбоподателя фактури.

В хода на съдебното производство по искане на ответника е открито производство по чл.193, ал.1 ГПК, в което се оспорва истинността на цитираните в молба от 16.04.2021 г. /л.13 от делото/ от ответника доказателства, а именно 13 броя договори. Във връзка с това съдът е указал на жалбоподателя, че на основание чл. 193, ал. 3 ГПК тежестта за доказване е негова, доколкото същият би се ползвал от тях. Въпреки неколkokратно дадените указания в хода на съдебното производство, жалбоподателят не прояви процесуална активност в указания смисъл, поради което с протоколно определение от 15.02.2022 г. съдът изключи същите от доказателствата по делото.

След като съобрази представените по делото доказателства, съдът намира, че жалбата по отношение на доставките, за които се твърди да са извършени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] е неоснователна. Спорният РА е законосъобразен, поради което оспорването срещу него следва да бъде отхвърлено.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС за признаване правото на приспадане на данъчен кредит следва да са получени стоки или услуги по облагаеми доставки. Наличието на доставка е първото условие за признаването на данъчен кредит. Понятието е легално дефинирано в чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС. Доставка е налице, когато има прехвърляне на собственост или други вещни права върху стока, а в случаите, при които се претендира право на приспадане на данъчен кредит за извършени услуги следва да се установи и докаже по какъв начин са извършени същите и с какъв ресурс. Механизмът на данъка върху добавената стойност предполага наличие на реална доставка, като условие за възникване на правото на данъчен кредит, а не само документалното оформяне на стопанските операции. 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. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да е налице фактически извършена стопанска операция, няма основание за данъчен кредит, предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС.

Правото на приспадане на данъчен кредит е обусловено от кумулативното осъществяване на материалноправните предпоставки на регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав, който наред с притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 ЗДДС изисква и установяването на реално получаване на стоките или услугите по облагаемата доставка. Съгласно чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, когато стоките или услугите се използват за целите на извършените от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице му е доставил или предстои да му достави. Съгласно чл. 68, ал.1, т.1 ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има

право да приспадне от данъчните си задължения по закона за получени стоки или услуги по облагаеми доставки. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем, арг. от чл. 68, ал. 2 ЗДДС. Следователно, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит следва да е осъществена реална доставка, която изпълнява критериите на чл. 6 и чл. 9 ал. 1 ЗДДС, както и да са налице предвидените в чл. 71, т. 1 ЗДДС документи.

Следва да се посочи, че по аргумент от чл. 154 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК) в тежест на жалбоподателя, като лице, черпещо изгодни за себе си правни последици – претендираното право на данъчен кредит, е да докаже реалността на процесните доставки.

Предметът на доставката, по която се претендира приспадане на данъчен кредит определя обстоятелствата, които подлежат на доказване във всеки отделен случай.

По делото е безспорно, че за ревизираните периоди дейността на дружеството е производство на реотани и се осъществява в обект под наем, находящ се на адрес: [населено място], [улица].

От представените по делото доказателства се установява, че една част от издадените на жалбоподателя фактури са за доставка на стоки, а именно различни видове нагреватели. Безспорно същите са необходими за извършването на основната дейност на дружеството, но в случая не са налице доказателства, от които да може да се направи безспорен извод, че между жалбоподателя и доставчиците [фирма] и [фирма] са налице реално извършени стопански операции. В случая за доказване реалността на разглежданите стоки по делото са представени единствено спорните фактури, стокови разписки и фискални бонове.

Реалността на доставката, документирана с редовно издадена фактура, е основен въпрос при преценка налице ли е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка - чл. 6, ал. 1, 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 - в т. 31 от решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11, в която се сочи, че за да се установи, че на основание доставки на стоки е налице правото на приспадане на данъчен кредит за съответното данъчнозадължено лице, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от лицето за извършване на облагаеми сделки. Съдът е задължен в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, за да определи дали съответното дружество може да упражни право на приспадане на основание на споменатите доставки. Ако в резултат на тази преценка се установи, че разглежданите доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на облагаемите сделки на съответното данъчно задължено лице, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано (т. 32, 33). Изискването за наличие на реална доставка не е допълнително въведена формалност, а е предпоставка за възникване на данъчно събитие като предпоставка за дължимост на ДДС и съответно на право на приспадане на

ДДС.

В случая за фактурираните стоки не са представени доказателства, с които същите да са възложени на [фирма] и [фирма]. Липсват договори, поръчки, заявки или други документи, от които да е видно как са определени видът и количеството на стоките, както и как е формираната стойността на същите, чрез посочване на единична и обща стойност на стоките. Дори да се приеме, че такива не са необходими, то в случая липсват доказателства за предаването на разпореждане със стоките от [фирма] и [фирма] на получателя т. е. такива, които удостоверяват прехвърляне на собствеността на фактурираните стоки. По същество спорните стоки представляват родово определени вещи и прехвърлянето на собствеността върху тях, респективно данъчното събитие настъпва с отделянето на тези вещи от останалите от същия род. По аргумент от чл. 24, ал. 2 ЗЗД те се индивидуализират с определянето им по съгласие на страните или с предаването им, поради което релевантно е доказването именно на тези факти. В този смисъл в административното и/или в съдебното производство следва да се установи прехвърлянето на собствеността върху същите, чрез фактическото им предаване, включително извършването на транспорт, товаро-разтоварни работи, ако такива са необходими с оглед спецификата на продажбата, както и приемането на стоката.

В конкретния случай по отношение на разглежданите доставчици горепосочените обстоятелства не са доказани, тъй като са представени единствено спорните фактури, без доказателства за предаване на фактурираните стоки – липсват приемо-предавателни протоколи, двустранно подписани от страните по доставката, респ. други писмени документи, удостоверяващи факта на предаване. В случая разпоредбата на чл. 6 ЗДДС следва да се тълкува в унисон с нормата на чл. 14, § 1 от Директива 2006/112/ЕО, която дефинира доставката на стока като прехвърляне на правото на разпореждане с материална вещь като собственик. Следователно при спор за реалност на доставки на стоки се дължи проверка преди всичко на фактите относно транспортирането, предаването и получаването на стоката между страните по пряката доставка, тоест дали стоките реално са преминали от владението на доставчика във владението на получателя. Начинът на предаването им е част от реалното прехвърляне на правото на собственост, което е изискване за настъпило данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 ЗДДС, респективно за изискуемост на данъка.

Във връзка с това от страна на жалбоподателя не са представени и никакви транспортни или друг вид документи, от които да е видно, къде са натоварени, респективно къде са разтоварени стоките. Не се установи и доказа кой е извършил транспортирането на стоките и за чия сметка е било същото. За посочените обстоятелства не са наведени и конкретни твърдения. При липса на такива доказателства не може да се приеме, че с представените по делото стокови разписки действително е налице прехвърляне на правото на собственост на спорните стоки, още повече, че видно от приложените с административната преписка фактури и стокови разписки се установява, че същите са с напълно идентично съдържание, в това число и номер на документа. Същевременно от съдържанието на същите не може да се



направи извод за номера на съответната стокова разписка, вида на транспортните документи на изпращача, които придружават стоката, кой е превозвачът и т.н.

Освен това стоките разписки представляват документи, които не се ползват с материална доказателствена сила и следва да бъдат преценявани с оглед всички останали доказателства, относими към спорните доставки. Представянето на частни документи не е достатъчно да се приеме, че те обективират конкретно извършена дейност. Те следва да са придружени с други доказателства, насочени към установяване на основната, водеща предпоставка за признаване на правото на данъчен кредит – облагаема доставка по смисъла на ЗДДС, а именно да се установи по безспорен начин прехвърлянето на собствеността върху стоките, чрез фактическото им предаване, включително извършването на транспорт, товаро-разтоварни работи, ако такива са необходими с оглед спецификата на продажбата, както и приемането на стоката.

В този смисъл следва да се посочи, че видно от представените в хода на ревизионното производство обяснения от страна на управителя на доставчика [фирма] е, че „дружеството е осъществило услугите по продажба на материали, получени предходно и дообработени по спецификация“. Такива спецификации не са приобщени по делото, но дори да бяха приобщени при горните изводи и направените от органите по приходите установявания, че от страна на доставчика през 2018 г. не са декларирани активи, а в обратната ведомост по сметка 205 Съоръжения са заведени активи на стойност 145 151,55 лв., но същите не са индивидуализирани и не може да се приеме, че доставчикът действително е извършил дообработка на процесните стоки преди да ги фактури на жалбоподателя. В случая същият е намерен от органите по приходите и е разполагал с възможността да ангажира доказателства, които да подкрепят наведените от него твърдения.

От доставчиците [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са фактурирани различни видове услуги свързани с извършване на разнообразни дейности по фейсбук страницата, блога и уеб сайта на дружеството; изработка на софтуер по предварително техническо задание; създаване на рекламни клипове, публикации във фейсбук, създаване на гугъл рекламна кампания и SEO оптимизация и др.

На първо място във връзка с тези услуги следва да се посочи, че по отношение на договорите съставени с цел удостоверяване обстоятелството, че същите са възложени по делото беше открито производство по оспорване истинността им и предвид липсата на процесуална активност от страна на жалбоподателя същите бяха изключени от доказателството по делото.

За пълното следва да се посочи, че дори и да не бяха изключени същите не са достатъчни, за да се направи извод, че е налице годно възлагане на вписаните в тях услуги.

Така по отношение на доставчика [фирма] са налице три договора с предмет популяризация, ъплоудване и актуализация на новини и поддръжка и отговор на коментари в популярни продуктово сегментирани блогове в България и чужбина с превод. От същите обаче не се установява кои конкретно са популярните продуктово сегментирани блогове в България и чужбина. Същото

не се установява и от съставените към договорите констативни протоколи, тъй като в тях услугата е посочено по идентичен начин, без каквито и да е детайли по отношение на извършването – брой на актуализираните новини, брой отговори на коментари и т.н. Не се установява по категоричен начин, че посочените в договорите услуги касаят дейността на жалбоподателя. Освен това видно от клаузите им е, че е предвидено възложителят да изпраща свой представител за съгласуване на проекта на изработения продукт. Доказателства, че в процеса на изпълнение на договора е налице каквото и да е предварително съгласуване с представител на възложителя не са представени.

С [фирма] е сключен и договор за софтуерни услуги от 09.10.2018 г., с който на доставчика е възложено да разработи и внедри срещу възнаграждение приложен софтуерен продукт по предварително изготвено техническо задание - пакет в сферата на търговската и производствена дейност на възложителя, ведно с приобщено към него техническо задания. Към същия обаче не е представен приемо-предавателен протокол, който да удостовери, че възложената услуга е извършена, съгласно предмета на договора. В този смисъл, доколкото договорът е изключен от доказателствената съвкупност по делото може да се направи извод, че по отношение на разглежданата услуга за доказване на реалното и изпълнение е приобщена единствено спорната фактура.

С този доставчик са сключени и три договора за проучване и оптимизация и ъпгрейд на съществуващ сайт /от 11.09.2018 г. , от 28.09.2018 г. и от 25.10.2018 г./, с идентични клаузи, но различен размер на възнаграждението /6 650,00 лв., 5 430,00 лв. и 3 120,00 лв./. Към всеки един от тях е представен протокол за приемане на услуги, който е съставен, за да удостовери, че доставчикът е извършил в срок и съгласно поставените задачи проучване и оптимизация и ъпгрейд на съществуващ сайт. От съдържанието на договорите не може да се установи наименованието на сайта, респективно дали се касае за един и същи сайт, какво е естеството на всяко от проучванията и какъв е резултатът от тях. Освен това, доколкото услугите по трите договора са идентични не става ясно как е формирана цената и в този смисъл на какво се дължи разликата в стойността на договорите, които приблизително са сключвани през един месец – на различния обем на услугите, различни параметри на всяка от тях, характерни особености на съответния сайт /ако се касае за различни сайтове/. В случая предвид факта, че липсва индивидуализация на услугите липсва база, на която да бъде извършена такава преценка. Тези обстоятелства не се установяват и от съставените протоколи за приемане на услуги, доколкото същите единствено пресъздават предмета на договорите.

С доставчика [фирма] са сключени три договора за създаване на гугъл рекламна кампания и SEO оптимизация, с които доставчикът се е съгласил да изработи, имплементира и оптимизира интернет рекламна кампания в G., посредством G. AdWords, който се съгласува и одобрява от възложителя, като в два от договорите е направено уточнение, че същата е насочена към страните от Централна и Източна Европа, респективно към страните от З. Европа. Изпълнителят е приел също да изработва периодично рекламни

кампании. На първо място, във всички договори е вписана клауза, че видът, формата и техническа спецификация на рекламните кампании следва да са предварително одобрени от възложителя, като същия изпраща свой представител за съгласуване на предварителния проект на рекламните кампании. Доказателства за такова предварително съгласуване не са налице. В този смисъл липсват доказателства, от които да е видно какви са конкретните изисквания на възложителя /графично оформление, съдържание на текст, респективно клип, продължителност и т.н./, които доставчикът следва да съобрази при изготвянето на рекламата. Следва да се посочи, че видно от договорите в случая се касае за рекламна кампания, но не може да се направи заключение дали доставчикът е следвало на изготви банери, клипове или др. Към същите не са представени и приемо-предавателен протоколи, който да удостоверяват, че възложените услуги са извършени и в този смисъл, доколкото договорите са изключени от доказателствената съвкупност по делото може да се направи извод, че по отношение на разглежданите услуги за доказване на реалното им изпълнение са приобщени единствено спорните фактури.

С доставчика [фирма] е сключен договор за реклама във фейсбук от 31.05.2019 г. Видно от същия е, че изрично е предвидено предаване на рекламните материали от възложителя на доставчика с формат, размер и пр., предварително уговорени между страните. Доказателства за такова предаване и параметри, които да са предварително съгласувани между страните липсват. О. това към същия не е представен и приемо-предавателен протокол, който да удостовери, че възложената услуга е извършена, респективно приета, съгласно предмета на договора. В този смисъл, доколкото договорът е изключен от доказателствената съвкупност по делото съдът приема, че по отношение на разглежданата услуга за доказване на реалното им изпълнение е приобщена единствено спорната фактура.

Казаното важи и за двата договора сключени с [фирма]. Същите са с предмет създаване на 100 рекламни клипа за нуждите на фирмата възложител, използвани за платформата YouTube, както и зареждането им от страна на изпълнителя /създаване на видео, съдържащо фирмена информация с текст, снимки и клипове и т.н/ и изработване на бизнес You T. канал в платформата на You T., първоначалното му зареждане с информация, създаване на тестов клип, актуализацията и промотирането му /създаване на канал и зареждането му с фирмена информация, рекламно каре или рекламен банер; публикуване на тестов рекламен видеоклип с дължина до 1 минута; публикуване и промотиране на канала чрез собствени канали и страници/. Видно и от двата договора са налице клаузи за предоставяне на информация и материали за изработването на продуктите, но документи, които да удостоверяват този факт не са приобщени. Между страните е уговорено и, че възложителят изисква от изпълнителя спазване на предварително договорената схема за публикуване и излъчване, но такива схеми към договорите липсват. Освен това в случая не се установява и как е формирана цената по договорите, доколкото същите предвиждат няколко различни вида услуги и в този смисъл не става ясно как е остойностена всяка от тях. Не са представени и изрично предвидените протоколи, чрез които възложителят

одобрява изработените от изпълнителя рекламни материали, както и такива, с които се приема цялостното изпълнение на договорените услуги. В този смисъл, доколкото договорите са изключени от доказателствената съвкупност по делото съдът приема, че по отношение на разглежданите услуги за доказване на реалното им изпълнение са приобщени единствено спорните фактури.

За целите на данъчното облагане следва да се установи и докаже по какъв начин е извършена услугата. Фактурите и протоколите /съставени към малка част от доставките/ сами по себе представляват частни документи, от които жалбоподателят черпи изгодни за себе си правни последици, а именно признаване право на данъчен кредит. Предметът на доставките, така както е определен, не съдържа никакви индивидуализиращи данни. В случая по делото не са приобщени никакви документи, в които извършените услуги да са описани еднозначно, както и такива, с които резултатът от тях да е предаден, респективно приет от страна на жалбоподателя. По своята същност доставката на услуга представлява фактическо извършване на определени дейности, които имат стойност и реалното им осъществяване би могло да бъде доказано с всякакви счетоводни и търговски документи, съдържащи конкретни данни за извършената дейност. Проследяването на отделните елементи на доставката на услуга включва установяването естеството на услугата, осигуряването на необходимите материали и персонал за нейното изпълнение и предаване на резултата от свършената работа, което в настоящия случай не може да бъде направено, доколкото липсват документи, които да удостоверят посочените обстоятелства. В този смисъл не може да се приеме, че са налице реално извършени услуги от страна на [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]

На следващо място следва да се посочи, че във фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] липсва пълно описание на предмета на стопанските операции, тъй като същите са определени общо като „услуга по договор“, „изпълнени услуги на основание договор и приеман протокол“ и „услуги на основание договор и приеман протокол“. Съгласно чл. 71, т. 1 от ЗДДС абсолютна предпоставка за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит е притежаването на данъчен документ, съставен съгласно изискванията на чл. 114 от ЗДДС. С последната норма (чл. 114 ЗДДС) са регламентирани задължителните реквизити на фактурата, като според т. 9 фактурата следва да съдържа описание на количеството и вида на стоката или съответно вида на услугата. При тълкуването на разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО Съдът на ЕС многократно е подчертавал, че не се допуска национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчно задълженото лице право да приспадне данъчен кредит за получените стоки или предоставените му услуги, поради това, че издателят на фактурите за тези стоки или услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, липсва материална и персонална обезпеченост на доставчика или негов подизпълнител, без да се доказва въз основа на обективни данни, че това право е упражнено с измамна цел или с цел злоупотреба /С - 80/11 и С142-11, С- 324/11 и С - 18/13/. Правото на приспадане на данъчен кредит по получени доставки обаче е предпоставено

от наличието на фактури, които съдържат цялата изискуема информация по чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО, който предвижда като задължителен реквизит на фактурата вписването на количеството и естеството на доставените стоки/услуги или степента и естеството на предоставените услуги. Нормата на чл. 178 от Директивата изрично сочи, че притежаването на фактура, съставена в съответствие с чл. 220 - 236, е условие за упражняване на правото на приспадане. Това е изрично подчертано от СЕС и в Решението по дело C-271/2012, а именно, че разпоредбите на Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, по силата на която правото на приспадане на ДДС може да се откаже на данъчнозадължени лица, получатели на стоки/услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение към последните след приемането на решението за отказ е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните сделки. Процесните фактури, издадени от горепосочените дружества, не съдържат изискуемите според чл. 114, ал. 1 от ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО реквизити. В нито една от спорните фактури не е посочен конкретният предмет на доставката – вид на услугата/те, тяхното количество, препращане към конкретен договор/протокол, което препятства установяването на вида на фактурираните доставки. Липсата на тези нормативно изискуеми реквизити препятства обективното обвързване на първичните счетоводни документи с други документи, придружаващи всяка от доставките. В настоящия случай това са единствено протоколи, съставени във връзка с доставките, за които се твърди да са извършени от един от доставчиците [фирма] /с изключение на един/. Както вече се посочи, приобщените в хода на ревизионното производство договори, оспорени от ответника в настоящото производство бяха изключени от доказателствата по делото. Видно от РД е, че като резултат от извършените услуги са налице скрийншотовете от сайтове и клипове, но предвид гореизложеното наличието им не може да доведе до извод за реално извършени услуги.

На следващо място по отношение на представените фискални бонове следва да се посочи, че плащането не е предпоставка за правото на данъчен кредит, тъй като това обстоятелство може да бъде само косвено доказателство и следва да се обсъжда наред с останалите писмени доказателства, които сочат, че са изпълнени законовите изисквания по установяване реалността на доставките.

По отношение на счетоводната отчетност на жалбоподателя във връзка със заключението на ССЕ следва да се отбележи, че фактът на осчетоводяване на процесните фактури, също се преценява съвкупно с всички останали доказателства по делото, касаещи реалността на доставките. Както притежаването на счетоводни документи, така и редовното осчетоводяване на фактурите, не е достатъчно да обоснове фактическото извършване на отразените в тях стопански операции. Законодателят не предпоставя признаване на правото на данъчен кредит само с формалното документално оформяне, ако то не е свързано с реални доставки. Респективно, при наличието на достатъчно убедителни и безспорни доказателства за реално извършени доставки не може да се откаже право на приспадане на данъчен

кредит единствено на основание отделни пропуски в счетоводната отчетност. За пълнота и с оглед възраженията на жалбоподателя и твърденията на органите по приходите за липсата на техническа и кадрова обезпеченост на доставчиците следва да се посочи, че липсата на данни за наети по трудов договор работници при доставчика не може да служи като достатъчно основание за формиране на отказ за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, каквито съображения са изложени в случая. Получателят, който упражнява правото на данъчен кредит е длъжен да установи всички положителни факти, за да докаже реалността на доставката, но от него следва да се изисква да представи тези доказателства, които са съставени заедно с прекия доставчик и са двустранно подписани. Всички останали, които изхождат само от доставчика, каквито са тези за неговата обезпеченост не може да се вменява в тежест на получателя по доставката да ги доказва.

В хода на съдебното производство и на основание чл. 154, ал. 1 ГПК ревизираното лице носи доказателствената тежест да докаже благоприятния за него, положителен факт от обективната действителност за наличие на реална доставка. Лицето, което иска да приспадне ДДС следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това (т. 37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело № С-78/12). В тази връзка наличието на издадена данъчна фактура и коректното ѝ отразяване в счетоводството на ревизираното лице не са достатъчни, за да обосноват реалност на доставките, а следва да се извърши съвкупна преценка на всички факти и обстоятелства по делото. Съставянето на документи, които не отразяват реални стопански операции е указание за участие на самото ревизирано лице в данъчна измама и злоупотреба с право по смисъла на практиката на Съда на Европейския съюз. Константна е практиката на СЕС, включително по дела С-80/11 и С-142/11, С-324/11 и С-273/11, че не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от даден стопански субект да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната от него стопанска операция не го довежда до участие в данъчна измама (т. 48 от решение № С-273/11). В изпълнение на легитимната по Директива 2006/112/ЕО цел за борба срещу данъчните измами, правните субекти не могат с измамна цел да се позовават на правото на Съюза и от друга страна – административните и съдебни органи следва да откажат правото на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба (т. 37 от решение на СЕС по дело С-285/11). Това е така, както когато самото данъчно задължено лице извършва данъчна измама (в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги), както и когато данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на стоките или услугите участва в сделка, която е част от данъчна измама (т. 38 и т. 39 от решение на СЕС по дело С-285/11 и т. 27 от решение на СЕС от 13.02.2014 г. по дело № С-18/13). Мерките, които данъчно задълженото лице трябва да вземе, за да се увери, че сделките му не са част от данъчна измама, зависят главно от обстоятелствата по конкретния случай (т. 59 от решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11). Преценката за наличието на

подобни обстоятелства следва да се извърши по „обективни данни“ – фактически установявания, които са специфични за всеки конкретен случай и са изцяло от компетентността на националния съд. Именно националната юрисдикция е тази, която трябва да установи, дали доставките са реално осъществени (т. 31 от решение на СЕС по дело C-285/11), да откаже да признае право на приспадане, когато въз основа на обективни данни установи, че се прави позоваване с измамна цел - самото лице извършва данъчна измама, като не участва в реална доставка на стоки или услуги, или знае, че участва в сделка, която е част от данъчна измама (т. 37 от решение на СЕС по дело C-285/11).

Всички доказателства, преценени в тяхната съвкупност, навеждат на извод, че е налице фактуриране, зад което не стоят реални стопански операции между жалбоподателя и процесния доставчик.

Съдът приема, че РА е законосъобразен и в частта, с която на жалбоподателя на основание на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма].

По делото е безспорно, че предметът на доставките по процесните фактури е реално получен от ревизираното лице. Спорно е дали доставките са предназначени за дейности различни от икономическата дейност на дружеството с оглед разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. Съгласно същата правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или чл. 74, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето. Съгласно чл. 3, ал. 2 от ЗДДС „независима икономическа дейност“ е дейността на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и селското стопанство, както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус. Независима икономическа дейност е и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него. Ограничението на правото на данъчен кредит по чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС ще е налице, когато стоките се придобиват за извършване на дейност, различна от икономическата дейност на конкретното задължено лице. Съдът приема, че по делото не са налице доказателства, че спорното превозно средство - А. А6 allroad 3.0 TDI Quattro е свързано по пряк и непосредствен начин с икономическата дейност на дружеството, тъй като липсват пътни листа или други документи, от които да се установят посочените обстоятелства. От страна на жалбоподателя не са и наведени твърдения в тази посока, поради което процесния РА е законосъобразен и в тази част.

С оглед изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно. С оглед отхвърлената част от жалбата и съгласно чл. 8, ал. 1, т. 4 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 1 696,32 (хиляда шестстотин деветдесет и шест лева и тридесет и две ст.) лв.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град

### **Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт №Р-22221420000415-091-001 от 06.08.2020 г., издаден от издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и А. Л. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1657/30.10.2020 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика – С., за установени задължения по ЗДДС в общ размер на 30 723,33 лв., които произтичат от непризнато право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди от м. 10.2018 г. до м. 06.2019 г. вкл. и от м. 08.2019 г. до м. 12.2019 г. вкл., ведно с лихви в размер на 4 861,04 лв.

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП разноски по делото в размер на 1 696,32 (хиляда шестстотин деветдесет и шест лева и тридесет и две ст.) лв., представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

**СЪДИЯ:**