

# РЕШЕНИЕ

№ 1376

гр. София, 03.03.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69 състав**, в публично заседание на 09.02.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Милена Славейкова**

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **5585** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] чрез управителя С. К., срещу Ревизионен акт №Р-22220320003158-091-001 от 07.01.2021 г., издаден от М. Й. С. – орган, възложил ревизията и С. М. М. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 567 от 09.04.2021 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място] относно отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 14 242,47 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 1 225,04 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради немотивираност, необоснованост и неправилно приложение на закона. Поддържа, че в хода на ревизията са представени доказателства, които са достатъчни, за да обосноват реалност на доставките – фактури, договори, приемо-предавателни протоколи (ППП), както и доказателства за плащане и отразяване на доставките в счетоводните регистри. Излага подробни съображения, че спорните доставки са използвани в основната му търговска дейност и използването на подизпълнители е нормална търговска практика. Поддържа, че плащането на цената на доставките е пряко доказателство за тяхната реалност. Счита, че ревизорите неправилно се позовават на обстоятелства, които са неотнормирани към правото на приспадане на данъчен кредит (ДК) като произход на стоките, предходни доставки, материално-техническа и кадрова обезпеченост на доставчиците. Твърди, че

приходните органи не са доказани наличие на данъчна измама или злоупотреба, както и използването на документи с невярно съдържание. Поддържа доказаност на изпълнението на доставките, което сочи на тяхната реалност. Визира противоречие с практиката на Върховния административен съд (ВАС), на Съда на Европейския съюз (СЕС) и Европейския съд по правата на човека (ЕСПЧ). Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част и да му присъди сторените разноски.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата, чрез юрк. В.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220320003158-020-001 от 02.06.2019 г., издадена от М. Й. С. - началник сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол” на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите С. М. М. (ръководител на ревизията) и Д. С. Т.-А. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.11.2019 г. до 30.04.2020 г. в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 15.06.2020 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 15.09.2020 г. Със ЗИД на ЗВР от 11.09.2020 г. и от 12.10.2020 г. е удължен срокът на ревизията съобразно чл.114, ал.2 ДОПК общо с два месеца до 13.10.2020 г. Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице по електронен път.

Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от раздел I, т.9 на представена от ответника Заповед № РД-01-818 от 10.05.2019 г., с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на М. Й. С. в качеството ѝ на началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С. функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 ДОПК.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения на л.57-64 от делото, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220320003158-092-001/14.12.2020 г. Срещу констатациите на РД не е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22220320003158-091-001/07.01.2021 г., издаден от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и С. М. М., на длъжност главен инспектор при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

Установено е при ревизията, че [фирма] декларира основна дейност почистване на сгради и продажба на почистващи материали.

На основание чл. 37, ал. 3 от ДОПК, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на 24.06.2020 г. на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения с изх. №Р-22220320003158-040-001/23.06.2020 г.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица - доставчици: [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с

ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], обективирани с Протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, подробно описани в РД.

На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, при ревизията е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

Ревизионният акт е връчен на 18.01.2021 г. и оспорен по административен ред с жалба вх. №53-06-796 от 01.02.2021 г. Срокът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 10.04.2021 г. В този срок е постановено Решение № 567 от 09.04.2021 г. на директора на ДОДОП С., с което РА е потвърден, в която част и съгласно чл.156, ал.1 ДОПК е предмет на съдебния контрол за законосъобразност.

Решение № 567 от 09.04.2021 г. на ДОДОП С. е връчено на 14.04.2021 г. Жалбата, по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена по пощата на 28.04.2021 г. - в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване административен акт, поради което е допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК органи по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили правото на защита на засегнатото лице, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол, доколкото спорът е изцяло материалноправен – относно наличието на реални доставки на стоки и услуги по смисъла на чл.6 и чл.9, вр. чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

Понятието „доставка на стоки“ по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. Дали това овластяване е резултат на прехвърляне на собственост или на учредяване на вещно право или е резултат на предаване на стоката от името и за сметка на доставчика като лице, което само я държи или я владее или което действа като комисионер (арг. от чл.14, § 2, б. в) от Директивата) или на прехвърляне на рисковете и ползите по повод стоката без фактическото ѝ предоставяне в държане, е въпрос на конкретния механизъм на всяка от спорните доставки, така както е претендиран от субектите по нея или се установява от съвкупната преценка на релевантните доказателства за всяка конкретна операция. Респ. липсата на доставка е основание да се откаже право на приспадане на ДК поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест всички реални икономически дейности. Самото осъществяване на доставка предполага доказване на фактически и правни действия, които да обезпечат действителното участие на търговеца в стопанския оборот, т.е. наличие на реална

икономическа дейност.

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

За обосноваване на доставка на услуга, най-общо е необходимо да са налице доказателства, удостоверяващи възможността на доставчика да изпълни предмета на договора, осъществяването на фактическите действия, в които се изразява договорената услуга и прехвърлянето на резултата от получателя по доставката, както и да са налице съставени за това документи. За да бъде една услуга фактически осъществена, се изисква полагане на труд от физически лица и използване на съответните технически средства, както и в повечето случаи влягане на материали. Без наличие на кадрови потенциал един субект не би могъл да извърши дадена услуга. Именно в тази връзка, като косвено указание за наличие на реална икономическа дейност, а не като елемент от фактическия състав на претендираното право на приспадане на ДК, приходните органи правилно са изследвали съвкупно с всички обстоятелства по делото кадровия и технически потенциал на преките доставчици.

Наличието на реална доставка е материалноправно изискване за признаване правото на ДК, респ. липсата на доставка е основание да се откаже това право поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест единствено реалните икономически дейности. Именно в тази връзка, като обстоятелства, указващи на липса на реална икономическа дейност съдът намира за правилни и обосновани доводите на приходните органи, които са косвено указание за липса на реална дейност при спорните участници в търговския оборот - липса на наети лица, липса на данни за наети офиси или други помещения за осъществяване на стопанска дейност. Всички тези обстоятелства са указание, че търговските субекти не осъществяват реална икономическа дейност, като предпоставка за признаване на правото на данъчен кредит.

Принципно вярна е тезата на жалбоподателя, че по отношение на отделни обстоятелства, като напр. наличието на наети лица, практиката на СЕС не изисква знание у получателя по доставките, но същата е категорична, че Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчен неутралитет допускат националната

юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая (т.50 и т.53 от решение на СЕС от от 06.09.2012 г. по дело C-324/11 „Gabor Toth“).

Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност, за наличие на реални доставки на стоки и услуги. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл.154, ал.1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т.37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело C-78/12 „Е.-К“: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това.

Отнесени към спорните доставчици, изложените материалноправни изисквания за реалност на доставките на стоки и услуги, налагат следните правни изводи:

1. Относно доставчика [фирма]: През м. 12.2019 г. [фирма] е упражнило правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 492,00 лв. по една фактура, издадена от [фирма] с ДО 2 460,00 лв. и с предмет на доставката „интернет реклама“. Във фактурата е посочено количество 1 брой и единична цена от 2460 лв. без ДДС.

По реда на чл.32 от ДОПК са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения на [фирма] и [фирма]. Дружествата не са отговорили на исканията. Не са представили изисканите им документи за реалността на доставките по фактурите, по които ревизираното лице е ползвало данъчен кредит.

Ревизираното лице е представило копия от процесната фактура, заедно с договор и приемо-предавателен протокол.

Съдът намира, че процесната фактура № 2...55/12.12.2019 г. не отговаря на формата по чл.226, т.6 от Директива 2006/115/ЕО, който изисква в предмета на фактурата да бъдат отбелязани количеството и естеството на доставените стоки или услуги, или степента и естеството на предоставените услуги. Обосновано е позоваването в Решение № 567/09.04.2020 г. на директора на ДОДОП С. на пар.10 от Преамбюла на Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на правилата за фактуриране, според който фактурите трябва да отразяват действителните доставки, поради което следва да бъдат осигурени тяхната автентичност, цялост и четливост. Контролът на стопанската дейност може да се използва, за да се установи надеждна одитна следа, свързваща фактурите и доставките, като по този начин се гарантира, че всички фактури (независимо дали са на хартиен носител или в електронна форма) отговарят на тези изисквания.

В случая, предметът на доставката на услуга не може да се установи, както от спорната фактура, така и от придружаващите я документи. Към фактура №[ЕГН]/12.12.2019 г., с издател [фирма], са приложени договор от 26.11.2019 г. и приемо-предавателен протокол.

Според договора, който ревизираното лице е подписало с [фирма], последният притежава права за разполагане на банери и рекламни формати в интернет-сайт [www.newsmaker.bg](http://www.newsmaker.bg), като се е задължил да публикува банер за [фирма] в същия сайт. Договорено е възнаграждение от 2460 лв. без ДДС и срок на договора от 01.12. до 31.12.2019 г.

С ППП от 12.12.2019 г. страните са приели изпълнението на 246 000 бр. импресии при цена от 10 лв. за 1 000 бр. импресии и обща цена на стойност 2 460 лв. В този протокол [фирма] също декларира, че проведената рекламна кампания е осъществена

според стандартите на IAB България и описаният брой импресии е реален.

Съдът приема, че договорът от 26.11.2019 г. не съдържа съществените елементи на договора за поръчка – предмет и начин на формиране на договорната стойност. Напълно неясни остават видът и съдържанието на рекламните материали – банери. Тук е мястото да се отбележи и разминаването между предмета на договора от 26.11.2019 г. и ППП от 12.12.2019 г., тъй като с договора не са договорени визираните в ППП 246 000 бр. импресии при цена от 10 лв. за 1 000 бр. импресии.

Съобразно съдържанието на визираните документи съдът намира, че липсва всякаква одитна следа относно реалния предмет на рекламните услуги, начина на формиране на тяхната стойност и реалното им изпълнение от доставчика. Не може да се приеме, че процесната доставка на услуга е реална и подлежи на данъчно облагане по смисъла на цитираното Решение на СЕС от 27.03.2014 г. по дело C-151/13 *Le Rayon d'Or*: доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет (в случая такъв не се установява), в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации (процесният ППП не удостоверява реално изпълнени по вид и време рекламни банери), като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. Напълно неясен остава начина на формиране на договорната цена на услугата.

При тези данни, правилно и обосновано приходните органи са достигнали до извод за липса на реална доставка на рекламна услуга като материалноправно изискване за признаване правото на приспадане на ДК.

В подкрепа на този извод е поведението на [фирма], който не е включил в дневниците за продажби фактура №[ЕГН]/12.12.2019 г.

Останалите установени относно доставчика факти са указание, че същият не осъществява реална икономическа дейност като предпоставка за участието му в системата за приспадане на косвения данък, а именно: не декларира данни за назначени на трудови договори лица, не подава декларации обр. 6 и обр. 1 от Наредба Н-8/2005 г. (отм.), не внася осигурителни вноски и не отчита обичайни разходи за търговска дейност като разходи за телефонни и GSM услуги, за интернет услуги, за електрическа енергия, вода, Т., канцеларски консумативи и материали, за транспортни, пощенски, куриерски и др. услуги, свидетелстващи за извършване на реална дейност.

Съвкупната преценка на така установените по делото факти и обстоятелства потвърждава изводите на приходните органи за липса на реална доставка на рекламна услуга като материалноправно изискване за признаване правото на приспадане на ДК.

Следва да се сподели като правилно становището на приходните органи, че правото на приспадане на ДК по принцип е свързано с действително извършване на облагаема доставка и упражняването на това право не обхваща ДДС, само защото е начислен във фактура (т.30 от решение по дело C-642/11 *Стройтранс*). Различен извод не следва и от установеното счетоводно отчитане при страните по сделките, тъй като счетоводството е производно и отразяването в него на първични документи, на които не съответстват реални стопански операции, не им придава достоверност.

Неоснователно е твърдението на жалбоподателя, че наличието на плащане е достатъчно за установяване на реалност на доставката, а цитираната в този смисъл в жалбата съдебна практика на ВАС решаващият състав на АССГ намира за изолирана.

Всички установени по делото факти и обстоятелства подлежат на съвкупна преценка и обсъждане, като плащането е единствено косвено указание за реално разместване на материални блага. Релевантна в случая е пълната невъзможност да се установят предмета и начина на формиране на стойността на спорната услуга, поради което наличието на плащане, чиято редовност не е доказана, тъй като е представен единствено нечетлив фискален бон, не доказва реалност на доставката.

Участието на жалбоподателя в документално оформление на отношенията, без на същите да съответстват реални стопански операции, е указание за неговата недобросъвестност. Когато липсата на доставка произтича от собствените действия на получателя по доставката, същият е невъзможно да не знае, че доставката е недействителна, поради което не е необходимо да се установява и допълнителен елемент на злоупотреба с ДДС, както необосновано се поддържа в жалбата.

Предоставените от жалбоподателя с молба-искане от 28.10.2021 г. данни на физически лица, електронни пощи и телефони, чрез които е осъществил връзка с доставчика [фирма] не навеждат на противен извод, тъй като релевантно за реалността на доставката е наличието на реална одитна следа от същата в обективната действителност, каквато в случая не се установява.

Дължимо е отхвърляне на оспорването в тази му част.

**2. Относно доставчика [фирма]:** През м. 01.2020 г. и м. 02.2020 г. [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 3 167,04 лв. по пет фактури, издадени от [фирма], с ДО 15 835,20 лв. и ДДС 3 167,04 лв. Три от фактурите са за доставки на стоки – препарати за почистване, чували, кърпи за почистване, домакински ръкавици, тоалетна хартия, работно облекло, работни обувки. В две от фактурите предметът на доставките е: почистване „Горене“, обслужване и склад „Горене“, услуги по почистване проект Б. м. 11 и м. 12.

В хода на ревизията ревизираното лице е представило копия от фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма], заедно с приложени към тях приемо-предавателни протоколи и фискални бонове. Ревизорите са констатирани, че приемо-предавателните протоколи (ППП), които ревизираното лице е подписало с тези три дружества, са еднотипни. Във всички протоколи за почистване фигурира текст: „*управителят на [фирма] прие следните стоки:*“ и след това се изброява: почистване „Д.“; почистване „Горене“, почистване „Б.“, „почистване „Студ. град“ и др. подобни, като по отношение на предмета на доставката съдържанието на протоколите съвпада с това на фактурите. Ревизиращите са изтъкнали, че не е описано в какво точно се състои почистването, липсва количествена и стойностна разбивка на работата, кои хора са участвали в почистването, какви материали са използвани и за чия сметка, няма количествени и стойностни измерители на извършената работа по почистване.

Документите от ревизионната преписка потвърждават тези констатации: фактурите с предмет „почистване“ и „обслужване“ и приложените към тях ППП не съдържат никаква конкретизация относно предмета на услугата (какво включва почистването, къде е изпълнено и в какъв обем) и начина на формиране на договорната цена, тъй като във фактурите общо е посочено „количество 1 брой“, респ. приложените към тях ППП са с идентично на фактурата съдържание.

*Съдът не кредитира* представените в хода на съдебното производство, с молба на жалбоподателя от 28.10.2021 г. приемо-предавателни протоколи, съставени с [фирма] (л.112 от делото). Същите по вид се различават от представените от

ревизираното дружество в хода на ревизията, при липса на логично обяснение защо не са предоставени още тогава. Съдът приема, че същите са изготвени за целите на съдебния процес, на база информацията, с която жалбоподателят разполага от правоотношенията си с неговия възложител [фирма] и предвид мотивите за отказ поради неконкретизиране на вида и количеството на услугите.

Изложеното е достатъчно основание за съда да потвърди изводите за липса на реална доставка на услуги по почистване по съображения, изложени при първия доставчик, които не следва да се преповтарят.

Тези изводи се потвърждават от установените при ревизията данни относно доставчика: при проверка в информационната система на НАП е установено, че [фирма] декларира трудови договори с четири лица, на длъжности „работник строителство“, вкл. декларираната дейност е с КОД по К. (2008) 4120 - Строителство на жилищни и нежилищни сгради, т.е. за дейности, които са различни от процесните. Ето защо наличието на назначени при доставчика работници не доказва по категоричен и несъмнен начин изпълнението на процесните неконкретизирани услуги по почистване.

От информационните масиви на НАП не са установени данни за отчитане на обичайни разходи за търговска дейност от [фирма], [фирма] и [фирма]. Дружествата не са отчитали разходи за телефонни и GSM услуги, за интернет услуги, за електрическа енергия, вода, Т., канцеларски консумативи и материали, за транспортни, пощенски, куриерски и др. услуги, свидетелстващи за извършване на реална дейност. Изложеното е косвено указание, че тези доставчици не осъществяват реална стопанска дейност като изискване на участие в системата за приспадане на ДДС.

Установено е при ревизията, че в дневниците за покупки на [фирма] за периодите м. 11.2019 – м. 12.2019 г. са включени фактури само от [фирма] и [фирма] (т.е. от други доставчици на ревизираното дружество), което не съответства на нормалната житейска логика за осъществяване на реална търговска дейност. Очевидно страните по процесните доставки оформят отношенията си единствено документално, но на тях не съответстват реални стопански операции като изискване на признаване на правото на данъчен кредит.

В подкрепа на изложеното относно доставките на стоки съдът отбелязва пълното съвпадение в номенклатурата на стоките по фактурите, издаден от [фирма] и от [фирма]. Както фактурите, така и придружаващите ги приемо-предавателни протоколи, съдържат по 16 броя позиции на стоки, подредени по еднакъв начин: 1.Ароматизатори за тоалетна; 2.Препарат за почистване на тоалетни чинии 5 л.; 3.Течен сапун 5 л.; 4.Препарат за почистване на стъкло 5 л.; 5.Чувал 30/лролка 30 бр.; 6.Чувал 80л/ролка 10 бр.; 7.Чувал 130л/ролка 10 бр.; 8.Кърпи за почистване; 9.Ръкавици винил за еднократна употреба 100 бр.; 10.Домакински ръкавици; 11.Препарат за ежедневно почистване на под 5 л.; 12.Препарат за почистване на мебели; 13.Обезмаслител 5 л.; 14.Кърпи за ръце 200 бр.; 15. Тоалетна хартия Д. и 16.Препарат за почистване на твърди повърхности 5 л. (л.148-150, л.158-160, л.166-167, л.175-176 от ревизионната преписка).

В така съставените документи са сменени единствено количеството, респ. общата стойност на покупката. Основателно е отбелязването на ревизиращите органи, че документите не съдържат индивидуализация по търговско наименование на стоките (с изключение на тоалетната хартия Д.).



При фактурите, издадени от [фирма] липсва позицията „Ръкавици винил за еднократна употреба 100 бр.“ (л.166-167, л.175-176 от ревизионната преписка), но съвпадението между останалите позиции е указание за документално оформление на отношенията, на които не съответстват реални стопански операции.

При фактурите, издадени от [фирма] липсва позицията „Кърпи за почистване“ и „Домакински ръкавици“ (л.186-187, л.192-193 от ревизионната преписка), но съвпадението между останалите позиции е указание за документално оформление на отношенията, на които не съответстват реални стопански операции.

Тези обстоятелства, обсъдени съвкупно с липсата на данни къде е осъществено приемо-предаването на стоката, къде същата е съхранявана и как и транспортирана (при липса на данни за обичайните разходи за осъществяване на търговска дейност при доставчиците) правилно и обосновано е довело приходните органи до извод за липса на реални доставки на стоки като материалноправна предпоставка за признаване правото на данъчен кредит.

В ревизионната преписка се съдържат следните договори с възложители на ревизираното дружество:

По договор от 01.11.2019 г. с възложител [фирма] жалбоподателят е приел да организира и осъществява със собствени средства и персонал допълнителни и основни почиствания по проекти на възложителя в [населено място] и страната, със срок на действие на договора до 30.10.2020 г. Договорено е месечно възнаграждение и месечно калкулиране съгласно протоколи за извършена работа. Изпълнителят се е задължил да осигури нужния персонал, средства, машини и съоръжения за извършване на дейностите по почистване. В Приложение № 1 към договора са договорени цени на квадратен метър без ДДС за услугите по: едностранно специализирано измиване на стъкла, пране на меки настилки, машинно измиване на твърди настилки, почистване на санитарни помещения, почистване на външни площи и почистване с автомат.

С договор от 11.10.2019 г. с възложител [фирма] жалбоподателят е приел да извърши абонаментно почистване на обект – административна сграда в [населено място], [улица], срещу месечно възнаграждение от 700 лв. без ДДС. Изпълнителят се е задължил да се подчинява на пропускателния режим на сградата, за което да изготви списък на своите работници и служители. В Приложение №1 към договора е уточнено какво се включва в месечната стойност на услугата: работни заплати, социално и здравно осигуряване, платен годишен отпуск, застраховки, работно облекло, почистващи препарати, хигиенни консумативи, пособия за почистване, почистващи автомати, еднострочна машина, водосмучещи машини, разходи за транспорт и административни разходи.

С договор от 01.11.2019 г. с възложител [фирма] жалбоподателят е приел да извърши абонаментно почистване на обект – административна сграда в [населено място], [улица] търговски комплекс Р. Outlet С., срещу месечно възнаграждение от 3450 лв. без ДДС. По идентичен начин изпълнителят се е задължил да се подчинява на пропускателния режим на сградата, но не е представено Приложение № 1 към договора относно начина на формиране на договорната стойност.

С договор от 01.10.2019 г. с възложител [фирма] жалбоподателят е приел да извърши абонаментно почистване на обект – търговски център в [населено място], [улица], срещу месечно възнаграждение от 1866.67 лв. без ДДС. По идентичен начин изпълнителят се е задължил да се подчинява на пропускателния режим на сградата,

но не е представено Приложение № 1 към договора относно начина на формиране на договорната стойност.

С договор от 01.11.2019 г. с възложител „Д. Пи Ес България“ АД жалбоподателят е приел да извърши абонаментно почистване на обект – помещение № 115, на първи етаж, в сграда БЗ, в [населено място], [улица], срещу месечно възнаграждение от 600 лв. без ДДС. По идентичен начин изпълнителят се е задължил да се подчинява на пропускателния режим на сградата, но не е представено Приложение № 1 към договора относно начина на формиране на договорната стойност.

В хода на ревизията са представени издадени от [фирма] към възложителите му фактури и ППП, които по предмет не съвпадат с процесните, поради което не доказват последваща реализация (л.225-л.287 от ревизионната преписка). Това е така, тъй като коментираните договори с възложители на ревизираното дружество са абонаментни такива, т.е. срещу дължимо месечно възнаграждение независимо от реалното изпълнение. От друга страна, при наличие на данни за конкретни търговски обекти на възложители на [фирма], жалбоподателят очевидно е използвал известните му наименования на почистваните от него обекти (К., Инфотел, Деврикс, Горение, Д., Студ.град, Б. и др.под.), които механично и документално е пренесъл в спорните фактури с доставчици, които реално не са изпълнили претендираните услуги.

Общо за всички договори с възложители на жалбоподателя съдът намира, че липсват доказателства за превъзлагане и връзка между процесните услуги по почистване и тези, които [фирма] е престирило към възложителите си. Видно от приложението към договора с [фирма] е, че с възложителя си жалбоподателят е договорил цени на квадратен метър без ДДС за конкретни услуги (едностранно специализирано измиване на стъкла, пране на меки настилки, машинно измиване на твърди настилки, почистване на санитарни помещения, почистване на външни площи и почистване с автомат).

При доставчиците на жалбоподателя, за които се твърди, че са изпълнили към него услуги по почистване, подобно конкретизиране на предмета на услугата и начина на формиране на нейната стойност напълно липсват. Ето защо съдът приема за недоказана тезата на ревизираното дружество за използване на процесните услуги в търговската му дейност.

Дължимо е отхвърляне на оспорването в тази му част, вкл. по съображения, изложени при останалите доставчици, които не следва да се преповтарят.

**3. Относно доставчика [фирма]:** При ревизията е установена, че през м. 03.2020 г. и м. 04.2020 г. ревизираното лице е ползвало данъчен кредит в размер на 5 438,35 лв. по седем фактури, издадени от [фирма], с ДО 27191,80 лв. и ДДС - 5 438,35 лв. Три от фактурите са за доставки на **стоки**: дезинфектанти, ароматизатори, препарати за почистване, чували, обезмаслителни, кърпи за ръце. В останалите четири фактури предметът на доставките е описан като **услуги** по почистване „Сенсата“; почистване „С.“, почистване „Горене“, почистване „Д.“, почистване „Инфотел“, комплексно почистване „К.“.

Относно доставките на стоки, идентични с тези на предходния доставчик, както и на услуги – идентични с предходните двама доставчици, съдът вече е изложил мотиви при тях, които не следва да се преповтарят с оглед напълно еднаквото оформление на документите, което според съда е указание единствено за документално оформление на отношенията, на които не съответстват реални стопански операции като материалноправно основание за признаване на правото на ДК.

Специфичното по отношение на този доставчик е, че същият е представил в хода на ревизията копия на фактурите, разпечатка на счетоводна с/ка 411 „клиенти“ за клиент [фирма], приходни касови ордери и квитанции за плащане в брой *без подписи за касиер или счетоводител*, според констатациите на ревизорите. Доставчикът е представил също платежна ведомост за м. 04.2020 г. за пет лица *без подписи* за „получил“ възнаграждението. Според съда, така представените от доставчика документи не допринасят за установяване наличието на реална търговска дейност и на свързаното с нея реално ползване на материални и човешки ресурси. Не са установени твърдения и доказателства относно приноса на посочените във ведомостите лица за изпълнение процесните доставки, тъй като не е посочено кои лица, кога и къде са работили във връзка с фактурираните услуги по почистване към [фирма]. Частните документи без подпис нямат обвързваща съда доказателствена сила (ПКО, квитанции и платежни ведомости).

Тези обстоятелства, обсъдени съвкупно с установените данни при проверка в информационната система на НАП, а именно, че [фирма] е декларирало трудови договори с пет лица, назначени на длъжност „работник строителство“, както и дейност по строителство на жилищни и нежилищни сгради, т.е. различна от предмета на спорните фактури за услуги, са указание, че последните не обективират реални стопански операции.

*Съдът не кредитира* представените в хода на съдебното производство, с молба на жалбоподателя от 28.10.2021 г. приемо-предавателни протоколи – за установяване завършване и разплащане на натурални видове СМР, съставени с [фирма] (л.105-108 от делото). Същите по вид се различават от представените от ревизираното дружество и от доставчика му в хода на ревизията, при липса на логично обяснение защо не са предоставени на ревизорите и от двете страни по тях. Съдът приема, че същите са изготвени за целите на съдебния процес, на база на информацията, с която жалбоподателят разполага от възложителя си [фирма] и предвид мотивите за отказ поради неконкретизирани на вида и количеството на услугите.

Дължимо е отхвърляне на оспорването в тази му част, вкл. по съображения, изложени при останалите доставчици, които не следва да се преповтарят.

**4. Относно доставчика [фирма]:** През м. 02.2020 г. [фирма] е приспаднало данъчен кредит общо в размер на 3 403,08 лв. по четири фактури, издадени от [фирма], с ДО 17 015,40 лв. и ДДС 3 403,08 лв. Две от фактурите са за доставки на стоки – препарати за почистване, чували, кърпи за почистване, домакински ръкавици, тоалетна хартия и др. В останалите две предметът на доставките е описан като: почистване „Горение“; допълнителни услуги по почистване „Горение“; почистване „Д.“. По реда на чл. 32 от ДОПК са връчени исканията за представяне на документи на [фирма] и [фирма]. Доставчиците не са отговорили на исканията и не са представили изисканите им документи за реалността на доставките по издадените на ревизираното лице фактури.

Относно доставките на стоки и услуги – идентични с предходните доставчици, съдът вече е изложил мотиви при тях, които не следва да се преповтарят с оглед напълно еднаквото оформление на документите, което според съда е указание единствено за документално оформление на отношенията, на които не съответстват реални стопански операции като материалноправно основание за признаване на правото на ДК.

Установените в хода на ревизията обстоятелства относно този доставчик също са

указание, че той не осъществява реална икономическа дейност като основание за участие в системата за приспадане на косвения данък, а именно: [фирма] не декларира данни за назначени на трудови договори лица, не е подавал декларации обр. 6 и обр. 1 от Наредба Н-8/2005 г. (отм.), не е внасял осигурителни вноски и не е подавал справки по чл. 73 от ЗДДС. От информационните масиви на НАП не са установени данни за отчитане на обичайни разходи за търговска дейност от [фирма], [фирма] и [фирма], т.е. дружествата не са отчитали разходи за телефонни и GSM услуги, за интернет услуги, за електрическа енергия, вода, Т., канцеларски консумативи и материали, за транспортни, пощенски, куриерски и др. услуги, свидетелстващи за извършване на реална дейност.

В дневниците за покупки на [фирма] за периодите м. 01.2020 – м. 02.2020 г. са включени фактури само от [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], което не съответства на нормалната житейска логика за осъществяване на реална търговска дейност.

Очевидно страните по доставката са оформили отношенията си единствено документално, но на издадените фактури не съответстват реални стопански операции като изискване на признаване на правото на данъчен кредит.

*Съдът не кредитира* представените в хода на съдебното производство, с молба на жалбоподателя от 28.10.2021 г. приемо-предавателни протоколи, съставени с [фирма] по съображенията, изложени при предходните доставчици, които не следва да се преповтарят.

Дължимо е отхвърляне на оспорването в тази му част, вкл. по съображения, изложени при останалите доставчици, които не следва да се преповтарят.

**5. Относно доставчика [фирма]:** През м. 01.2020 г. ревизираното лице е приспаднало данъчен кредит в размер на 998,00 лв. по една фактури, издадена от [фирма], с ДО 4990,00 лв., ДДС 998,00 лв. и с предмет на доставката: почистване „Д.“, почистване „Горение“, почистване „Б.“, почистване „Студ. град“, почистване „ФМ Полска“, почистване офис „Инфотел“, почистване офис „Деврикс“.

Съдът приема, че съдържанието на спорната фактура не отговаря на изискванията по чл.226, т.6 от Директива 2006/115/ЕО, съгласно който в предмета на фактурата следва да бъдат отбелязани количеството и естеството на доставените стоки или услуги, или степента и естеството на предоставените услуги. Както от спорната фактура, така и от придружаващите я документи, не се установяват предметът на услугата (какво включва почистването, къде е изпълнено и в какъв обем) и начина на формиране на договорната цена, тъй като във фактурата общо е посочено „количество 1 брой“. Това е така, тъй като приложенията ППП от 30.01.2020 г. е с идентично на фактурата съдържание.

Изложеното е достатъчно основание за съда да потвърди изводите за липса на реална услуга по почистване по съображения, изложени при първия доставчик, които не следва да се преповтарят.

Установените в хода на ревизията обстоятелства относно този доставчик също са указание, че той не осъществява реална икономическа дейност като основание за участие в системата за приспадане на косвения данък, а именно: ИНВОРА“ Е. не декларирал данни за назначени на трудови договори лица, не подавали декларации обр. 6 и обр. 1 от Наредба Н-8/2005 г. (отм.), не внася осигурителни вноски, не са подавани справки по чл. 73 от ЗДДС. От информационните масиви на НАП не са установени данни за отчитане на обичайни разходи за търговска дейност като разходи

за телефонни и GSM услуги, за интернет услуги, за електрическа енергия, вода, Т., канцеларски консумативи и материали, за транспортни, пощенски, куриерски и др. услуги, свидетелстващи за извършване на реална дейност.

Установено е, че в дневника за покупки на [фирма] за м. 01.2020 г. са включени фактури само от [фирма], което не съответства на нормалната житейска логика за осъществяване на реална търговска дейност.

Очевидно страните по доставката са оформили отношенията си единствено документално, но на издадената фактура не съответства реална стопанска операция като изискване на признаване на правото на данъчен кредит.

*Съдът не кредитира* представените в хода на съдебното производство, с молба на жалбоподателя от 28.10.2021 г. приемо-предавателни протоколи с [фирма] по съображенията, изложени при доставчика [фирма], които не трябва да се преповтарят.

Дължимо е отхвърляне на оспорването и в тази му част.

**6. Относно доставчика [фирма]:** През м. 11.2019 г. ревизираното лице е упражнило правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 744,00 лв. по три фактури, издадени от [фирма], с ДО общо в размер на 3 740,00 лв., ДДС 744,00 лв. и предмет на доставките: рекламен кожен бележник 10 бр., комплект рекламна химикалка и ролер в кутия 10 бр., рекламен календар 10 бр. /ф-ра №141/2019 г./, разпространение на рекламни флаери 20 000,00 бр. /ф-ра №148/06.11.2019 г./, интернет реклама 1 бр. /ф-ра №211/26.11.2019 г./;

Към фактура №141/2019 г. са представени договор за изработка на рекламни материали и приемо-предавателен протокол от 04.11.2019 г. за предадени 10 бр. рекламни кожени бележници на ед. цена от 32,50 лв., 10 бр. рекламна химикалка и ролер в кожена кутия на ед. цена 23,50 лв. и рекламен календар 200 бр. на ед.цена от 5,50 лв. В приложения договор за изработка на рекламни материали за периода от 01.11. до 30.11.2019 г. по никакъв начин не са индивидуализирани стоките по вид, количество, параметри, единична стойност. Ето защо остава напълно неясно как е формирана общата договорна стойност от 1660 лв., с каквата данъчна основа е спорната фактура.

Съдът намира, че неяснотата относно съществените елементи от договора за покупко-продажба – предмет и стойност напълно бламира наличието на реална размяна на материални ценности по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО - прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. Липсват доказателства за осъществено приемо-предаване, тъй като фактурата и ППП към нея не съдържат подпис на представител на [фирма].

Идентични са съображенията относно фактура №2...148/06.11.2019 г. с предмет „изработка и разпространение на рекламни флаери“. Към нея е приложен договор за изработка на рекламни материали от 01.11. до 30.11.2019 г., в който видът и количеството на последните изобщо не са конкретизирани. Остава неясно как е определена договорната цена от 1000 лв., която е данъчна основа на спорната фактура. В приложения ППП от 06.11.2019 г. отново не са конкретизирани видът, параметрите и количеството на рекламните материали. Нещо повече, в ППП е посочено, че се касае за „количество 1 брой“, което не отговаря на предмета на фактурата. Дължим е извод за документално оформление на правоотношенията, на които не съответстват реални стопански операции.

Спорната фактура №2...211/26.11.2019 г. е с предмет количество 1 брой интернет реклама на стойност 1060 лв. без ДДС. Към нея е приложен договор от 28.10.2019 г., с който [фирма] се е задължил да публикува банер за [фирма] в сайт: [www.newsmaker.bg](http://www.newsmaker.bg). В договора е отбелязано, че [фирма] притежава права за разполагане на банери и рекламни формати в интернет сайта [www.newsmaker.bg](http://www.newsmaker.bg). В приемно-предавателен протокол от 26.11.2019 г. са записани 106 000 бр. импресии при цена от 10 лева за 1 000 бр. импресии и обща цена на стойност 1060 лв. В приемно-предавателния протокол фигурира и следния текст, цит.: „*ВЕТУРС*“ Е. *декларира, че проведената рекламна кампания е осъществена според стандартите на IAB България и описаният брой импресии е реален*“.

Идентични с договора от 28.10.2019 г. и приложения ППП са документите, представени относно първия доставчик [фирма]. Ето защо и спрямо процесния договор от 28.10.2019 г. съдът приема, че не съдържа съществените елементи на договора за поръчка – предмет (вид на стоката и данни за нейното изпълнение), както и начин на формиране на договорната стойност. Напълно неясни остават видът и съдържанието на рекламните материали – банери. Тук е мястото да се отбележи и разминаването между предмета на договора от 28.10.2019 г. и ППП от 26.11.2019 г., тъй като с договора не са договорени визираните в ППП 106 000 бр. импресии при цена от 10 лв. Липсва всякаква одитна следа относно реалния предмет на рекламната услуга – интернет реклама, начина на формиране на нейната стойност и реалното ѝ изпълнение от доставчика.

Ето защо не може да се приеме, че е доставката на услуга по фактура №2...211/26.11.2019 г. е реална и подлежи на данъчно облагане по смисъла на цитираното Решение на СЕС от 27.03.2014 г. по дело C-151/13 Le Rayon d'Or: доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет (в случая такъв не се установява), в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации (процесният ППП не удостоверява реално изпълнени по вид и време рекламни банери), като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. Напълно неясен остава начина на формиране на договорната цена на услугата.

При тези данни, правилно и обосновано приходните органи са достигнали до извод за липса на реална доставка на рекламна услуга като материалноправно изискване за признаване правото на приспадане на ДК.

Останалите установени относно доставчика факти са указание, че същият не осъществява реална икономическа дейност като предпоставка за участието му в системата за приспадане на косвения данък, а именно: от информационните масиви на НАП не са установени данни за отчитане на обичайни разходи за търговска дейност от [фирма] и [фирма]: дружествата не са отчитали разходи за телефонни и GSM услуги, за интернет услуги, за електрическа енергия, вода, Т., канцеларски консумативи и материали, за транспортни, пощенски, куриерски и др. услуги, свидетелстващи за извършване на реална дейност.

Съвкупната преценка на установените и спрямо този доставчик доказателства навежда на извод за документално оформление на отношенията, на които не съответстват реални стопански операции.

Дължимо е отхвърляне на оспорването в тази му част, вкл. по съображения, изложени

при останалите доставчици, които не следва да се преповтарят.

Противно на твърденията на жалбоподателя, не може да се приеме, че отказът на правото на данъчен кредит е единствено поради недоказана кадрова обезпеченост на доставчиците. По изложените съображения, както приходните органи, така и съдът в решаващата си дейност, е обсъдил всички установени относно отделните доставчици факти и обстоятелства в тяхната съвкупност – както представените документи, така и данните за наличие на реална търговска дейност при последните. Това поставя въпроса за избора на доставчик, респ. за добросъвестността на жалбоподателя, който при наличие на данни за евентуални нарушения би могъл, според обстоятелствата по конкретния случай, да проучи друг доставчик от когото възнамерява да получи услуги (т.59-60 от Решение на СЕС от 21.02.2012 г.по съединени дела С-80/11 и С-142/11). Изложеното също е указание, че страните по спорните доставки са оформили отношенията си единствено документално, на база данни за обекти, на които жалбоподателят е бил реален изпълнител, но същият не е превъзложил реални услуги към неговите преки доставчици и твърдяни подизпълнители.

По изложените доводи и на основание чл.160, ал.1 ДОПК е дължимо изцяло отхвърляне на оспорването.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение съобразно обжалваемия интерес от 15 467.51 лв., или възнаграждение в размер на 994.03 лв. съгласно чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1 / 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав,

**Р Е Ш Е Н И Е :**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] чрез управителя С. К., срещу Ревизионен акт №Р-22220320003158-091-001 от 07.01.2021 г., издаден от М. Й. С. – орган, възложил ревизията и С. М. М. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 567 от 09.04.2021 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място] относно отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 14 242,47 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 1 225,04 лв.

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] да заплати на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 994.03 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

**СЪДИЯ:**