

РЕШЕНИЕ

№ 425

гр. София, 26.01.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 64 състав, в публично заседание на 27.10.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калинка Илиева

при участието на секретаря Макрина Христова и при участието на прокурора Куман Куманов, като разгледа дело номер **5933** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу ревизионен акт (РА) № Р-22221717007005-091-001 / 13.06.2018 г., издаден от А. Г. М. – орган, възложил ревизията, и Б. М. Я. – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1323 / 30.08.2018 г. на директора на дирекция ОДОП – С..

В жалбата се навеждат доводи, че РА е неправилен, незаконосъобразен и необоснован, както и издаден в противоречие с материалноправните норми на ЗДДС. Искането до съда е същият да бъде отменен.

С решение № 5260/1.8.2020 г. на АССГ е отхвърлена жалбата. С решение № 5613/14.5.2020 г. по адм.д. № 12835/2019 г. а ВАС е отменено решението на АССГ, постановено по адм.д. № 12016/2018 г. и делото е върнато за ново разглеждане на основание чл. 222, ал. 2 АПК с указания за събиране на доказателства.

Жалбоподателят твърди, че РА е неправилен, незаконосъобразен и необоснован, както и издаден в противоречие с материалноправните норми на ЗДДС. Иска съда е същият да бъде отменен. Претендира присъждане на разноски.

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП моли да бъде потвърден обжалваният акт. Счита, че следва да се възприемат изводите, направени в обжалваното решение. Претендира разноски.

Административен съд София – град, 64 състав, като обсъди доводите на страните и

доказателствата по делото, намира от фактическа и правна страна следното:

По допустимостта.

Жалбата е в срок. Подадена е от лице с правен интерес от оспорването и пред компетентния административен съд, поради което се явява ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Относно фактите.

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-2222171707005-020-001/13.10.2017 г. (л. 31), издадена от Д. И. Д. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. (оправомощена със заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. - л. 22 и сл.) е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.09.2016 г. до 31.01.2017 г.

С решение № Р-22221717007005-098-001/ 11.04.2018 г. (л. 78) на директора на ТД на НАП С. на основание чл. 7, ал. 3 ДОПК и във връзка с продължително ползване на отпуск по болест от Д. И. Д., правомощията по възлагане на ревизията са възложени на А. Г. М.. За доказване на обстоятелството по чл. 7, ал. 3 ДОПК ответникът е представил пряко доказателство - болничен лист на Д. И. Д. за периода от 19.03.2018 г. до 17.04.2018 г. (л. 220).

Резултатите от ревизията са обективирани в ревизионен доклад (РД) № Р-22221717007005-092-001/14.05.2018 г. (л. 33 и сл.), връчен на ревизираното лице на 16.05.2018 г. В срока по чл. 117, ал. 5 ДОПК не е подадено писмено възражение срещу РД.

Проверяващият екип е отправил искане за представяне на документи и писмени обяснения от РЛ с № Р-22221717007005-040-001 / 24.10.2017 г. и са извършени насрещни проверки спрямо доставчиците, в резултат на които са формирани следните установявания:

1. По отношение на доставките от [фирма], ЕИК[ЕИК]:

Дружеството е издател на 5 фактури в данъчен период м. 01.2017 г. с предмет „аванс по договор“.

Извършена е насрещна проверка на [фирма], завършила с протокол № П-22220617189693-141-001 от 19.12.2017 г. (л. 144 и сл. от приложение № 1), във връзка с която е изготвено ИПДПОЗЛ № П-22220617189693-040-001/ 07.11.2017 г. (л. 142 и сл. от приложение № 1), връчено по реда на чл. 32 ДОПК.

Дружеството не е открито на адреса на управление и адреса за кореспонденция. В указания срок не са представени изисканите доказателства за извършване на доставката, документирана с издадените на жалбоподателя фактури.

При извършена проверка в информационните системи на НАП е установено, че за периода 24.01.2017 г. – 30.01.2017 г. са подадени уведомления за сключен трудов договор по чл. 62 КТ за две лица, назначени на длъжности секретар и технически организатор.

От страна на [фирма] с вх. № Р-22221717007005-ПРД-003-И/ 03.01.2018 г. (л. 39 от приложение № 1) и вх. № Р-22221717007005-ПРД-002-И/ 23.11.2017 г. (л. 61 от приложение № 1) са представени следните документи: фактура № [ЕГН] от 26.01.2017 г. (л. 40 от приложение № 1); фактура № [ЕГН] от 25.01.2017 г. (л. 41 от приложение № 1); фактура № [ЕГН] от 27.01.2017 г. (л. 43 от приложение № 1); фактура № [ЕГН] от 24.01.2017 г. (л. 44 от приложение № 1); фактура № [ЕГН] от 30.01.2017 г. (л. 45 от приложение № 1); договор за счетоводно обслужване от 01.09.2017 г. (л. 61 от приложение № 1); договор за реклама от 25.01.2017 г. (л. 62 от приложение № 1);

договор за реклама от 24.01.2017 г. (л. 63 от приложение №1); договор за реклама от 26.01.2017 г. (л. 64 от приложение № 1); договор за реклама от 27.01.2017 г. (л. 65 от приложение №1); договор за реклама от 30.01.2017 г. (л. 66 от приложение № 1); констативен протокол № 1 от 28.02.2017 г. (л. 67 от приложение № 1); констативен протокол № 2 от 28.03.2017 г. (л. 67 гръб от приложение № 1); констативен протокол № 3 от 28.04.2017 г. (л. 68 гръб от приложение № 1); констативен протокол № 4 от 29.05.2017 г. (л. 68 от приложение № 1); констативен протокол № 5 от 29.06.2017 г. (л. 69 от приложение № 1); констативен протокол № 6 от 31.07.2017 г. (л. 69 гръб от приложение № 1); констативен протокол № 7 от 31.08.2017 г. (л. 70 от приложение № 1).

Всички договори за рекламни услуги с изпълнител [фирма] са сключени през м. 01.2017 г. в интервал от седем дни - от 24.01.2017 г. до 30.01.2017 г. Съгласно договорите, изпълнителят е длъжен да извърши публикуване на рекламни банери и интернет реклама в различни сайтове. Цената на услугите, която възложителят по договорите дължи на изпълнителя, е определена в размери както следва: 81 666,67 лв. съгласно договор от 24.01.2017 г.; две суми по 6 750,00 лв. съгласно договор от 25.01.2017 г. и договор от 26.01.2017 г.; две суми в размер на 8 316,67 лв. съгласно договор от 27.01.2016 г. и договор от 30.01.2017 г.

Съдържанието на представените констативни протоколи е идентично и според него възложителят е проверил и се е уверил, че за срока на сключване на договорите изпълнителят е изпълнил задълженията, произтичащи от договори за реклама, а именно сайтовете olympic-bg.com; olympicbg.com; phone-market.eu; billa-bg.com; technomarket.info; metro.eu; praktiker-bg.com са технически изправни; достъпът до тях е свободен и в тях е вграден следният интернет банер – tabard, като в сайтовете под вградения банер е поместен текст „Отдаване на имоти по наем, консултантски услуги – www.tabard – bg.com“.

С ИПДПОЗЛ № P-22221717007005-040-004/ 24.01.2018 г. (л. 33 и сл. от приложение № 1) от [фирма] са изискани допълнителни документи и обяснения във връзка с доставките на услуги от [фирма].

С вх. № P-22221717007005-ПРД-004-И / 05.02.2018 г. (л. 32 от приложение № 1) е представена декларация, с която управителят на [фирма] декларира, че проект на логото, използвано за изработка на веб банерите в цитираните в искането сайтове, е предоставено на хартиен носител на изпълнителя, за което е съставен приемно-предавателен протокол. В конкретните сайтове рекламите били позиционирани от влизане в сила на договора, за което били издадени констативни протоколи. Текстовете в сключените с [фирма] договори не съдържат клаузи относно таксуването на услугата във връзка с конкретен брой на отчетени импресии на рекламата.

Изготвено е ИПДПОЗЛ № P-22221717007005-040-006/ 16.02.2018 г. (л. 22 и сл. от приложение № 1) до [фирма], в отговор на което е представена декларация вх. № P-22221717007005-ПРД-006-И от 27.02.2018 г. (л. 21 от приложение № 1), в която управителят на [фирма] посочва, че комуникацията с [фирма] е извършвана чрез имейл [електронна поща]. Комуникацията относно сделките е водена само с управителя Й. Г. Д.. Оферти от [фирма] не са получавани. Бил е изготвен договор с единични цени и параметри на рекламата, които били одобрени чрез подписването му. Като основание за избиране на [фирма] за изпълнител е посочено икономически изгодната цена на рекламата и атрактивността на сайтовете, на които са поместени

рекламите.

Извършена е проверка в интернет сайт www.whois.com, при която е установено, че всички интернет сайтове, на които са публикувани рекламни банери на [фирма], се администрират от [фирма], ЕИК 17430660.

Извършена е насрещна проверка на [фирма], приключила с протокол № П-22221318018438-141-001/ 26.03.2018 г. (л. 162 от приложение № 1), във връзка с която е изготвено ИПДПОЗЛ изх. № П-22221318018438-040-001/ 24.01.2018 г. (л. 176 от приложение № 1) Дружеството не е открито на адреса на управление и адреса за кореспонденция. В указания срок не са представени изисканите доказателства.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че [фирма] е подало уведомление за сключен трудов договор по чл. 62 КТ на едно лице, назначено на 13.02.2017 г. като проектант уеб сайтове. Дружеството е регистрирано по ДОПК на 19.06.2007 г. и по ЗДДС на 17.12.2014 г. На 19.08.2016 г. [фирма] е дерегистрирано при установени обстоятелства по чл. 176 ЗДДС.

При извършена проверка на съдържанието на интернет сайтовете, на които е посочено, че са публикувани рекламните банери на [фирма], е установено, че всички страници са с едно и също съдържание и текст „Изгражда се! И. ни за неудобството!“. Интернет страниците съдържали само фирмен знак (на Ауди, Фолксваген, Метро, П., Била, Т.) и рекламни банери и никаква информация за предлагани услуги, за представяне, за контакти и т. н. Ревизиращият екип е приел, че подобно съдържание предполага, че същите не се посещават и съответно - няма търговска логика да се публикуват рекламни банери на тях.

От подадените дневници за покупки и продажби е установено, че [фирма] има обороти по ЗДДС за сравнително кратък период от време – шест месеца (от м. 11.2016 г. до м. 04.2017). когато е дерегистрирано по ЗДДС. За същия период е декларирало облагаеми доставки в размер на 517 105,10 лв. и данък за внасяне общо в размер на 500,23 лв.

[фирма] е ползвало данъчен кредит по фактури с предмет „услуги“, издадени от рисков доставчик [фирма], ЕИК 12757144 с ДО – 160 000 лв. и ДДС - 32 000 лв. и фактури с предмет „услуги“, издадени от [фирма], ЕИК [ЕГН] с ДО – 354 603 лв. и ДДС- 70 920 лв. [фирма] е дерегистрирано по ЗДДС на 03.10.2017 г. Предходен доставчик на дружеството е единствено рисковия доставчик [фирма].

Установено е, че в дневниците за покупки на [фирма] са включени фактури за покупки без начислен ДДС, издадени от [фирма] след датата на дерегистрация по ЗДДС – 19.08.2016 г. Преди тази дата фактури за продажба на рекламодатели (включително [фирма]) са издавани от [фирма], а след тази дата от [фирма].

Ревизиращият екип е приел, че ревизираното лице не е ангажирало безспорни доказателства за наличие на доставки на услуги по смисъла на чл. 9 ЗДДС и е направен извод, че в случая се касае за формално фактуриране на доставки, без реално осъществяване на такива от доставчика, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, във връзка с чл. 9 ЗДДС е прието, че са налице основания за отказ за приспадане на данъчен кредит по издадените от [фирма] фактури.

2. По отношение на доставките от [фирма], ЕИК[ЕИК]:

Дружеството е издател на 4 фактури в данъчни периоди м. 09.2016 г., м. 10.2016 г., м. 11.2016 г. и м. 12.2016 г. с предмет „наем на офис съгласно договор“.

Извършена е насрещна проверка на [фирма], завършила с протокол №

П-22220317189700-141-001 / 28.12.2017 г. (л. 109 и сл. от приложение № 1). Във връзка с насрещната проверка е изготвено ИПДПОЗЛ изх. № П-22220317189700-040-001/ 07.11.2017 г. (л. 142 и сл. от приложение № 1).

При извършена проверка в информационната система VAT 14 е установено, че фактурите са отразени в дневника за продажби на [фирма]. Дружеството е регистрирано по ДОПК на 24.09.2009 г. По ЗДДС е регистрирано на 25.03.2010 г. и дерегистрирано на 14.02.2017 г. при установени обстоятелства по чл. 176 ЗДДС.

В хода на ревизията са представени следните документи: нотариален акт за продажба на недвижим имот № 173, том VI, рег. № 30912, дело № 1105 от 2009 г. (л. 92 от приложение № 1), с който продавачът [фирма] продава на [фирма] (предишна фирма на [фирма]) недвижим имот, находящ се в [населено място], [улица]; договор за наем от 15.05.2016 г. и опис към него (л. 93 и сл. от приложение № 1), с който [фирма] предоставя за временно и възмездно ползване на [фирма] недвижим имот в [населено място], [улица] срещу наемна цена от 4 933,75 лв. без ДДС; договор за наем от 16.10.2016 г. и опис към него (л. 97 и сл. от приложение № 1), с който [фирма] предоставя за временно и възмездно ползване на [фирма] недвижим имот в [населено място], [улица] срещу наемна цена от 3 094,40 лв. без ДДС; договор за наем от 16.11.2016 г. и опис към него (л. 95 и сл. от приложение № 1), с който [фирма] предоставя за временно и възмездно ползване на [фирма] недвижим имот в [населено място], [улица] срещу наемна цена от 2 550,00 лв. без ДДС; договор за наем от 05.12.2016 г. и опис към него (л. 111 и сл. от приложение № 1), с който [фирма] предоставя за временно и възмездно ползване на [фирма] недвижим имот в [населено място], [улица] срещу наемна цена от 5 500,00 лв. без ДДС; договор за наем от 01.11.2016 г. (л. 104 и сл. от приложение № 1) между [фирма] (наемодател) и [фирма] (наемател); фактура № 18 от 05.12.2016 г. (л. 126 от приложение № 1); фактура № 12 от 15.09.2016 г. (л. 127 от приложение № 1); фактура № 14 от 28.10.2016 г. (л. 128 от приложение № 1); фактура № 16 от 30.11.2016 г. (л. 129 от приложение № 1); договор за наем на недвижим имот от 15.01.2016 г. (л. 99 и сл. от приложение № 1), с който [фирма] предоставя на [фирма] за временно и възмездно ползване недвижим имот в [населено място], [улица] за срок от 20 години срещу наемна цена от 120 000 лв. за целия период на договора; споразумение за делегация от 03.10.2016 г. (л. 113 и сл. от приложение № 1), сключено между [фирма] (делегант) и [фирма] (делегат) и [фирма] (делегатар), с което, съобразявайки, че от една страна [фирма] се явява кредитор на [фирма] по парични взимания, произтичащи от облигационни отношения по договор за реклама от дата 01.08.2016 г., за които до момента са издадени фактура № 10 от 19.08.2016 г. и фактура № 13 от 30.09.2016 г., а [фирма] притежава вземане от наемни правоотношения от [фирма], произтичащо от договор за наем от 15.01.2016 г., страните постигат съгласие за следното: делегантът [фирма] нарежда на делегата [фирма] да престира дължимата по отношенията сума в размер на 100 000,00 лв. вместо на своя кредитор, на третото лице [фирма] – делегатар. Задължението на делегата [фирма] към делеганта [фирма], произтичащо от описаните отношения, се погасява и на негово място възниква задължение на делегата [фирма] към делегатаря [фирма] в размер на 100 000,00 лв. Представени са обороти по сметка 411 – 11 за периода 01.09.2016 г. – 31. 01.2017 г. на [фирма] (л. 118 от приложение № 1); движение по сметка 703 за периода 01.09.2016 г. – 31.12.2016 г. на [фирма] (л. 119 от приложение № 1).

Органите по приходите са посочили, че от [фирма] не са представени документи за

плащания по издадените фактури и счетоводна отчетност във връзка със споразумението от 03.10.2016 г., както и данни за проведени срещи и преговори между страните, обмен на оферти и т.н. Такива документи не са представени и от ревизираното лице. Отбелязано е също, че имотът, за който са сключени договорите за отдаване под наем, е собственост на [фирма], придобит чрез покупко-продажба на 30.09.2009 г., предвид което [фирма] би следвало да е наемодател на имота и да отчита приходи от наем, а не да ползва право на данъчен кредит като наемател.

След анализ на представените доказателства ревизиращият екип е приел, че наличието на доставки на услуги по смисъла на чл. 9 ЗДДС не е безспорно установено, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, във връзка с чл. 9 ЗДДС е прието, че са налице основания за отказване правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от [фирма] фактури.

Ревизията приключва с издаване на РА № Р-22221717007005-091-001 от 13.06.2018 г. (л. 45 и сл.), издаден от А. Г. М. – началник сектор “Ревизии” и Б. М. Я. – ръководител на ревизията. С РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 28 535,79 лв. за данъчните периоди от м. 09.2016 г. до м. 01.2017 г. и са начислени лихви в размер на 4 009,78 лв.

С жалба вх. № 53-06-4177/05.07.2018 г. по описа на ТД на НАП (л. 64) РА е оспорен по административен ред.

С решение № 1323 / 30.08.2018 г. на директора на дирекция ОДОП-С., РА е потвърден изцяло (л. 15 и сл.).

С жалба вх. № 53-04-698 / 17.10.2018 г., РА е оспорен и по съдебен ред.

С оглед изясняване на спора от фактическа страна по делото са допуснати и приети съдебно-счетоводна експертиза (ССЧЕ), съдебно-техническа експертиза (СТЕ) и две допълнителни СТЕ.

От ССЧЕ (л. 112 и сл.) се установява следното:

Процесните фактури съдържат нормативно определените реквизити; вписани са в дневниците за покупки и дневниците за продажби, както и в справките декларации по ЗДДС за съответните данъчни периоди. От дневниците за продажби е видно начисляване на ДДС по реда на чл. 86 ЗДДС.

Разплащанията между [фирма] и [фирма] са извършени в пълен размер и са осчетоводени. Разплащанията между [фирма] и [фирма] в процесния период са извършени частично чрез прихващане, като [фирма] остава да дължи суми на [фирма].

В съответствие със ЗСч и Националните стандарти за финансови отчети са взети счетоводните операции за извършените сделки. Вещото лице е посочило, че изпълнението на доставките на услуги е извършено не само на основание на издадените от доставчиците фактури, но и се потвърждава от наличните сключени договори и констативни протоколи за изпълнение на услугите по срок и обем.

В констативно съобразителната част вещото лице е отразило и всички счетоводни записвания. Съдът кредитира заключението на съдено-счетоводната експертиза в частта на формираните фактически установявания, изискващи специални знания, каквито съдът не притежава. Изводите за реалност на процесните доставки са резултат от извършване на правна преценка, която, по аргумент от противното на чл. 195, ал. 1 ГПК, не следва да бъде извършвана от вещо лице, а от съда въз основа на съвкупното обсъждане на установените по делото факти.

С молба вх. № 10694/ 08.04.2019 г. (л. 221) от [фирма] са представени заверени копия на писмените доказателства, по които е работило вещото лице-счетоводител и които не са част от административната преписка по издаване на РА.

От приетата СТЕ (л. 257 и сл.) се установява следното:

Към момента на проверката, извършена от вещото лице, в процесните сайтове е налице

графично рекламно изображение (интернет банер) с размери на графичното поле 180x120 пиксела, популяризиращо търговската дейност на [фирма], което представлява графично поле с логото на фирмата, текстово поле „ОТДАВАНЕ НА ИМОТИ ПОД НАЕМ Консултантски услуги“ и е изписан сайтът на фирмата с хипервръзка към него.

Вещото лице посочва, че тъй като не е успяло да се свърже с доставчиците на услугите [фирма] и [фирма] не може да посочи на коя дата е създаден уеб банерът, на какъв цифров носител е записан, с какви програмни продукти е изработен. Технически за създаването му е необходим стандартен компютър и базови познания за работа с графични програми.

В електронното пространство съществуват посочените в договорите за реклама интернет сайтове. Същите са в процес на изграждане и са достъпни за потребителите по всяко време. По наименование сайтовете имитират сайтове на известни търговски марки. В средната графична част присъства лого, имитиращо логото на търговската марка.

Към момента на проверката (23.02.2019 г.) на уеб страниците е поместен и видим за потребителите банер, рекламиращ [фирма]. В табличен вид са изложени първите запазени и достъпни дати на архиви по сайтове, в които банерът присъства. Няма записани архиви на сайтовете от 2017 г. За два от тях изобщо липсват архиви. Първите дати, в които има архиви с банер на [фирма] са от 2018 г.

От допълнителна СТЕ (л. 271 и сл.), изготвена след като на вещото лице е предоставен достъп до административната конзола на сайтовете, се установяват датите, на които е качен файл drabat.jpg, които могат да се приемат и за дати на публикуване на банера. Отбелязани са сайтовете и съответната дата и час на качване на файла на всеки един от тях както следва: sma-bg.com – 24.05.2018 г. 18:54 ч.; billa-bg.com – 22.05.2018 г. 10:09 ч.; technomarket.info – 22.05.2018 г. 10:14 ч.; metro.eu – 22.05.2018 г. 10:10 ч.; praktiker-bg.com – 22.05.2018 г. 10:13 ч.; olympic-bg.com – 22.05.2018 г. 10:11 ч.; olympicbg.com – 22.05.2018 г. 10:12 ч.; adi-bg.com – 22.05.2018 г. 10:18 ч.; vvw-bg.com – 22.05.2018 г. 10:15 ч.; phone-market.eu – 22.05.2018 г. 10:14 ч.

От втората допълнителна СТЕ (л. 287 и сл.) се установи, че уеб банерите с предишната фирма на дружеството-жалбоподател [фирма] са създадени не по-късно от 01.03.2017 г., когато има лог за достъп до файла T.jpg. Размерите на графичното поле са 180x120 пиксела и технически за създаването им е необходим стандартен компютър и базови познания за работа с графични програми.

Банерът Т. е публикуван на сайта sma-bg.com не по-късно от 01.03.2017 г., а към 06.08.2018 г. на сайта е бил наличен банерът D..

Няма запазен лог от 2017 г. за достъп до файла T.jpg на сайта billa-bg.com и няма достъпен архив за 2017 г. Към 17.01.2018 г. на сайта е бил наличен банерът D..

Банерът Т. е публикуван на сайта technomarket.info не по-късно от 13.09.2017 г., а към настоящия момент на сайта е наличен банерът D..

Банерът Т. е публикуван на сайта metro.eu не по-късно от 16.05.2017 г., а към настоящия момент на сайта е наличен банерът D..

Банерът Т. е публикуван на сайта praktiker-bg.com не по-късно от 31.07.2017 г., а към 06.08.2018 г. на сайта е бил наличен банерът D..

Банерът Т. е публикуван на сайта olympic-bg.com не по-късно от 13.03.2017 г., а към 07.08.2018 г. на сайта е бил наличен банерът D..

Банерът Т. е публикуван на сайта olympicbg.com не по-късно от 01.03.2017 г., а към 05.08.2018 г. на сайта е бил наличен банерът D..

Банерът Т. е публикуван на сайта audi-bg.com не по-късно от 17.01.2017 г., а към настоящия момент на сайта е наличен банерът D..

Банерът Т. е публикуван на сайта vvw-bg.com не по-късно от 18.01.2018 г., а към настоящия момент на сайта е наличен банерът D..

Няма запазен лог от 2017 г. за достъп до файла T.jpg на сайта phone-market.eu и няма достъпен архив за 2017 г. Към настоящия момент на сайта е наличен банерът D..

Допълнителната СТЕ не е оспорена от страните в срока по чл. 200, ал. 3, изр. 2 ГПК, поради което възраженията на пълномощника на ответника срещу изводите на експертизата, заявени за пръв път в писмените бележки, по аргумент от нормата на чл. 64, ал. 1 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът не обсъжда.

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

Предвид така изложеното, съдът намира следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган – този, който е възложил ревизията и от ръководителя на ревизията в съответствие с изискванията на чл. 119 ал. 2 от ДОПК, както и т.р. №5/13.12.2016г. на Върховния административен съд по т.д. №10/2016г.

РА е подписан с квалифициран електронен подпис на издателя му, валиден към датата на неговото издаване, видно от представените от ответника преки доказателства по чл. 184, ал. 1 ГПК – удостоверение по чл. 25, ал. 1 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, възпроизведено на хартиен носител. Спазена е предписаната в чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с реквизитите по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК.

По силата на чл. 119, ал. 2 ДОПК РА се издава от възложилия ревизията орган и ръководителя на ревизията. В разглеждания случай ЗВР № Р-22221717007005-020-001/ 13.10.2017 г. е издадена от Д. Д., чиито правомощия произтичат от заповед № РД-01-803/ 07.06.2017 г. (л. 22) на териториалния директор. По силата на решение № Р-22221717007005-098-001/ 11.04.2018 г. на директора на ТД на НАП С. разглеждането и решаването на ревизионното производство спрямо [фирма] е иззето от Д. Д. поради трайна невъзможност за изпълнение на служебните й задължения – отпуск по болест. Правомощията й а възложени на А. Г. М., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С..

Нормата на чл. 7, ал. 3 ДОПК предвижда, че определен в закона горестоящ орган може да иземе разглеждането и решаването на конкретен въпрос или преписка от компетентния орган по приходите, съответно от публичния изпълнител, в случаите когато са налице основания за отвод или самоотвод, както и в случаите на трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения, и да възложи правомощията по разглеждането и решаването им на друг орган, съответно публичен изпълнител, равен по степен на този, от когото е иззета преписката или въпросът.

При повторното разглеждане на делото и в изпълнение на указанията на ВАС са представени заповед № 251/8.7.2013 г. за преназначаване на А. Г. на длъжност зам.директор на ТД на НАП С.; заповед № 783/10.4.2018 г. на главния секретар на НАП за командироване на И. Х. – директор на ТД на НАП за период от 3 дни, считано от 11.4.2018 г. до 13.4.2018 г. Следователно, решение № Р-22221717007005-098-001/11.04.2018 г. изхожда от компетентен по степен орган и е налице предпоставката по чл. 7, ал. 3 ДОПК с оглед трайната невъзможност на Д. да изпълнява своите служебни задължения.

С оглед на изложеното следва да се направи извод, че РА е издаден от компетентни органи по приходите – А. Г. М., на която е възложено произнасянето по ревизионната преписка, и Б. М. Я. – ръководител на ревизията.

Спазена е предписаната в чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с реквизитите по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД № Р-22221717007005-092-001/ 14.05.2018 г., съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 ДОПК неразделна негова част.

Ревизионното производство е проведено без съществени процесуални нарушения. Образувано е съгласно чл. 112, ал. 1 ДОПК с издаването на ЗВР № Р-22221717007005-020-001 / 13.10.2017

г. от Д. И. Д., началник сектор "Ревизии" в ТД на НАП-С., определена по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК да възлага ревизии със заповед № РД-01-803/ 07.06.2017 г. (л. 22). ЗВР № 22221717007005-020-001 / 13.10.2017 г. има задължителното съдържание по чл. 113, ал. 1, т. 1 ДОПК – ревизираното лице е надлежно идентифицирано, определени са поименно и подлъжно ревизиращите органи по приходите, конкретизирани са ревизираните задължения и ревизирания период; даден е 2-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл. 114, ал. 1 ДОПК. Не е пропуснат преклузивният срок по чл. 109, ал. 1, изр. 1 ДОПК. В рамките на ревизията от [фирма] са изискани на основание чл. 37, ал. 2 и 3 ДОПК доказателства по нейния предмет, включително относно спорните доставки. Инициирани са насрещни проверки на доставчиците по чл. 45, ал. 1 ДОПК по спорните фактури, като ПИНП с приложенията са приобщени по преписката. Служебно са направени справки по информационните масиви на НАП за ревизираните периоди. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от ревизиращите органи по приходите процесуални действия. За резултатите от ревизията е съставен РД № Р-22221717007005-092-001 / 14.05.2018 г. – след 14-дневния срок от изтичане на срока за извършване на ревизията съгласно чл. 117, ал. 1 ДОПК, което сочи на допуснато нарушение, но същото не е от категорията на съществените. Съдържанието на РД съответства на законовата норма на чл. 117, ал. 2, т. 1-10 ДОПК, към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК.

Относно приложението на материалния данъчен закон съдът намира следното:

Съгласно чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. Аналогично е и легалното определение, дадено в чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според което доставка на стоки е прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Съгласно чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Облагаема според чл. 12, ал. 1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие (чл. 25, ал. 1 ЗДДС), което в съответствие с нормата на чл. 25, ал. 2 ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава, съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл. 68, ал. 2 ЗДДС и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО възниква правото на приспадането му.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС данъчният кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит, националният законодател, транспонирайки чл. 168, б. "а" от Директива 2006/112/ЕО, в нормата на чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС е уредил право на регистрирано лице да приспадне данъка за стоките или услугите, използвани за целите на извършваните от него облагаеми доставки, които стоки или услуги са му доставени или предстои да му бъдат доставени от доставчик, регистриран по този закон.

След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС подлежи на упражняване при условието по чл. 71, т. 1 ЗДДС - данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл. 114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател.

По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС *без реално извършена доставка* на стока по смисъла на по чл. 6, ал. 1 ЗДДС *и реално извършване на услуга по смисъла на чл. 9 ЗДДС данъчно събитие* по чл. 25, ал. 1 ЗДДС *не настъпва*, респективно – *не възниква изискуемост на данъка* в хипотезата на чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, а оттам – по аргумент от чл. 68, ал. 2 ЗДДС *не възниква*

и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено дори при наличие на хипотезата на чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС (аналогична на чл. 178, б. "а" от Директива 2006/112/ЕО).

Съгласно чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС, от съществено значение за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит и неговото упражняване е получателят по доставката да разполага с фактура за доставката и доставката да е реално осъществена. Двете предпоставки за признаване право на кредит са кумулативни и липсата на която и да е от тях възпрепятства възникването и упражняването на това право. Осъществяването на фактическия състав на доставката подлежи на доказване.

Константно при тълкуването на чл. 167 от Директива 2006/112-както в практиката на Съда, така и практиката на националните съдилища се приема, че наличието на действително осъществена /реална/ доставка е основна предпоставка за възникване на правото на приспадане. Това е прието и по делото "Б.", С-285/1. В т. 31 от него е посочено, че за да се установи, че на основание тези доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани (от Б.) за извършването на облагаеми сделки. В процесния случай такива факти не се установяват. Така и решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 и др./ е в смисъл, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право.

От друга страна в т. 37 съдът допълва, че националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама. Действително, в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължено лице в това качество, и за икономическа дейност (т. 38). Това означава, че ако след преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, *не може да се направи извод за действително предадени и получени от доставчика на получателя стоки и услуги*, то правото на приспадане *не следва да се признае*.

С олед на така изложеното, както и предвид установеното по делото, съдът намира, че са налице основания, за да се окаже право на приспадане на данъчен кредит се споделят от настоящия състав по следните съображения:

1. *По отношение на доставките от [фирма] :*

Видно от събраните писмени доказателства, както и от заключението по приетата СТЕ критериите за отчитане на рекламните кампании и ефикасността на банерната реклама са брой показвания (имперсии) на банера – основен периметър за рекламната кампания и брой кликания – втори, но не по-малко важен параметър. Ефективността на банера се оценява чрез процентно съотношение на броя кликания към броя показвания. Стойността на банерната реклама се определя основно на брой показвания или кликания.

В случая обаче не са представени доказателства относно статистика на посещенията, данни за посещенията от отделните сайтове, от кои градове е посетен сайта, използвани браузъри, време за престои на потребителите във сайт на клиента и др. Подобни данни не са представени и от доставчика, както в хода на ревизионното производство, така и в съдебното такова, от което следва да се направи извод, че не може да се установи реалност на услугите.

Аргумент в тази насока е и това, че в хода на ревизията е установено, че сайтовете са в процес на изграждане и не са действащи. Към момента на извършване на техническите експертизи те все още са в процес на изграждане. Поставянето на рекламен банер на интернет страници, които не функционират и без каквато и да било отчетност за брой показвания, кликания и ефикасност лишено от икономическа логика.

В хода на ревизията е установено, че собственик на интернет сайтовете е [фирма]. При извършена проверка е установено, че [фирма] не е подало годишна данъчна декларация по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО за 2017 г., което от своя страна сочи, че дружеството не е реализирало приходи и не е осъществявало стопанска дейност през 2017 г., когато би следвало да е поддържало сайтовете. Не са предоставени данни за осъществени търговски взаимоотношения между [фирма] и [фирма] във връзка с превъзлагане на рекламата след м. 01.2017 г., нито за директни взаимоотношения между жалбоподателя и собственика на сайтовете, което допълнително разколебава тезата за реалност на процесните доставки.

На следващо място - от приетата допълнителна СТЕ се установява, че банерът Т. (съобразно предишната фирма на дружеството) е публикуван на част от електронните сайтове през 2017 г., а към момента на извършване на експертизата на тях е наличен рекламен банер Д.. Наличието на рекламни банери на дружеството през 2017 г. и към настоящия момент обаче *не доказва, че услугата е извършена точно от [фирма]*. За възникване правото на приспадане на данъчен кредит релевантен е не само факта на извършване на услугата, а доказване на факта, *че соченият от жалбоподателя доставчик на услугата е действителният неин доставчик*. Именно този правнорелевантен факт все още не е доказан. Все още не са представени доказателства, че именно [фирма] е изработил и публикувал интернет банерите. обстоятелството на неоткриване на доставчика на адреса, обсъдено съвкупно с фактите, разгледани по-горе в мотивите на настоящото решение, утвърждава извода за недоказана реалност на процесните доставки.

Предвид изложеното настоящият съдебен състав намира, че органите по приходите основателно са отказали да признаят на жалбоподателя право на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма].

2. По отношение на доставките от [фирма], ЕИК[ЕИК]:

Правните изводи на органите по приходите и на директора на дирекция ОДОП-С. за невъзможност наемателят да преотдаде под наем една вещ на нейния собственик не съответстват на действащото законодателство, както и на установеното по делото – липса на уговорки, които да дерогират диспозитивната норма на чл. 234, ал. 1 ЗЗД.

Видно от цитираните договори за наем от 15.05.2016 г., от 16.10.2016 г., от 16.11.2016 г. и от 05.12.2016 г., [фирма] предоставя за временно и възмездно ползване на [фирма] недвижим имот в [населено място], [улица]. Същият имот е придобит от [фирма] с НА № 173, том VI, рег. № 30912, дело № 1105 от 2009 г. и към момента на сключването на договорите за наем все още е собственост на [фирма].

Преди сключване на горните четири договора за наем, с договор за наем от 15.01.2016 г. [фирма], в качеството си на наемодател е предоставил за ползване на наемателя [фирма] самостоятелен обект в сграда в [населено място], [улица], ет. 1, ателие № 2 със застроена площ от 157,17 кв. м. Договорът е сключен за срок от 20 години, а наемната цена е определена в размер на 120 000 лева за целия период на договора. Със споразумение за делегация от 03.10.2016 г. е уговорено сумата от 100 000 лв. да бъде заплатена на [фирма] от [фирма] във връзка със задължения към [фирма].

Установява се, че след като отдава собствения си имот под наем на [фирма] за срок от 20 години за сумата от 120 000 лв., [фирма], сключвайки горепосочените четири договора за наем, пренаема част от собствения си недвижим имот (едно работно място и конферентна зала) от [фирма] за период около шест месеца (от 15.05.2016 г. до 15.09.2016 г., от 16.10.2016 г. до 28.10.2016 г., от 16.11.2016 г. до 30.11.2016 г. и от 05.12.2016 г. до 05.01.2017 г.) срещу обща наемна цена по четирите договора в размер на 30 879 лева без ДДС.

Същевременно с договор за наем от 01.11.2016 г. [фирма], в качеството си на наемодател, предоставя за временно и възмездно ползване на друг наемател - [фирма] част от недвижимия имот в [населено място], [улица] (едно работно място и конферентна зала) за срок от 01.11.2016 г. до 01.07.2017 г. срещу наемна цена от 12 000 лв. без ДДС. Съгласно

склучения на 15.01.2016 г. договор за наем през периода, в който имотът е отдаден под наем от [фирма] на [фирма], същият вече е бил отдаден под наем и на [фирма], а за част от периода и преотдаден на [фирма].

Липсата на доказателства, че недвижимият имот действително е бил във владение на наемателя [фирма], отдаването му под наем и на друго дружество преди изтичането на срока на първоначалния договор за наем и пренаемането на собствен недвижим имот на *цена, неколкратно надвишаваща цената на която същият е отдаван под наем* ([фирма] наема част от имота от [фирма] за период около шест месеца за сумата от 30 879 лева без ДДС, а отдава същата част на [фирма] за периода от 01.11.2016 г. до 01.07.2017 г. за сумата от 12 000 лв. без ДДС) водят до извода, че договорът за наем от 15.01.2016 г. между [фирма] и [фирма] е сключен с единствената цел да генерира данъчен кредит за [фирма] при последващо пренаемане, без самият имот да е бил във владение на наемателя [фирма].

Предвид изложеното настоящият състав намира, че основателно е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма].

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски. С оглед изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 506,37 (хиляда петстотин и шест лева и 37 ст.) лева, определен по реда на чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. По аргумент от противното на чл. 161, ал. 1, изр. 1 ДОПК на жалбоподателя разноски не се дължат, като при отхвърляне на претенцията за разноски, съобразно константната практика на ВКС, не се постановява нарочен диспозитив.

Така мотивиран Административен съд София-град

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [улица], представлявано от П. П. Г., чрез адвокат Д. Д., срещу ревизионен акт № Р-22221717007005-091-001/13.06.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с решение № 1323/30.08.2018 г. на директора на дирекция ОДОП – С..

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [улица], представлявано от П. П. Г. да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 506,37 (хиляда петстотин и шест лева и 37 ст.) лева

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: