

РЕШЕНИЕ

№ 7477

гр. София, 01.12.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 34 състав,
в публично заседание на 07.11.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Тафров

при участието на секретаря Мая Миланова, като разгледа дело номер **450** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на Дял трети, Глава деветнадесета от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба от „КОНКОР БИЛД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] и електронни адреси:[електронна поща]; [електронна поща], чрез С. А. С., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт №Р-22221321000729-091-001/10.09.2021 г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията и И. Р. Н. – ръководител на ревизията, потвърден частично с решение 1837/03.12.2021г. на директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

В жалбата се сочи, че РА е необоснован, издаден в противоречие с материалните разпоредби. Релевира се довод, че РА съдържа редица констатации и изводи, които не се подкрепят от извършените процесуални действия и установените факти и обстоятелства. Излага се твърдение, че на ревизиращия екип са представени достатъчно документи, от които се установява предмета услугите/стоките от доставчиците „АВРЕТО ТРЕЙДИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „МАДЖЕСТИК 88“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], както тяхното възлагане и прието изпълнение. Сочи се, че услуги/стоките се използват от жалбоподателя в независимата му икономическа дейност, както и при извършване на последващи облагаеми доставки и всички изисквания на закона за

възникване и упражняване на правото на данъчен кредит са изпълнени. В жалбата се сочи практика на ВАС и СЕС по дело С-152/02. Прави се искане за отмяна на ревизионния акт, изцяло по така определените допълнителни задължения по ЗДДС и ЗКПО.

В открито съдебно заседание жалбоподателят, чрез пълномощник – адв. К. (пълномощно по лист 20 от делото), поддържа жалбата и иска от съда да отмени ревизионния акт. Претендира разноски за заплатена ДТ в размер на 50 лв., адвокатски хонорар 1500 лв. и относно внесения депозит за възнаграждение на вещото лице по приетата СЧЕ в размер на 600 лв.

Ответникът по жалбата - директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, чрез процесуалния си представител – юр. А. (пълномощно по лист 285 от делото), оспорва жалбата, като неоснователна. Представя административната преписка в цялост, пледира за отхвърлянето на жалбата, като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение, депозира писмени бележки.

Административен съд София-град, 34-състав, като прецени събраните по делото доказателства, доводите и възраженията на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от надлежна страна – адресат на РА, доколкото се установи, че решение 1827/03.12.2021 г. на директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при Централно управление на Националната агенция за приходите е връчено по електронен път на жалбоподателя на 08.12.2021 г. (лист 32 от делото), а жалбата до съда е постъпила чрез органа на 21.12.2021 г. (лист 5 от делото) т.е. в законоустановения срок.

Жалбата е в съответствие с изискванията за форма и реквизити, подадена е след проведено оспорване по административен ред, което е абсолютна предпоставка за развитие на съдебното производство. Поради изложените съображения съдът приема жалбата за процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221321000729-020-001 от 08.02.2021 г., издадена от М. Й. С. - орган, възложил ревизията, /л.33/ в качеството ѝ на заместник на К. Г. М., и двете на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощени със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „КОНКОР БИЛД“ ЕООД за установяване на задълженията на дружеството за данък върху добавената стойност /ДДС/ за отделните данъчни периоди от 01.01.2019 г. до 31.12.2020 г. и за определяне на задълженията за корпоративен данък за периода от 01.01.2019 г. до 31.12.2019 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 18.02.2021 г. По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК, срокът за извършване на ревизията е продължен със Заповед за изменение

на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22221321000729-020-002 от 12.05.2021 г., издадена от К. Г. М. и връчена електронно на 22.07.2021 г., като е определен нов срок приключване на ревизията до 16.07.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221321000729-092-001 от 17.08.2021 г., връчен по електронен път на 18.08.2021 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното лице не е подадено писмено възражение срещу съдържащите се в РД констатации и предложение за установяване на задължения.

Ревизията приключва с РА №Р-22221321000729-091-001 от 10.09.2021 г., издаден от К. Г. М. - орган, възложил ревизията и И. Р. Н., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С.. РА е връчен електронно на 12.09.2021 г.

В хода на ревизионното производство, органите по приходите са извършили процесуални действия по реда на ДОПК, резултатите от които са приложени, като доказателства към РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА и приетата от съда административна преписка. Установено е следното:

Основната дейност на основният предмет на дейност на ревизираното лице през ревизираните периоди е полагане на маркировка на пътища, паркинги, бензиностанции и други обекти. Констатирано е, че притежава технологична и кадрова обезпеченост за осъществяване на дейността /маркировъчна машина, МПС и назначени лица по трудови договори/. Основни клиенти на ревизираното дружество през процесните периоди са „ТРАФИК ПЪТНА СИГНАЛИЗАЦИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ТРЕЙС – ПЪТНО СТРОИТЕЛСТВО“ АД, ЕИК[ЕИК] и др.

С цел обективното установяване на всички факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения на жалбоподателя по ЗДДС и обезпечаване на необходимите доказателства, в хода на ревизията са извършени процесуални действия и са събрани доказателства, отразени и коментирани в РД, представляващ неразделна част от оспорвания РА по см. на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, по електронен път, на ревизираното лице са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, изх. №Р-22221321000729-040-001 от 15.02.2021 г. и изх. №Р-22221321000729-040-002 от 09.07.2021 г., с които е изискано представянето на всички първични и вторични счетоводни документи, търговски и банкови документи, както и писмени обяснения, касаещи ревизираните периоди. В отговор на същите, чрез електронната услуга на ИС „Контрол“, с придружителни писма, са представени заверени копия на документи.

На основание чл. 45 от ДОПК, са извършени насрещни проверки на преките доставчици на ревизираното дружество „АВРЕТО ТРЕЙДИНГ“ ЕООД и „МАДЖЕСТИК 88“ ЕООД, резултатите от които са обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, описани в констативната част на РД.

С Протокол №Р-22221321000729-П.-001 от 08.07.2021 г. е извършено присъединяване на всички събрани доказателства в хода на извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/ спрямо данъчно задълженото лице по ЗДДС за периодите от м. 01.2019 г. до м. 03.2020 г., приключила с Протокол №П-22221320055233-073-001 от 30.12.2020 г., в т.ч. и ПИНП на „ВИРУС А.“ ЕООД.

На основание чл. 12, ал. 1, т. 6 от ДОПК, органите по приходите са извършили проверка на счетоводната и търговска документация на лицето в оригинал, резултатите от която са обективирани в Протокол №1712102 от 14.07.2021 г.

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с жалба, вх. №53-06-7537 от 27.09.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1548 от 29.09.2021 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., пред директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], т.е. в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК. С решение №1837/03.12.2021г. директорът на дирекция „ОДОП“ е изменил Ревизионен акт №Р-22221321000729-091-001/10.09.2021 г., като установените резултати за:

- корпоративен данък за 2019 г. в размер на 14 093,76 лв. е определил корпоративен данък в размер на 4 554,97 лв. ведно със съответните лихви.

- по ЗДДС за данъчни периоди м. 01.2019 г., от м. 03.2019 г. до м. 05.2019 г., и м. 07.2020 г., е потвърдил РА и отменил в останалата част.

С жалбата на л.19 от делото е посочено, че се обжалва в цялост така определените допълнителни задължения по реда на ЗДДС и ЗКПО по повод доставки на жалбоподателят от дружествата „АВРЕТО ТРЕЙДИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „МАДЖЕСТИК 88“ ЕООД. Видно от решението на директора на ОДОП-С. по отношение на доставчика „АВРЕТО ТРЕЙДИНГ“ ЕООД на стоки, на жалбоподателят, РА е бил отменен изцяло./стр.25-26 от решението/

За установяване на обективната истина по делото и проверка на спорните обстоятелства, съдът по искане на жалбоподателя е допуснал съдебно-счетоводна експертиза. Съдът възприема същата като компетентна, обективна и обоснована, не оспорена от страните.

При така изяснената фактическа обстановка, съдът намира от правна страна следното:

В съдебното производство, съгласно нормата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Съдът приема, че обжалвания ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите, по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.2 от ДОПК. Спазена е формата по чл.120, ал.1 от ДОПК. От приложените по административната преписка доказателства се установяват обстоятелствата по спазване процедурата по образуване и развитие на производството

пред административния орган. При постановяването на оспорения РА не се констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да са довели до нарушаване правото на защита на оспорващото дружество.

Ревизията е възложена от компетентен орган съгласно заповед №РД-01-128/18.02.2020г.(лист 34 от делото), издадени от директора на ТД на НАП - С.. РА е издаден в предвидената от закона писмена форма. Спазен е и срокът за издаване, както на РА, така и на РД. Задълженото лице е надлежно уведомено за започване на производството и неговото приключване. Съдът не установи да са допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила, които да доведат до незаконосъобразност на оспорения административен акт и съответно неговата отмяна. Лицата подписали РА и РД притежават КЕП/л.66-69/Страните не спорят, че заповедта за възлагане на ревизия /ЗВР/ №№Р-22221321000729-020-001 от 08.02.2021 г. както и заповед за нейното изменение №Р-22221321000729-020-002 от 12.05.2021 г. са връчени на представляващ ревизираното дружество по електронен път. Материалната и териториална компетентност на издадения РА орган се установи от неоспорената от страните заповед №РД-01-128/18.02.2020г. на териториалния директор на ТД на НАП, издадена на основание чл.11, ал.1, т.1 от ЗНАП, във връзка с чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК. Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120, ал.1 от ДОПК задължителни реквизити – името и длъжността на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. Към оспорения ревизионен акт и РД, като неразделна негова част. При издаване на ревизионния акт и РД, органът по приходите е спазил процесуалноправните разпоредби на ДОПК и ревизионното производство е приключило в зададения срок.

По материалната законосъобразност на ревизионния акт.

Спорът между страните е формиран по въпроса дали са реално извършени доставки на стоки/услуги от доставчиците на жалбоподателят - „МАДЖЕСТИК 88“ ЕООД и „ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД и оттам възникнало ли е данъчно събитие между жалбоподателя и неговите преки доставчици, даващи основание за издаване на фактурите, по които претендира право на приспадане на данъчен кредит, както и извършено увеличение на финансовия резултат по ЗКПО за 2019г. на дружеството. В жалбата до съдът е посочено, че се обжалва РА в неотменената част от директора на ОДОП-С. при ЦУ на НАП с което е потвърдил РА за данъчни периоди м.01.2019г., м.03.2019г., м.05.2019г. и м.07.2020г. и установеният резултат по ЗКПО за 2019г..

А. Относно определените задължения по ЗДДС.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчен 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 облагаема доставка. Съгласно чл. 69 от ЗДДС регистрирано лице има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчик - регистрирано по закона лице, му е доставил, които стоки или услуги ще се използват за извършване на облагаеми доставки, а съгласно чл. 71 от ЗДДС лицето - получател, може да упражни правото си на данъчен кредит, когато притежава някой от документите, посочени в т. 1 - т. 9. Регистрирано по ЗДДС лице има право да приспадне като данъчен кредит данъка за получени от него облагаеми доставки на стоки или услуги, когато използва същите за осъществяване на облагаеми доставки и когато притежава за получените доставки данъчен документ с изискуемите от закона реквизити, като въведените изисквания за възникване на право на приспадане на данъчен кредит са по отношение на конкретната доставка, по която е претендирано това право /по която е приспаднал данъкът в подадената справка-декларация/, а не по всяка друга доставка на същата стока или услуга, осъществена между други лица в процеса на реализация на тази стока или услуга и представляваща предходна по отношение на процесната доставка. Наличието на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга, е "неправомерно" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване на право на данъчен кредит. Д. субект е този, който следва да докаже наличието на предпоставките на ЗДДС за право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Това следва от общия принцип за разпределяне на доказателствената тежест в процеса, според който всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, и поради това, че данъчният субект претендира право на приспадане на данъчен кредит, то той е този, който следва да докаже изпълнението на всички законови изисквания по чл. 86 от ЗДДС и реалното осъществяване на доставките по процесните фактури по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Наличието на данъчно събитие е основополагаща предпоставка за задействане механизма както на начисляване (изискуемостта) на данък добавена стойност, така и за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит, доколкото наличието на реална доставка /услуга по смисъла на ЗДДС е кумулативно условие за възникване правото на данъчен кредит.

С определението по доклада на делото съдът е разпределил доказателствената тежест (лист 148 от делото). В тежест на административния орган е да установи фактическите констатации в ревизионния акт, послужили като основание за определяне на дължимите от дружеството-жалбоподател задължения по ЗДДС и ЗКПО.

Страните не са възразили по доклада и разпределената от съда доказателствена тежест.

Съдът приема, че жалбата е неоснователна в частта, по отношение на фактури по които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя по доставчици както следва:

На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС, е отказано право на приспадане на данъчен кредит – по фактура издадена от „МАДЖЕСТИК 88“ ЕООД – в размер на 1 610,00лв. /фактура №[ЕГН]/06.07.2020г./, с предмет на доставка стоки-шприц-пластик/1400,00 кг./,отразена от жалбоподателя през данъчен период м. 07.2020 г.

В хода на ревизията е установено ,че от „МАДЖЕСТИК 88“ ЕООД не са представени документи до датата на съставяне на РА. Депозирана е декларация от управителя на „МАДЖЕСТИК 88“ ЕООД – Океан П. И.,че същият не е извършвал каквато и да била дейност с представляваното от него дружество; не притежава никакви документи и че не е сключвал договори и не е доставял стоки на „КОНКОР БИЛД“ ЕООД.

В конкретния случай се касае за спор относно изпълнението на доставка на стока шприц-пластик /1 400,00 кг./. В тази връзка настоящият състав следва да посочи следното с оглед установените факти по делото: За обосноваване на доставка на стоки е необходимо установяването на обстоятелството, че ревизираното дружество е получило стоки от съответния вид и количество, и че доставчикът разполага с тези количества и видове стоки, чиято собственост може да прехвърли, както и други обективни обстоятелства, съпътстващи такива доставки – доказателства за индивидуализация на стоката, за нейното транспортиране, предаване, за мястото на изпълнение - складови бази и др.Съгласно чл. 24 от **Закона за задълженията и договорите** /ЗЗД/ прехвърляне на собствеността върху родово определените стоки става в момента, в който страните не само са се споразумели за количеството и стойността на сделката, но и са определили конкретната стока, предмет на сделката, а при липса на такова определяне - в момента на фактическото ѝ предаване. Определянето на стоката, предмет на доставката, може да стане с физическото ѝ отделяне в отделна опаковка, склад, транспортно средство или посредством индивидуализирането ѝ по друг начин, еднозначно сочещ за коя стока рискът се носи от купувача. В конкретния случай отделянето на стоките чрез тяхното транспортиране и предаването им от преките доставчици на ревизираното лице следва да се удостовери със транспортни документи /товарителници, пътни листа и др./.В случая, нито от ревизираното дружество, нито от доставчика са представени документи относно транспортирането на стока шприц пластик /1 400,00 кг./. Липсват стокови разписки, пътни листове, не става ясно за чия сметка е транспортът, с какви транспортни средства е извършен /с лични или наети/. Тези обстоятелства, включително и фактът, че жалбоподателят няма други документи по оспорената доставка освен процесната фактура и приемо-предавателен протокол,няма как да обосноват извършването на реална доставка. Следва да се има предвид, че в съдебната практика /в т.ч. и на Съда на Европейския съюз/ е възприето становището, че за целите на облагането по ЗДДС е необходимо, но не е достатъчно единствено наличието на издадена от доставчика фактура, за да се приеме, че документираната с нея доставка е действително осъществена. Т.е., наличната по преписката фактура сама по себе си не може да удостовери реалността на доставката.Наличието на реална доставка е правопораждащ

факт за упражняване право на данъчен кредит, което е залегнало както в националното, така и в европейското законодателство. Разпоредбите на чл. 167 и чл. 168, буква „а“ от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципът на данъчен неутралитет допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка по съображения, че липсва облагаема сделка. В този смисъл е и практиката на Съда на европейския съюз /СЕС/.

Съдът констатира ,че са представени и спорни доказателства във връзка с плащането по доставката, като органите по приходите са установили, след справки на ФУ ,че извършеното по фактурата е отразено,като плащане на рекламни услуги./л.229//посочено също от вещото лице по СЧЕ/.В тази връзка, не може да се приеме, че приложеният фискален бон представлява самостоятелно доказателство за извършени плащания именно към издателя на фактурата за доставка на процесната стока ,след като е отразено ,че е да рекламни услуги.В тази връзка настоящата инстанция не намира за доказано също и разплащането по фактурираната доставка.С оглед изложеното настоящия състав намира за изводите на ОП правилни и законосъобразни.

На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от ЗДДС, е отказаното право на приспадане на данъчен кредит по 8 фактури -„ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД – в размер на 8 346,00 лв., с предмет на доставка на услуги -свързани с изработка на уебсайт и неговата поддръжка, за данъчните периоди м. 01.2019 г. и от м. 03.2019 г. до м. 05.2019 г.

Органите по приходите /ОП/ са приели ,че процесните услуги изискват специфична познания за извършването им и съответни технически средства. ОП са приели ,че доставчикът не е доказал да разполага с такива.От друга страна жалбоподателят в хода на ревизионното производство ,както и по настоящето не ангажира доказателства за разменена кореспонденция с изпълнителя относно това какви точно параметри е следвало да съдържа сайтът; не дава данни за унифицирания негов адрес /съответният U. – адрес на сайта, името на уебсайта или домейна/.Също документи за разходите, свързани със запазването на име/домейн, администрирането и поддръжката на сайта.

Съдът с отглед установените факти по делото приема, че органът по приходите е формирал законосъобразен извод ,като е отказал правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 8 346,00 лв. по 8 бр. фактури, издадени от „ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД, с предмет по договор изработка на уебсайт,подробно описани на стр. 13-14 от РД/л.48/,поради следното:

Услугите следва да се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо

съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма, т.е. след като регистрираното лице черпи права от наличието на реална доставка, респективно в негова тежест е да ангажира достатъчно убедителни доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Притежаването на данъчни фактури не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в счетоводните регистри стопански операции. При оспорване на фактурите относно отразените в тях стопански операции, в тежест на ползващия се от правата по тези документи е да докаже, че отразените във фактурите стопански операции действително са осъществени. Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице, както по отношение на косвени, така и по отношение на преките данъци. Законът при всички случаи, независимо дали се касае за определяне на косвени или на преки данъци, изисква доказателства най-напред за реалност на доставката, а след това и за правилното ѝ счетоводно отразяване. Т.е. за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението (валидността на двустранната търговска сделка), а изпълнението на задължението в случая за извършването на услугата. Това определя начисляването на данъка, съдържащо във фактическия състав и издаването на процесните фактури (съгласно чл. 86, ал. 1, т. 1 от ЗДДС), като неправомерно и изключващо правото на приспадане на данъчен кредит - чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. За да се установи реалността на доставката на услугата съгласно чл. 9 от ЗДДС по процесните фактури, следва да се установи извършването на услугата. За да се прецени посочения релевантен факт е необходимо да се определи нейния характер, като услугата се счита за извършена по смисъла на закона на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти. Липсата на реално извършване на услугите означава и липса на облагаеми доставки, което е основание за отказване на право на данъчен кредит за тях, съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. В случая съдът счита, че не намира приложение практиката на СЕС, обективизирана в решение от 21.06.2012 г. по свързани дела С-80/2011 г. и С-142/2011г, нито на сочената практика в жалбата по дело С-152/11/л.7/. В цитираните дела, както и в дело С-152/11, СЕС е тълкувал разпоредбата на чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО. Основната разлика между решенията на СЕС и настоящия казус е в това, че доставчиците са представили в хода на проведените ревизионни производства всички, поискани им от органите на приходната администрация документи, какъвто не е настоящия случай по отношение на доставчика „ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД. Представени са 8 бр. приемо-предавателни протоколи, документиращи получаването на следните услуги: определяне целите на изработка на уебсайта; проучване и анализ на конкурентите; набелязване на ключови думи; изработка на уебсайта, стартиране и популяризиране на уебсайта, подобряване на уебсайта, техническа поддръжка на уебсайта. Управителят на дружеството-жалбоподател/л.167/ е потвърдил, че относно сключеният договор с „ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД изработеният уебсайт не е действаш, като причината е че доставчика не е изпълнил договорените

условия между страните. Независимо от това обстоятелство управителят на дружеството жалбоподател е издал фактура от 17.09.2019г. с приложен към нея протокол ,че е приел дейността без забележки по етап 7 -техническа поддръжка на уебсайта. Съдът приема, че не се доказва реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет,нито договореното възнаграждение с дружеството „ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД да представлява действителната равностойност на предоставените услуги, чиито размер следва да е предварително определен според добре установени критерии по смисъла на цитираната практика на СЕС. Липсват доказателства за реално осъществена дейност по така приставените протоколи и фактурирани доставки:Няма информация от кого са изработени услугите и в какъв обем. Не е представен медиен план-вземане на идеи за **популяризация, оптимизация от конкурентите, и др. подобни.** Съдът констатира в конкретния случай че представения договор, касае не нещо друго, а договор за изработка .Според легалната дефиниция, въведена в чл. 258 от ЗЗД, с договора за изработка изпълнителят се задължава на свой риск да изработи нещо, съгласно поръчката на другата страна, а последната – да заплати възнаграждение. Следва да се посочи, че за да се направи ясен извод за наличие на конкретно осъществена доставка, следва да се установи извършването на услугата и заплащане на възнаграждението - паричните суми по процесните доставки.В настоящия процес следва да се установи къде, кога, от кого и в какъв обем е изработил търговецът трудовия резултат, за който се е задължил.Все в тази насока, следваше в хода на производството да се установи какво конкретно е извършено и в какви обеми /с посочване на конкретни проекти/етапи, протоколи ,получател, и т. н./,което би могло да се установи със съдебно техническа експертиза която да изследва процеса на изграждане на уебсайта съгласно договореното между страните.Само и единствено установяването на тези обстоятелства би позволило да се направи несъмнен извод, че процесните услуги са осъществени така,както предвиждат разпоредбите ЗДДС.Наложителността на това установяване произтича от обстоятелството, че жалбоподателят черпи за себе си спорното в процеса право на данъчен кредит именно от тези доставки/услуги, за всяка една от които твърди да е позитивно проявен юридически факт.Това определя и тежестта на доказване в конкретния казус.Съобразно цитираната практика на СЕС в жалбата/л.13/,фактът, че доставчикът не е доказал т. нар. кадрова,материална и ресурсна обезпеченост,също не може да бъде сам по себе си основание за извод, че услугата не е фактически извършена, респ. това не съставлява и обективни данни за наличието на измамни действия, съответно за знанието или участието в тях на жалбоподателя, но и тези факти няма пречка да бъдат взети предвид в съвкупната им преценка с останалите такива,установени в хода на производство,във връзка с формиране на крайния извод относно релеванното за спора обстоятелство. Обстоятелството, че органите по приходите не са установили как точно е извършена услугата, с какъв кадрови потенциал разполага посоченият търговец,не може да бъде основание за отказ от право на данъчен кредит, но единствено и само при положение, че се установи фактическото извършване на „услугата“,при което ще са изпълнени материалноправните предпоставки

за възникването на правото. По настоящото дело от коментираните по-горе доказателства, съдът приема, че не може да се установи в условията на пълно доказване на начина на извършване на услугите/доставките, какво е името на уебсайта/домейна и за чия сметка са били разходите в тази връзка; за чия сметка са били и разходите за хостинг услугата, чрез която дружеството е имало достъп до интернет; кой администрира уебсайта и кой осъществява техническата му поддръжка, разходите в тази връзка; с кого е осъществяван контакт за изработка на уебсайта. Действително, събрани са доказателства за извършено разплащане, налице са и доказателства за счетоводното отразяване на доставките в счетоводството на жалбоподателя и в това на доставчика. Всички те обаче, в своята съвкупност обосновават единствено и само извод за едно прецизно документално оформяне на доставките на процесните услуги. С оглед изложеното настоящия състав намира за изводите на ОП правилни и законосъобразни.

II. Относно определените задължения по ЗКПО:

За 2019 г. „КОНКОР БИЛД“ ЕООД е подало годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, с вх. №2213И0104149/29.06.2020 г., с деклариран счетоводен и данъчен финансов резултат /счетоводна/данъчна печалба/ в еднакъв размер-597,80 лв. С решение №1837/03.12.2021г. директорът на дирекция „ОДОП“ е **изменил** Ревизионен акт №Р-2221321000729-091-001/10.09.2021 г., като установените резултати за: корпоративен данък за 2019 г. в размер на 14 093,76 лв. е определил корпоративен данък в размер на 4 554,97 лв. ведно със съответните лихви.

Предвид тази фактическата обстановка, настоящата инстанция намира, че правилно е извършено увеличение на финансовия резултат за 2019г. по реда на ЗКПО на жалбоподателят във връзка с доставките от „ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД поради следното.

Легалното определение на понятието "Документална обоснованост" е дадено в текста на [чл. 10 ал. 1 от ЗКПО](#) - "разхода е документално обоснован, чрез първичен счетоводен документ, отразяващ вярно стопанската операция".

Съгласно [чл. 6, ал. 1, т. 1 от ЗСч](#) първичният счетоводен документ е носител на информация за регистрирана за първи път стопанска операция, който следва да съдържа реквизитите, посочени в [чл. 7, ал. 1 от ЗСч](#). В случая, увеличаването на финансовия резултат на жалбоподателя, е правно обоснован с нормата на [чл. 26, т. 2 от ЗКПО](#), съгласно който не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Съгласно нормата на [чл. 10 от ЗКПО](#) счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на [Закона за счетоводството](#), отразяващ вярно стопанската операция.

Мотивите на ОП, че в хода на ревизията не са представени

доказателства,обуславящи реалността на фактурираните към жалбоподателя услуги,поради което се очертава фактическия състав на [чл. 16, ал.2, т.4 от ЗКПО](#).Подобно обосноваване е относимо към правното основание, на което се е позовал органът по приходите - [чл. 26, т. 2 от ЗКПО](#).Съдът приема, че в случая са налице материално-правните условия за преобразуване на финансовия резултат на жалбоподателят по реда на [чл. 26, т. 2 от ЗКПО](#) т.к. спорните разходи следва да се третират като документално необосновани по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО и със стойността на същите /41 730,00 лв. – данъчната основа по процесните 8 фактури / ,както и до отчетения разход от 66,42 лв. за който не са налице каквито и да било разходно-оправдателни документи от доставчика „ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД .

По отношение на извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат със сумата 19 293,33 лв., представляваща разход, отчетен по повод определени задължения за ДДС, произлизащи от непризнат данъчен кредит по издаден на дружеството РА №Р-2221318002699-091-001/01.02.2019 г. ОП по приходите в случая са посочили, че приложимата правна разпоредба е чл. 26, т. 3 от ЗКПО, сочеща, че не се признават за данъчни цели счетоводни разходи за начислен данък или ползван данъчен кредит по реда на ЗДДС, когато разходът от стопанската операция, с която е свързан данъкът върху добавената стойност, не е признат за данъчни цели.Посоченият РА е обжалван с Решение №2061/15.04.2020г. Административен съд София град е отменил част от спорните задължения в размер на 16 137,56 лв., като е формирал извод, че фактурите №[ЕГН]/18.12.2017г., №[ЕГН]/22.12.2017 г. и №[ЕГН]/29.01.2018 г., издадени от „КАР СЪРВИС СОФИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; фактурите №[ЕГН]/30.11.2017 г. и №[ЕГН]/22.12.2017 г., издадени от „МОБИТЕЛ БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; фактурите №[ЕГН]/30.09.2014 г. и №[ЕГН]/03.11.2014 г., издадени от „СТРУМЪР“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; фактурите №[ЕГН]/09.05.2016 г., №[ЕГН]/30.06.2016 г. и №[ЕГН]/21.07.2016 г., издадени от „ФЛОР ЕКС ПИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и фактурите №[ЕГН]/30.12.2014 г., №[ЕГН]/03.04.2015 г., №[ЕГН]/23.07.2015 г. и №[ЕГН]/01.07.2015 г., издадени от „ХАЛИ ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] отразяват реални доставки на стоки.АССГ е приел, че отказът да се признае право на данъчен кредит е правилен и законосъобразен само по отношение на фактурите №[ЕГН]/29.10.2014 г., издадена от „СТРУМЪР“ ЕООД и №[ЕГН] от 18.05.2015 г., №[ЕГН]/04.05.2015 г. и №[ЕГН]/20.08.2015 г., издадени от „ХАЛИ ГРУП“ ЕООД. Решението на АССГ е оставено в сила с Решение №713/20.01.2021 г.на ВАС/приложено по настоящето дело/.Правилно с решението от 1837/03.02.2021г. на директора на ОДОП-С. С. на дружеството е бил увеличен със сумата от 44 951,99 лв. /41 730,00 лв., данъчната основа по фактурите, издадени от „ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД + 66,42 лв., документално необоснован разход + 3 155,57 лв., задължения от предходно издадения РА/ ,като след ревизия за 2019 г. за дружеството е налице данъчна печалба от 45 549,79 лв. и следващ се корпоративен данък в размер на 4 554,97 лв. Дружеството е внесло КД в размер на 59,78 лв., определеният КД за довносяне е 4 495,19 лв. Предвид изложеното РА, в частта му с която е увеличен финансовия резултат на оспорващото дружество за 2019г. по ЗКПО е правилен и

законосъобразен.

По лихвите за забава на главниците по ДДС и ЗКПО, съдът приема следното: Задълженията за данък добавена стойност не са заплатени от оспорващото дружество в законоустановените срокове, поради което за всяка от главниците се дължи и съответната лихва за забава, изчислена до датата на издаване на акта, съобразно нормата на чл. 175, ал. 1 от ДОПК. Лихвата за просрочие на главницата от 9956,00 лева за данък върху добавената стойност, е в размер на 2303,98 лева, която е изчислена от съда на основание чл. 162 от ГПК, вр. с § 2 от ДР на ДОПК. Дължимата лихва за просрочие по ЗКПО е 545,71 лв. върху сумата от 4 554,97 лв.

II. По разноските:

Страните своевременно претендират разноски по делото.

С оглед изхода по делото съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски поради което и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 962,46 лв., определен по реда на чл. 8, ал. 1, т. 3 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК Административен съд София-град, III отделение, 34 състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „КОНКОР БИЛД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] и електронни адреси: [електронна поща]; [електронна поща], чрез С. А. С., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт №Р-22221321000729-091-001/10.09.2021г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията и И. Р. Н. – ръководител на ревизията, потвърден частично с решение 1837/03.12.2021г. на директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, в обжалваната част на отказаното право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 9956,00 лв. по фактури, издадени от „МАДЖЕСТИК 88“ ЕООД и „ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД и съответните начислени лихви за забава в общ размер на 2303,98 лв., както и корпоративен данък за 2019 г. в размер на 4 554,97 лв. ведно със съответните лихви в общ размер на 545,71 лв.

ОСЪЖДА „КОНКОР БИЛД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 962,46 лв. (хиляда деветстотин шестдесет и два лева и четиридесет и шест стотинки)

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

СЪДИЯ: