

РЕШЕНИЕ

№ 2118

гр. София, 30.03.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав,
в публично заседание на 15.03.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Бозуков

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **6685** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], вх. Б, ап. 27, представляваното от И. П. С.-управител, чрез адв. К., срещу Ревизионен акт № Р-22220219000281-091-001/31.12.2019 г., издаден от М. А. К. – орган, възложил ревизията, и М. В. И. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 835/20.05.20 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП, в частта на допълнително установените задължения на дружеството по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) общо в размер на 15 628,11 лв. и начислените лихви общо в размер на 4 779,59 лв., вследствие на непризнато право на данъчен кредит за отделните данъчни периоди: м. 03.2016 г., м. 05.2016 г., м.07.2016 г., м. 11.2016 г., м. 02.2017 г., м. 03.2017 г. и м. 12.2017 г.

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт като счита, че е необоснован, незаконосъобразен и иска същият да бъде отменен.

В съдебно заседание, жалбоподателят [фирма], чрез адв. П. К., редовно уведомен, не се явява и не се представлява.Постъпила е молба от процесуалния представителна жалбоподателя с искане за даване ход на делото в днешното съдебно заседание.

Ответникът Директора на Дирекция "ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО - ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА" - при ЦУ на НАП С., редовно уведомен,

представлява се от юрк. И.. Юрк. И. моли съдът да постанови решение, с което да отхвърли жалбата като неоснователна и недоказа. Моли да се вземат предвид съображенията, изложени в констатациите на РА, РД, както и в мотивите на решението. С оглед на анализа на доказателствата, които са ангажирани в съдебното производство, моли съдът да има предвид и процесуалното поведение на жалбоподателя, който веднъж иска назначаване на допълнителна експертиза по делото, след това оттегля искането си. Счита, че оспорения акт е законосъобразен, за което има достатъчно мотиви, които са изложени в решението. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП – редовно уведомена, не изпраща представител.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Със заповед № Р-22220219000281-020-001/14.01.2019 г., връчена на 21.01.2019 г., по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК, е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 01.03.2016 г. до 31.12.2017 г. На основание чл. 113, ал. 3, във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК, първоначалната заповед е изменена със Заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизията (ЗИЗВР) № Р-22220219000281-020- 002/19.03.2019 г. и №Р-22220219000281-020-003/17.04.2019 г., като е определен краен срок за приключване на ревизионното производство до 21.06.2019 г.

Всички цитирани заповеди са издадени от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

Процесната ревизия е първа за спорните периоди по ЗДДС.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22220219000281-092-001/13.09.2019 г., връчен по електронен път на 16.09.2019 г. В срока, регламентиран с чл. 117, ал. 5 от ДОПК, ревизираното дружество е подало писмено възражение срещу констатациите и направените предложения за установяване на задължения в РД, които са обсъдени в РА и са приети за неоснователни.

Ревизията приключва с РА №Р-22220219000281-091-001/31.12.2019 г., издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и М. В. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

С издадения РА е установен ДДС за внасяне в размер на 29 698,92 лв. при деклариран от лицето ДДС за внасяне в размер на 9 291,22 лв. След извършено прихващане на задължения в общ размер на (5 478,63 лв.), декларирани по справки-декларации за периоди: м. 10.2019 г. и м. 12.2019 г., на дружеството е възстановен ефективно ДДС в размер на 8 493,57 лв. Разликата произтича от:

- непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 15 590,00 лв. поради неизпълнение на изискванията на чл. 68, ал. 1, т. 1 и т. 2 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС по всички фактури, издадени от: [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК];

- непризнато право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 71, т. 1 и чл. 72

от ЗДДС общо в размер на 38,11 лв., в това число по фактури, за които е установено, че са включени два пъти в дневниците за поупки – 25,28 лв. и една фактура през м. 11.2016 г. с начислен ДДС в размер на 9,50 лв., издадена на трето лице.

- начислените лихви за забава в общ размер на 4 779,59 лв., предмет на спор в настоящото производство.

В хода на ревизията, с цел изясняване факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя, са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 2 и 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи, писмени обяснения и справки от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22220219000281-040-001/24.01.2019 г. С придружително писмо, депозирано с вх. № Р-53-00-423 /11.02.2019 г. в деловодството на ТД на НАП С. са представени изисканите документи.

По реда на чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на преките доставчици на жалбоподателя: [фирма]; [фирма]; [фирма] и [фирма].

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК са изготвени Искания за преставяне на данни, сведения и писмени обяснения от трети лица /ИПДСПОТЛ/ до [фирма], връчено по електронен път на 07.05.2019 г. и до „К. БГ интернешънъл“ Е. с ЕИК[ЕИК] – в качеството му на собственик на електронен портал с домейн <http://nova-rent.com>, на който следва да са позиционирани рекламни банери или друг вид реклама, съгласно договори и фактури, издадени от [фирма] и [фирма]. Искането е изпратено по електронен път, без да са налице обстоятелствата за връчване по чл. 30, ал. 6 от ДОПК.

В резултат на извършените проверки на доставчиците, на жалбоподателя е отказано правото на данъчен кредит по фактурите, издадени от изброените дружества, като установените фактите и обстоятелства са отразени в протоколи, подробно описани в констативната част на РД. Същите са предмет на спор в настоящото производство.

С Протокол №1603631/21.06.2019 г. са приобщени документи от досието на данъчно задълженото лице, в това число представени от дружеството в хода на извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/, приключила с издаването на Протокол №П-2222021810348-073-001/19.02.2018 г.

С цел да бъдат прегледани оригинални търговски, банкови и счетоводни документи и съпоставянето им със счетоводните регистри, органите по приходите са посетили офиса на дружеството, осигуряващо счетоводното обслужване, документирано с Протокол №1605099/18.06.2019 г.

Ревизиращите са направили проверка на архивите на сайтовете www.klassa.bg и www.newsmaker.bg, данните от която са отразени в Протокол №Р-22220219000281-П73-001/13.09.2019 г.

След анализ на събраните доказателства е установено, че основната дейност на задълженото лице през ревизираните периоди е продажба на елементи и детайли /тирфони/ за железопътната инфраструктура, застрахователно посредничество и превоз на лица – клиенти на хотелски вериги. [фирма] е вписано в регистъра по чл. 30, ал. 1 от Закона за Комисията за финансов надзор /ЗКФН/ като застрахователен агент и предвид цитираната по-горе нормативна уредба, осъществяваната дейност по договор за застрахователно агентство са освободени доставки на основание чл. 47 от

ЗДДС.

Не е констатирано наличие на основания за извършване на корекция на декларираните от ревизираното лице данни по отношение на извършените от него доставки и начисления данък.

По отношение на спорните доставки, по които [фирма] е получател, за целите на насрещните проверки до изброените доставчици са изготвени ИПДПОЗЛ, които са връчени по електронен път на [фирма] и [фирма], а тези до [фирма], [фирма] и [фирма] са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК, поради неоткриването им на декларираните от тях адреси за кореспонденция. Доставчиците не са представили изискваните им доказателства, касаещи фактурираните доставки към ревизираното лице.

От данните в информационната система на НАП ревизиращите са установили, че спорните фактури са включени в отчетните регистри по ЗДДС за съответния данъчен период на контрагентите. Извършените справки в базата данни на НАП са показали още, че към датата на проверките, преките доставчици са с прекратена регистрация по ЗДДС, на основание чл. 176 от ЗДДС.

Във връзка с упражненото право на данъчен кредит по фактури, издадени от изброените по-горе спорни доставчици са анализирани представените от ревизираното дружество доказателства и наличните данни в информационната система на НАП и информация, достъпна в публичното интернет пространство.

1. Ревизираното лице е приспаднало данъчен кредит през м. 03.2016 г. и м. 05.2016 г. общо в размер на 5 990,00 лв. по 5 фактури, издадени от [фирма]. Предмет на доставките са услуги по договор и организиране на складова дейност.

Във връзка със спорните доставки от жалбоподателя е представен Договор за услуга от 03.01.2016 г., с който доставчикът се задължава да извърши попълване и депозиране на документи за участие на възложителя /„Б. нова“ О./ в обществени поръчки в страната и в бившите югославски републики; изготвяне на документацията за участие и сключване на договори с чужди администрации; да проследява публикуването на обяви за обществени поръчки и да информира възложителя за тях, свързани с горно строителство на жп пъти и доставка на резервни части за подвижен жп състав, публикувани в сайтовете на ЖП администрациите на Бившите Югославски републики, българските жп администрации, предприятия от енергетиката, пристанищата, минно-добиваната промишленост, градски електротранспорт и други в посочените региони. Услугата следва да се извърши за периодите от 10.01.2016 г. до 31.12.2016 г., а изпълнението следва да се удостовери с представяне на разчет за извършената работа, за което възложителят дължи възнаграждение, без да е посочен точен размер. Договорено е, че ревизираното дружество се задължава да представи на изпълнителя пълна финансова и техническа информация, свързана с участието в конкретна обществена поръчка, в т.ч. проспекти, чертежи и технически изисквания, необходими за правилното окомплектоване на офертите. [фирма] следва да осигури банкови гаранции за участие, както и гаранция за изпълнение при сключване на договор със съответната администрация.

Като доказателство за изпълнение на услугите от посочения доставчик, ревизираното лице е приложило депозирани оферти за участие в открити процедури за сключване на рамкови споразумения, с входящи номера от регистрите на Централно управление на държавно предприятие „Национална Компания Железопътна Инфраструктура“ /ДП

Н./, както следва:

- регистрационен №ЖИ–2819/22.01.2016 г. относно участие в открита процедура за сключване на рамково споразумение с предмет „Доставка на болтове и гайки за ремонт на железния път по обособени позиции“;
- регистрационен №ЖИ–37429/15.09.2016 г. относно оферта за участие в процедура за определяне на изпълнител по договор, въз основа на рамково споразумение №5356/12.03.2016 г. с предмет „Доставка на гайки за ремонт на железния път“;
- регистрационен №ЖИ–42019/21.10.2016 г. относно оферта за участие в процедура за определяне на изпълнител по договор въз основа на рамково споразумение №5443/29.06.2016 г. с предмет „Доставка на болтове за ремонт на железния път „позиция 1“ – болтове за железния път“;
- регистрационен №ЖИ–42020/21.10.2016 г. относно участие в процедура за избор на изпълнител на договор въз основа на сключено рамково споразумение РС №5421/03.12.2016 г. с предмет „Доставка на 292 000 броя тирфони за дървени траверси 24 x 144 мм стъпка 12,00 мм / ТС-ЖИ005-2006, фигура №3“.

След извършена справка в електронния портал на ДП Н. ревизиращите са установили, че така изброените оферти са свързани с участие на ревизираното лице в обществени поръчки, като за „доставка на тирфони за железен път в две обособени позиции“ решението на комисията е №40/14.10.2015 г. и със срок за получаване на офертите – 15.06.2015 г., а за „доставка на болтове и гайки за ремонт на железния път по обособени позиции“ е с дата на отваряне на офертите 25.01.2016 г.

Органите по приходите са извършили проверка на данните за ревизираното дружество в обществения регистър на обществените поръчки и са анализирали представените от жалбоподателя писма от Централно управление на Н., адресирани до „Б. нова“ О., свързани с изброените по-горе оферти, а именно:

- с писмо изх. №8968/01.03.2016 г., относно Участие в открита процедура за сключване на рамково споразумение с предмет „Доставка на тирфони за железен път в две обособени позиции“, публикувано в Регистъра на обществените поръчки на 28.07.2015 г. с УИН 00233- 2015-0039, с което на жалбоподателя е даден 10 – дневен срок за представяне на допълнителни документи, издадени от съответните компетентни органи, във връзка със сключено рамково споразумение за обособена позиция 2 „Доставка на тирфон 24 x 150 мм за стоманобетонни траверси, стъпка 12,5 мм, клас на якост от 4,6 или 5,6, фиг . 1 „Техническа спецификация тирфони“ /ТС-ЖИ-005-2006“.

- писмо изх. №24892/16.06.2016 г., относно Участие в процедура въз основа на рамково споразумение 5215/09.11.2015 г. с предмет „Доставка на връзки за релси тип 49Е1“, с което до „Б. нова“ О. е изпратено копие на Решение №32/16.06.2016 г. на Генералния директор на ДП Н. за класиране и обявяване на изпълнител от проведена обществена поръчка за избор на изпълнител на договор с предмет : „Доставка на връзки за релси тип 49Е1“.

Във връзка с подадени от ревизираното дружество оферти за участие в открити процедури за възлагане на обществени поръчки с възложител [фирма], са представени следните писма:

- С писмо изх. № МТ – 04-1743 от 08.04.2016 г. във връзка с подадена оферта за участие в открита процедура за възлагане на обществена поръчка с предмет „Доставка на резервни части и калодки за вагони тип F. – реф. №10 /2016 г., на „Б. нова“ О. е изпратен протокол с констатациите на комисията относно съответствието с

критериите за подбор и отстраняване на установените несъответствия и нередовности. - С писмо изх. №МТ 04-4565 от 09.11.2016 г. във връзка с подадена оферта за участие в процедура за възлагане на обществена поръчка с предмет „Доставка на планка съединителна 49“ – 123/2016 г. на „Б. нова“ О. е изпратен протокол с констатациите на комисията относно съответствието с изискванията към личното състояние и критериите за подбор на Възложителя, като е приложен Протокол №МТ02/2015 г. с констатациите на комисията относно съответствието с критериите за подбор, поставени от възложителя в открита процедура с реф. №128/2015 г.

Изложеното е дало основание на ревизиращите да заключат, че много преди сключването на договора с „П. Авеню П.“ Е. ревизираното лице е подавало заявления за участие в обществени поръчки за доставка на тирфони и гайки. Налице са констатации, че свързани с управителите и съдружниците на ревизираното лице дружества са доставяли тирфони, гайки и др. на ДП Н..

С оглед на установеното е прието, че [фирма] е имало изградени търговски отношения в доставките към ДП Н. и значителен опит в участието в обществени поръчки за доставка на тирфони, гайки и т.н., в период доста преди сключването на договора с „П. Авеню П.“ Е., поради което е формиран извод, че услугите от спорния доставчик не са реално извършени.

Като допълнителен аргумент е посочено, че във всички приложени оферти като подател е отбелязан [фирма] и не са представени доказателства за депозиране на документите от процесния доставчик.

Следва да се отбележи, че между ревизионния доклад и ревизионния акт органите по приходите са изпратили Искане за представяне на документи и писмени обяснения до ДП „НАЦИОНАЛНА КОМПАНИЯ ЖЕЛЕЗОПЪТНА ИНФРАСТРУКТУРА“, с което е изискана информация от кое лице са подавани документите за участието на „Б. нова“ О. в откритите процедури по обществени поръчки. Получените в отговор заверени копия на рамкови споразумения, рамкови договори и подадените оферти към тях са доказали тезата на ревизиращите, че всички оферти са подадени и подписани лично от управителя на ревизираното лице.

Във връзка с упражненото право на данъчен кредит в размер на 2 600,00 лв. по две фактури през м. 03.2016 г. и м. 05.2016 г. за доставка на услуги по организиране на складова дейност от жалбоподателя е представен Договор за товаро-разтоварна дейност и съхранение на стока от 03.01.2016 г. С него [фирма] приема да съхранява в склад на адрес [населено място], [улица] метални изделия за жп път на ревизираното лице, като изрично е договорено, че разходите по разтоварването, преупаковането и натоварването на стоките са за сметка на ревизираното дружество. Органите по приходите са приели, че е налице противоречие между описаните в договора дейности с представените копия на приемо-предавателни протоколи, в които е направена разбивка на цената, формираща услугите по съхранение, като са включени освен наем за определени месеци и товаро-разтоварни дейности, обработка на стоките и разпределението им по жп секции.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че за периода на издаване на фактурите към ревизираното лице, [фирма] има наето на трудов договор едно лице, за което не са подавани декларации обр. 1 и обр. 6 по Наредба № Н-8 от 29.12.2005 г. за

съдържанието, сроковете, начина и реда за подаване и съхранение на данни от работодателите, осигурителите за осигурените при тях лица, както и от самоосигуряващите се лица.

Констатирано е, че дружеството не е подавало справки по реда на чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за изплатени доходи, различни от трудови правоотношения, за управителя не са подавани данни за самоосигуряване. От прегледа на подадената годишна данъчна декларация по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ е установено, че дружеството не разполага с амортизируеми активи, а за 2016 г. са деклариран минимални загуби /отрицателен счетоводен и данъчен финансов резултат/.

Направена е проверка на данните в имотен регистър на България /И./, според която [фирма] не разполага със собствени недвижими имоти. При анализ на декларираните покупки е констатирано, че дружеството не е включвало в дневниците си за покупки доставки, свързани с наем на складови помещения, ел. енергия, ток, вода, канцеларски консумативи, пощенски и куриерски услуги, интернет услуги, счетоводни обслужване.

По отношение на разплащането по доставките от ревизираното лице са приложени фискални бележки, които органите по приходите не са могли да обвържат стойностно и по дати с данните от подадените дневни отчети от ЕКАФП от доставчика.

Предвид гореизложеното е прието, че всички фактурирани услуги от [фирма] не са реално извършени и ревизираното лице неправомерно е упражнило данъчен кредит по тях. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 9 от ЗДДС с РА е извършена корекция на ползвания данъчен кредит общо в размер на 5 990,00 лв. по фактури №17/23.03.2016 г., №19/24.03.2016 г., №22/12.05.2016 г., №23/14.05.2016 г. и №24/17.05.2016 г.

2. Ревизираното лице е упражнило право на приспадне на данъчен кредит през м. 12.2017 г. общо в размер на 1 975,00 лв. по фактури №[ЕГН]/15.12.2017 г. и №[ЕГН]/18.12.2017 г., издадени от [фирма] с предмет на доставките публикуване на рекламни банери в сайт klassa.bg и в сайт newsmarker.bg за периода от м. 10.2017 г. до м. 12.2017 г.

В тази връзка от жалбоподателя е представен Договор за интернет реклама от 30.09.2017 г., с който ревизираното дружество възлага на [фирма] да представи рекламни банери, съдържащи до 3 000 символа описание и контактна информация за „**Б. нова**“ О. в сайтовете klassa.bg и newsmarker.bg. Договорен е срок 90 дни, считано от 01.10.2017 г. или изчерпване на определеното количество банери.

Приложени са подписани от изпълнителя приемо-предавателни протоколи от датата на влизане в сила на договора /01.10.2017 г./, с които ревизираното лице приема, че в сайтовете са публикувани, съответно 550 000 и 437 000 импресии и се съгласява да изплати на [фирма] договорената цена в размер на 5 500,00 лв. и на 4 375,00 лв. без ДДС. Отбелязано е, че не са предоставени на ревизиращите проследяващи кодове.

По отношение на разплащането е установено, че [фирма] разполага с регистриран ЕКАФП, но не е подавало редовно данни към НАП от същия.

Такива са подадени за 20.12.2017 г. и за 29.12.2017 г., които ревизиращите не са могли да обвържат с приложените от жалбоподателя фискални бележки към спорните фактури.

Извършена е справка в интернет архивите на двата сайта, при която от запазените архиви от отделни дати през периода, в който е следвало да действа договора, не са намерени банери, рекламиращи дейността на ревизираното лице.

При проверка на данните от информационната система на НАП е констатирано, че към датата на издаване на първата фактура 15.12.2017 г. в [фирма] няма нито едно назначено лице по трудови правоотношения, а от 18.12.2017 г. са подадени уведомления по чл. 62, ал. 4 от **Кодекса на труда** /КТ/ за две назначени лица по трудов договор на длъжности „технически сътрудник“ и „графичен дизайнер“, за които не са подавани декларации обр. 1 и обр. 6, съгласно Наредба Н-8/29.12.2005 г. за съдържанието, сроковете, начина и реда за подаване и съхранение на данни от работодателите, осигурителите за осигурените при тях лица и не са внасяни дължимите осигурителни вноски по фондове и параграфи, както и данък върху доходите от трудови правоотношения.

От прегледа на подадената годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО е установено, че дружеството не разполага с амортизируеми активи, а за 2017 г. са декларирани значителни обороти и символичен размер на счетоводния и данъчния финансов резултат, като данъкът не е внесен.

С оглед на изложеното е формиран извод, че не е налице доставка по смисъла на чл. 9 от ЗДДС и поради това с РА, 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 извършена корекция на ползвания данъчен кредит от дружеството общо в размер на 1 975,00 лв. по цитираните фактури.

3. Ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит през м. 03.2017 г. общо в размер на 3 000,00 лв. по фактури №[ЕГН]/16.03.2017 г. и №[ЕГН]/17.03.2017 г., издадени от [фирма] с предмет на доставките дизайн и изработка на фейсбук реклама и дизайн интернет магазин.

В тази връзка от жалбоподателя е представен Договор за изработка на уеб сайт от 02.02.2017 г., с който ревизираното дружество възлага на [фирма] в срок до 60 дни да изработи уеб сайт, срещу възнаграждение в размер на 15 000,00 лв. – дължимо на определени етапи от изпълнението. Уточнено е, че таксите за регистрация на домейна и уеб сайта, както и другите разходи свързани с това са за сметка на възложителя „Б. нова“ О.. В рамките на срока по договора, изпълнителят следва да представи за одобрение окончателен проект на графичния дизайн на уеб сайта и при одобрение от възложителя се подписва протокол. Приемането на завършената услуга включва представяне на готовия продукт и успешно тестване. От ревизираното лице е приложена фактура №10004633782/01.08.2017 г., издадена от [фирма] с предмет на доставката подновяване на домейн и хостинг план за периода 26.07.2017 г. – 26.08.2017 г., с данъчна основа в размер на 30,42 лв. и начислен ДДС в размер на 6,08 лв.

Установено е разминаване между предмета на договора и представения двустранно подписан приемо-предавателен протокол от 17.03.2017 г., с който е удостоверено приемането само на дизайна на началната страница на сайта. Поради това е прието, че няма готов, окончателно завършен и оформен уеб сайт и договорените услуги не са извършени.

По отношение на разплащането е установено, че [фирма] разполага с регистриран ЕКАФП, но на датите, от които са приложените фискални бонове, не е подавана информация към НАП за отчетени обороти.

Извършена е справка в дневниците за покупки на ревизираното лице, при която не е установено заплащане на авторски права за уеб сайта в полза на доставчика.

При проверка на данните от информационната система на НАП е констатирано, че към датата на издаване на фактурите [фирма] не разполага с персонал, в това число назначени на трудов договор, както и не са подавани декларации по чл. 73 от ЗДДФЛ за положен труд от лица, наети по извънтрудови правоотношения, както и не са подавани декларации за управителя като самоосигуряващо се лице. Освен това, данните са за периоди, различни от проверяваните и е констатирано, че управителят е зает в областта на строителството.

От прегледа на подадената годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО е установено, че дружеството не разполага с амортизируеми активи, а за 2017 г. са декларирани значителни обороти и символичен размер на счетоводния и данъчния финансов резултат, като данъкът не е внесен.

Органите по приходите са се позовали на РА №Р-22221418000058-091-001/29.11.2018 г., с който на [фирма] са определени задължения по ЗДДС, в това число и за периодите на издаване на спорните фактури. Съгласно констатациите в него, дружеството не притежава материално-техническа, кадрова и логистична обезпеченост за осъществяване на стопанска дейност и е издавало фактури без да са налице реални стопански операции и доставки, а данъкът по тях е начислен неправомерно.

С оглед на изложеното е формиран извод, че не е налице доставка по смисъла на чл. 9 от ЗДДС и поради това с РА, 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 извършена корекция на ползвания данъчен кредит от дружеството общо в размер на 3 000,00 лв. по цитираните фактури.

4. Ревизираното лице е упражнило право на приспадне на данъчен кредит през м.11.2016 г. общо в размер на 4 000,00 лв. по фактури №1019/02.11.2016 г., №1024/09.11.2016 г. и №1030/18.11.2016 г., издадени от [фирма] с предмет на доставките консултантски услуги.

В тази връзка от жалбоподателя е представен Договор за проектиране от 01.09.2016 г., с който ревизираното дружество възлага на [фирма] изработване на пълна документация за получаване на разрешение от компетентните органи за производство на лята талига за жп път с междурелсие 1 000 мм. Въз основа на техническата документация, изработена на английски език, възложителят „Б. нова“ О. трябва да има възможност да получи разрешение от акредитираните служби за

производство на лята талига, предмет на договора. Техническата документация следва да се представи на CD, в срок до 60 от датата на подписване на договора – т.е. до 31.10.2016 г. Договорено е възнаграждение в размер на 20 000,00 лв. Като начин на плащане е уговорено авансово плащане в размер на 8 000,00 лв., дължимо в 10-дневен срок от датата на подписване на договора /т.е. до 10.09.2016 г./, 8000,00 лв. в 5-дневен срок след представяне на идеен проект и окончателно плащане в размер на 4 000,00 лв., дължимо след предоставяне на пълна документация. Изрично е посочено, че [фирма] ще прехвърли всички свои авторски права на възложителя и поема ангажимента да не изработва същата документация за себе си или за трети лица. С протокол от 15.11.2016 г. е оформено предаването на документацията на хартиен носител по опис /6 комплекта/ и документация на електронен носител /1 бр. CD/.

Съгласно писмените обяснения от управителя на ревизираното лице, договорът за проектиране с [фирма] е във връзка със сключен договор за съвместна дейност със сръбското дружество „**Инвест импорт**“ АД по проект за доставка на товарни вагони за М., като задължение на [фирма] е да осигури проектната документация за изработка на талиги за товарни вагони. Приложен е Протокол от 01.10.2016 г. подписан със сръбско дружество.

Установено е разминаване между датите на двата договора, а именно Договорът за проектиране с [фирма] от 01.09.2016 г. е сключен преди „**Б. нова**“ О. да подпише протокола за партньорство със сръбското дружество „**Инвест-импорт**“ АД на 01.10.2016 г., с който ревизираното лице се съгласява да предостави проектната документация безплатно за целите на съвместната дейност. В хода на ревизията, обхващаща периодите до края на 2017 г., не е установено ревизираното дружество да е доставчик и износител на талиги за Република С..

В допълнение е отбелязано, че при ревизията не са представени доказателства за одобрение на идейния проект за производство на лята талига, поради което е прието, че такъв не е изготвен от процесния доставчик. По отношение на разплащането от ревизираното лице са представени фискални бонове за извършено разплащане на 24.11.2016 г. в размер на 9 600,00 лв. и на 25.11.2016 г. в размер на 14 000,00 лв.. При проверка на данните в информационната система на НАП е установено, че от [фирма] на 24.11.2016 г. са отчетени обороти чрез регистриран ЕКАФП, но същите не могат да се обвържат с фактурите към ревизираното лице, докато за 25.11.2016 г. не са подавани отчети.

Извършена е справка в дневниците за покупки на ревизираното лице, при която не е установено заплащане на авторски права за уеб сайта в полза на доставчика.

При проверка на данните от информационната система на НАП е констатирано, че [фирма] никога не е разполагало с персонал, в това число назначени на трудов договор, не са подавани декларации по чл. 73 от ЗДДФЛ за положен труд от лица, наети по извънтрудови правоотношения, както и не са подавани декларации за управителя като самоосигуряващо се лице. За финансовата 2016 г. дружеството не е подавало годишна данъчна декларация

по чл. 92 от ЗКПО и финансови отчети.

С оглед на изложеното е формиран извод, че не е налице доставка по смисъла на чл. 9 от ЗДДС и поради това с РА, 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 извършена корекция на ползвания данъчен кредит от дружеството общо в размер на 4 000,00 лв. по цитираните фактури.

5. Ревизираното лице е упражнило право на приспадне на данъчен кредит през м. 12.2017 г. за доставка на рекламни материали по фактура №[ЕГН]/08.12.2017 г., издадена от [фирма] с данъчна основа в размер на 3 125,00 лв. и начислен ДДС в размер на 625,00 лв.

В тази връзка от жалбоподателя е представен Договор за изработка на рекламни материали от 01.12.2017 г., с който ревизираното дружество възлага на [фирма] в срок до 31.12.2017 г. изработването на рекламни материали и сувенири. Приложен е двустранно подписан приемо-предавателен протокол от 08.12.2017 г., с който е оформено предаването на 100 броя рекламни тефтери с единична цена 9,00 лв., 100 броя рекламни календари с единична цена 16,80 лв., 100 броя рекламни химикалки с единична цена 0,70 лв.,

По отношение на разплащането от ревизираното лице е представен нечетлив фискален бон. При проверка на данните в информационната система на НАП е установено, че [фирма] разполага с регистриран ЕКАФП, но отчетените обороти чрез него не могат да се обвържат с фактурата към ревизираното лице.

От проверката в базата данни на НАП, ревизиращите са констатирани, че в периода на издаване на процесната фактура в [фирма] са назначени две лица на трудови правоотношения на длъжност експерт реклама, за които са подавани декларации обр. 1 и обр. 6, но задълженията по тях не са внасяни. Отбелязано е, че трудовите договори са сключени на една и съща дата 20.09.2017 г., както и че за същите лица са подавани уведомления за сключени трудови договори на тези длъжности в още две дружества с рисков профил за едни и същи периоди. Дължимите осигурителни вноски и данък върху доходите на физическите лица никога не са внасяни от нито едно от дружествата, в които са били назначени лицата. Поради това е прието, че лицата са с оформени трудови договори, без да са полагали труд.

От подадената ГДД по чл. 92 от ЗКПО за финансовата 2017 г. е установено, че дружеството не разполага с амортизируеми активи и с нея са декларирани значителни обороти и отрицателни счетоводен и данъчен финансов резултат.

С оглед на изложеното е формиран извод, че не е налице доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС и поради това с РА, 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 извършена корекция на ползвания данъчен кредит от дружеството общо в размер на 625,00 лв. по цитираната фактура.

6. Ревизираното лице е упражнило право на приспадне на данъчен кредит в размер на 57,22 лв. през м. 11.2016 г. и м. 02.2017 г. за покупки на гориво, резервни части и стоки, по фактури за които е установено, че са включени два пъти в един и същи данъчен период по едни, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с

ЕИК[ЕИК] и „**тк еко - вапцаров**“ еоод с[ЕИК].

В ревизионния доклад, на стр. 24 фактурите са изброени, като е отбелязан издател, предмет, данъчна основа и начислен ДДС. Установено е, че [фирма] е получател по цитираните в РД фактури, издадени от посочените доставчици и има право на данъчен кредит по тях общо в размер на 28,61 лв.

Поради неизпълнение на изискванията на чл. 71, т.1, във връзка с чл. 72 от ЗДДС на ревизираното лице е отказано правото на данъчен кредит в размер на 28,61 лв. /размерът на ДДС от повторно включените фактури/.

7. При анализ на подадените от дружеството дневници за покупки, ревизиращите са констатирани, че през данъчен период м. 07.2016 г. [фирма] е отразило фактура №24263/20.07.2016 г., издадена от В. Ч., ЕИК [ЕГН] с данъчна основа в размер на 47,50 лв. и начислен ДДС в размер на 9,50 лв. Установено е, че получател по цитираната фактура е друго дружество [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Поради това и на основание чл. 71, т. 1 от ЗДДС на ревизираното лице е отказан данъчен кредит в размер на 9,50 по нея.

Жалбоподателят оспорил, по административен ред, така постановения отказ на данъчен кредит, навеждайки доводи за необоснованост и незаконосъобразност на ревизионния акт. Намира, че направените от органите по приходите изводи са с непълни и противоречиви аргументи, които не се подкрепят от събраните в хода на ревизията доказателства. Задълженото лице счита, че са налице всички материалноправни предпоставки за възникване на правото на данъчен кредит по аргумента на чл. 71 от ЗДДС, тъй като разполага с фактури, издадени от регистрирани по закона лица, където данъкът е посочен на отделен ред. Намира, че е недопустимо да се обосновава теза за липса на доставка само с констатирани нередности при доставчиците. Позовава се на практика на Директива 2006/112 и решение на СЕС. Отправя искане оспорваният акт да бъде изцяло отменен като необоснован и незаконосъобразен. В административната фаза не представя допълнителни доказателства.

След анализ на така установената фактическа обстановка, представените с административната преписка писмени доказателства и възраженията на жалбоподателя, административният орган счел жалбата за неоснователна и потвърдил Ревизионен акт №Р-22220219000281-091-001/31.12.2019 г., издаден от М. А. К. – орган, възложил ревизията, и М. В. И. – ръководител на ревизията, в оспорената част.

По делото е приета ССЧЕ.

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

Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по [чл. 156, ал. 1 от ДОПК](#) от надлежна страна – адресат на РА.

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.

В съдебното производство, съгласно нормата на [чл. 160, ал. 2 от ДОПК](#), съдът преценява законосъобразността и обосноваемостта 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. 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 административнопроизводствените правила, които да доведат до незаконосъобразност на оспорения административен акт и съответно неговата отмяна. Страните не спорят, че срокът на ревизията е спазен. За резултатите от данъчната ревизия е съставен РД при спазване на установения в закона срок (до 14 дни от датата на приключване на ревизията), който надлежно и в срок е връчен. РА също надлежна е връчен. По изложените съображения съдът приема, че не е допуснато съществено процесуално нарушение, ограничаващо правото на защита на данъчно задълженото лице. РА 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 е приложен РД, като неразделна негова част. При издаване на ревизионния акт, органът по приходите е спазил процесуалноправните разпоредби на ДОПК.

По материалната законосъобразност на ревизионния акт.

Предметът на оспорване в съдебното производство е сведен до това, дали реално са извършени доставки на стоки/услуги по издадените фактури. Съгласно действащата през процесния период нормативна уредба, за да е налице правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставките, следва да са изпълнени условията на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, както и да са спазени ограниченията на това право, визирани в чл. 70 от с. з.

От разпоредбата на чл. 68 от ЗДДС е видно, че данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрираното лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Чл. 69, ал. 1 от ЗДДС съдържа изискването стоките или услугите, предмет на доставката, да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, за да има право това лице да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя, при условие че същият притежава данъчен документ, издаден по реда на ЗДДС и съдържащ изискуемите реквизити.

Безспорно е прието в правната теория и практика, че признаването на право на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Разпоредбата на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС /в сила от 01.01.2007 г./ определя като доставка на стока по смисъла на този закон прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Нормата на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС определя като доставка на услуга всяко извършване на услуга. Наличието на доставка, подлежи на доказване от ревизираното лице, което черпи благоприятна за себе си възможност каквото е правото на приспадане на данъчен кредит. Независимо от това, установените основни принципи в данъчния процес задължават органите по приходите обективно и безпристрастно да установяват всички относими за определяне задълженията на ревизираното лице факти и обстоятелства, констатациите обаче следва да са подкрепени с надлежно събрани доказателства.

Предвид това съдът счита, че административната инстанция правилно е достигнала до извода, че в случая, съдържащите се по преписката документи в своята съвкупност не обосновават извършването на реални доставки, като предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит. Следва да се подчертае, че изискването за наличие на реална доставка не е допълнително въведена формалност, а е предпоставка за възникване на данъчно събитие, в резултат на което възниква задължение за начисляване и плащане на ДДС и съответно на право на приспадане на платения ДДС като данъчен кредит.

В законодателството и в съдебната практика не са установени абсолютни критерии, при наличието на които действителното осъществяване на дадена доставка може да се приеме за установено по несъмнен начин. Търговското предприятие, икономическата дейност, която стопанските субекти организират и осъществяват, обуславя конкретна преценка на основния за правото на данъчен кредит въпрос. Когато се касае за продажба на стоки, се търсят данни за прехвърляне на собствеността на стоката и свързаните с това фактори за съхранение, транспорт, предаване и др. Когато фактурите документират доставка на услуги, следва да се ангажират доказателства за изпълнение на услугата, в т. ч. доказване на факти като кадрова и техническа обезпеченост, необходима за извършването им, данни за ползване на резултата от тази услуга, а когато услугата е свързана с обработка на

материали и за вложените материали. Горните действия и факти следва да се преценяват с оглед конкретната стопанска дейност на ревизирувания субект, данни за извършваната от него търговска дейност и начинът, по който същата е организирана.

Органът по приходите е обосновал отказаното право на приспадане на данъчен кредит въз основа на констатации за липса на доказателства за конкретните доставки, предаване на резултата от фактурираните услуги и прехвърляне на собствеността върху рекламните материали, тяхното счетоводно отразяване при доставчиците, както и при ревизираното лице. В хода на производство от органите по приходите са инициирани насрещни проверки на изброените по горе дружества – преки доставчици на жалбоподателя. Изготвените за целите на проверките ИПДПОЗЛ са връчени служебно, по реда на чл. 32 от ДОПК, поради неоткриването на адресите за кореспонденция. От проверяваните дружества не са представени документи и писмени обяснения. Приложените доказателства от [фирма] – търговски и счетоводни документи в хода на ревизионното производство не са достатъчни, за да обосноват реалност на доставките.

От установената фактическа обстановка, спорните фактури документират доставки на услуги, в т.ч. и на рекламни услуги, както и на рекламни материали.

Фактурите, документират доставка на услуги, а следва да се ангажират и доказателства за кадрова и техническа обезпеченост, необходима за извършването им. Необходимо е да се посочи, че за наличието или липсата на реално извършена доставка на услуга може да се съди и по наличието или липсата на резултат от тази услуга, съответно данни за ползване резултата от тази услуга.

Доказването на реална доставка на стоки, каквито са и рекламните материали изисква установяване на обстоятелствата, че доставчикът е разполагал с необходимите материали от същия вид и количество, които да вложи в изработването на рекламни тефтери, календари, химикалки, както и доказателства, че това количество физически е предадено на получателя.

В настоящия случай са спорни фактури с предмет извършване на консултантски услуги, изготвяне на проекти, комплектоване и подаване на документи за участия в обществени поръчки, съхранение на стоки, както и тяхната обработка, включващо товаро-разтоварни дейности и др.

В хода на ревизията е доказано, че повечето от дружествата не разполагат с персонал, не са декларирали назначени на трудови и извънтрудови правоотношения лица. [фирма], което е декларирало едно лице на трудов договор – Д. Г. – назначено на длъжност „продавач на вестници и списания“ с основна заплата 155,00 лв., което видно от представените доказателства не е в състояние да извърши всички декларирани услуги от доставчика – товаро-разтоварни дейности и разпределение на елементи за поддръжка на жп съоръжения.

В хода на ревизията е доказано, че фактурираните услуги от [фирма] за подаване на тръжни документи за участия в процедури по обществени поръчки, не са извършени от соченото за доставчик дружество, а лично от управителя на ревизираното лице.

Не следва да бъде отминат фактът, че жалбоподателят има трайни взаимоотношения с дружествата за доставка на резервни части – тирфони и гайки, за целите на които твърди, че е ползвало услугите на цитирания по-горе доставчик.

По делото не са събрани доказателства, че [фирма] е предоставило рекламни банери на „**Б. нова**“ О. в сайтовете klassa.bg и newsmarker.bg. От своя страна ревизираното дружество също не прилага документи за времеви период, през който са били позиционирани рекламните в посочените сайтове, не предоставя и доказателства за проследяване достоверността на импресиите на банерите и на проследяващи кодове /tracking code или tracking pixel/ за следене на импресиите. Още повече, че приложените договори и приемо-предавателни протоколи са от една и съща дата, т.е. услугите следва да са извършени същия ден. За назначените на трудов договор две лица към датата на издаване на втората фактура, няма доказателства за притежавана професионална квалификация. В същото време, към датата на издаване на първата фактура, по която ревизираният субект претендира право на данъчен кредит, в дружеството - сочено за доставчик няма назначени лица.

Не са налице и безспорни доказателства за разплащане по спорните фактури. Оборотите от фискалните устройства не могат да се обвържат с фактурите към жалбоподателя.

От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] не е защитило и правото си на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма]. Предмет на доставка са услуги, съгласно Договор за проектиране от 01.09.2016 г. /приобщен/, с който ревизираното дружество възлага на [фирма] изработване на пълна документация за получаване на разрешение от компетентните органи за производство на лята талига за жп път с междурелсие 1 000 мм. При доставката на такава услуга следва да са налице факти за нейното реално извършване, лицата участвали в изпълнението ѝ, използвани материално-технически и кадрови ресурси с нужната квалификация. Събраните доказателства и данните в информационната система на НАП показват, че соченото за изпълнител дружество никога не е разполагало с какъвто и да е персонал, а няма данни и за превъзлагане на услугите.

Продължение на извода за липса на реалност на доставките по издадените от този доставчик услуги е и факта, че представеният договор между дружествата и приемо-предавателният протокол, с който са приети за изпълнени услугите по него предхожда сключването на договора, с който на [фирма] се възлага изработването на такъв проект от сръбското дружество.

Фактът, че на дружеството е извършвана ревизия, при която е установено, че не извършва реална дейност, само по себе си не е основание на клиента да бъде отказано правото на данъчен кредит по фактури, издадени от него, но преценено заедно с другите доказателства, навежда на извод за липса на доставка между жалбоподателя и [фирма].

По отношение на доставките от [фирма] – дизайн и изработка на фейсбук реклама и дизайн на интернет магазин са в сила коментирания по-горе обстоятелства за другия доставчик на интернет реклама - [фирма].

За доставките от [фирма], нито проверяваното лице, нито ревизираното дружество предоставят информация, която е необходима за процеса на създаване на рекламните материали като лого, слоган, изображения и други необходими ресурси. Изработката на рекламните материали практически е невъзможна без да е налице първична-изходна информация, с която да започне изготвянето на проект на процесните рекламни материали. Приложените от жалбоподателя договор, приемо-предавателен протокол, фактура с фискален бон, не могат да се третират като безусловни доказателства за възникнали облигационни отношения – изпълнени доставки на рекламни материали – тефтери, календари, химикалки. При ревизията не са налице данни [фирма] да има налични и да разполага с тези стоки, нито да е придобило такива и впоследствие да извърши с тях декларираните разпоредителни сделки към ревизираното дружество. Трябва да се подчертае, че не само доставчиците не са представили доказателства за закупени и вложени материали, но такива доказателства не са ангажирани и от ревизираното лице. Предмет на доставките са изработване на рекламни материали, които са невъзможни без влагането на съответните материали, по отношение на които не са представени никакви доказателства. Няма доказателства по какъв начин е организирано приемането им от ревизираното дружество.

Горното показва, че от представените документи единствено от страна на жалбоподателя не може да се конкретизира начинът, по който са извършени фактурираните дейности, включително какъв е резултатът от услугите.

Страните по търговските сделки са свободни да сключват всякакви договори, но при преценка на тяхната действителност, т. е. доколко те не са симулативни, настоящата инстанция прима, че за целите на данъчното облагане и упражняване на правото на данъчен кредит, изявленията на страните не следва да се кредитират безусловно, а следва да се преценяват с оглед събрания по преписката доказателствен материал. Оспорващият, който твърди, че в негова полза е възникнало субективното материално право за приспадане на данъчен кредит, също е длъжен да установи по несъмнен начин документираните доставки, тяхното действително изпълнение, което не е сторено.

Видно от информационния масив на НАП, става ясно, че всички дружества, по чиито фактури е отказан данъчен кредит с РА, са deregистрирани по ЗДДС, на основание чл. 176 от ЗДДС, а периодите на фактурираните услуги към ревизираното дружество са непосредствено преди deregистрацията им.

Не без значение е обстоятелство, че периодичното документиране на доставките с различните контрагенти, следват хронологично тяхната регистрация и deregистрация по ЗДДС по инициатива на приходната администрация.

Съдът приема, че ревизираното лице не разполага с доказателства, удостоверяващи, че реално е получило фактурираните от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] услуги и на стоки от [фирма]. Няма данни изброените дружества да разполагат с офиси и/или търговски обекти (собствени или наети), в дневниците им за покупки не са отразявани фактури за платени консумативи, както и разходи за наеми. Няма доказателства и за мястото на

фактическото им предаване на материалите и мястото на изпълнение на услугите. Не са представени доказателства за превъзлагане на услугите на подизпълнители.

Съдът приема, че заключенията в акта не противоречат на цялостното съдържание на установените при ревизията факти и обстоятелства и събраните доказателства. За изпълнението им се изискват, както наличието на човешки ресурс, а според вида на услугата, наличие и на техника.

Нито ревизираното лице, нито доставчиците са предоставили данни за конкретни служители, осъществили документираните услуги. От извършена проверка на трудовите договори за всеки от доставчиците се установява, че повечето от тях нямат назначени лица на трудови и извънтрудови правоотношения. Съпоставени тези данни с данъчната сметка на посочените по-горе дружества, в които има нает персонал е видно, че или не са подавани декларации обр. 1 и обр. 6 за осигуровки, или за подаваните декларации никога не са плащани вноски за осигуровки, както и данък върху доходите на физически лица. Преките доставчици не са подали справки по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени доходи по извънтрудови правоотношения.

Не се изяснява и въпросът как и въз основа на какви критерии жалбоподателят е избрал процесните доставчици да му осигурят изпълнение на услуги, при все че същите не разполагат с квалифициран персонал, липсата на търговски офиси и обекти на същите, без получени оферти, количествено - стойностни сметки и др. По данни от регистрите на НАП регистрацията по ЗДДС на всички изброени по горе дружества е прекратена по инициатива на орган по приходите. Доставчиците декларират в отчетните си регистри по ЗДДС покупки от дружества, които са с рисков профил.

Според разпоредбата на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС доставката на услуга е всяко извършване на услуга. Произнасяйки се по аналогични спорове, ВАС принципно е приел, че реалното извършване на услуги, като съвкупност от фактически действия, представлява положителен факт от действителността. Като такъв, при осъществяването си оставя следи и за тях съществуват преки и косвени доказателства. Още повече това касае специфичните по вида им услуги.

Съдът намира, че издателите на ревизионния акт са направили обоснован извод, че не е доказано извършването на реални доставки на процесните стоки и услуги, поради което не следва да се признае право на приспадане на данъчен кредит по фактурите на цитираните по-горе контрагенти на жалбоподателя.

При съобразяване с изискванията за добросъвестност, обективност и безпристрастно установяване на фактите и обстоятелствата, на ревизираното дружество е предоставена възможност да докаже наличието на реално извършени доставки по спорните фактури. Представените доказателства във връзка с доставките са обсъдени и анализирани в оспорения акт. Изводите на органите по приходите са изградени въз основа на обективно установени по време на ревизията факти и обстоятелства. В рамките на развилото се производство ревизираното лице и доставчиците не са предоставили информация и не са ангажирали убедителни доказателства, които да се противопоставят на тезата на приходните органи за липса на доставки.

В разглеждания случай, изводите на органа по приходите за липса на реални доставки на стоки и услуги по фактурите, издадени от процесните доставчици са формирани след анализ и преценка на събраните доказателства по преписката и напълно се споделят от съда. В частта на непризнатия данъчен кредит, решаващият орган намира, че са налице симулативни сделки, документирани с цел намаляване на дължимия ДДС за ревизираните периоди. Налага се извода за невярно документиране на стопански операции, поради което съдът приема, че с издаването на фактурите е целено и постигнато заобикаляне на закона и на данъчното облагане, съпътствано от невнесен по веригата данък. Поради това, РА следва да се потвърди като правилен и законосъобразен в частта на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в размер общо на 15 590,00 лв., по фактурите издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

Съдът намира, че законосъобразно е отказано упражненото право на данъчен кредит и по отношение на фактурите, за които е доказано, че са включени два пъти в подадените дневници към справките декларации.

Ревизията установява, че [фирма] е получател на фактурите с общо начислен в тях ДДС в размер на 28,61 лв., издадени от изброени на стр. 24 от РД контрагенти, по които ревизираното дружество упражнява право на данъчен кредит по два пъти в едни и същи данъчни периоди, а именно общо в размер на 57,22 лв. В същото време, за тези фактури е признато правото на данъчен кредит в размер на начисления във фактурите данък.

Законосъобразно е отказан и данъчен кредит през м. 07.2016 г. в размер на 9,50 лв. по фактура №24263/20.07.2016 г., издадена от „В. Ч.“ с данъчна основа в размер на 47,50 лв. и начислен ДДС в размер на 9,50 лв. с получател [фирма] с ЕИК[ЕИК].

Съгласно чл. 71, т. 1 от ЗДДС лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател. Данъчен кредит по конкретен документ, от конкретен доставчик се упражнява веднъж и в рамките на времевите ограничения, посочени в чл. 72 от ЗДДС.

От изготвената по делото ССЧЕ става ясно, че две от фактурите, издадени от [фирма] на [фирма] са за консултантска услуга съгласно договор, анекс, ППП към него. Други две фактури, издадени от [фирма] на [фирма], са за услуга по организиране на складова дейност, товаро-разтоварна дейност - съхранение, обслужване на клиенти, разпределяне на метални изделия по жп секции, съгласно договор и справки към фактурите. Има и една фактура за услуга по договор за управление. Фактурите, издадени от [фирма] на [фирма], са за консултантска услуга, съгласно договор за проектиране и протокол за предаване на техническа документация на хартиен и ел.носител. Фактурите издадени от [фирма] на [фирма], са за услуги - дизайн и изработка на фейсбук реклама и интернет магазин, съгласно договор за изработка на уеб сайт и приемо - предавателен протокол. Фактурите, издадени от [фирма] на [фирма], са за услуги - рекламни банери в два сайта, съгласно договор за интернет реклама и протоколи за импресии в сайта klasa.bg и в сайта newsmaker.bg. Фактурата, издадена от [фирма] на

[фирма], е за услуга - рекламни материали, съгласно договор и приемо-предавателен протокол за изработка на рекламни тефтери, календари, химикалки.

По фактури издадени от доставчици на дружеството, е обща фактурна стойност 93540,00 лв., [фирма] е отчело плащания по документи (ФБ) общо за 93540,00 лв. по касов път.

Доставчиците [фирма], „Е. С. БГ” ЕО ОД, [фирма], [фирма], [фирма], издатели на фактури за услуги на [фирма] (предмет на спор по делото), са дружества (Е.), при които формата на счетоводството би следвало да е била двустранна, с възможност за синхронизирано хронологично (текущо) и систематизирано (аналитично и синтетично) счетоводно отчитане. Дали са водили счетоводство и ако да, организирано и водено ли е било в съответствие с изискванията на ЗСч и СС, не може да се отговори в заключението, поради липса на данни от счетоводна отчетност.

По делото са представени от ТД на НАП ГДД по чл. 92 от ЗКПО на [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] за съответните финансови години. Що се касае за [фирма], в писмо на ТД на НАП Б. по делото се сочи, че дружеството няма подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2016г. В сайта на Търговския регистър (обявени актове) по Булстат на дружествата, не се намира публикуване на ГФО (СБ, ОПР) за дейност през 2016 и 2017г. Дружествата са представили отчетни регистри (дневници за покупките и продажбите) и СД по ЗДДС за съответните данъчни периоди пред ТД на НАП, за което са издадени Уведомления за приемане на регистри по ЗДДС.

Според данни от събраната (постъпила от ТД на НАП) по делото данъчна и осигурителна информация за доставчиците, фактурите издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] на [фирма], са включени (са отразени) в отчетните регистри - дневници за продажбите, респективно в СД по ЗДДС на доставчиците, за съответните данъчни периоди (Таблица № 6). По отношение на фактурите, издадени от [фирма] на на [фирма], експертизата не може да даде самостоятелен отговор, дали са включени в дневника за продажбите, респективно в СД по ЗДДС на доставчика, за съответния данъчен период, тъй като ТД на НАП Б. не представи по делото исканите отчетни регистри и СД по ЗДДС. На стр. 19 в РД (лист 45 по делото) се съдържа констатация на органа по приходите: „При извършена проверка в информационните масиви и програмни продукти на НАП е установено, че цитираните в ИПДПОЗЛ фактури са издадени на [фирма] и същите са отразени в отчетен регистър Дневник за продажбите на [фирма]”. [фирма] е регистрирано по ЗДДС на 09.10. 2008г. и е нерегистрирано по ЗДДС на 06.01.2017г. Фактурите, издадени от [фирма] на [фирма] по делото са от м.03.2016г. и м.05.2016г., когато доставчикът е бил регистриран по ЗДДС лице. Фактурите са отразени в представените от ТД на НАП по делото отчетни регистри - дневници за продажби, респ. в СД по ЗДДС на [фирма] за данъчен период м.03. и 06.2016г.

Пред ТД на НАП не са представяни и по делото не се намират извлечения от счетоводни регистри (с/ки), обратна ведомост, главна книга и други данни от счетоводна отчетност на [фирма].

При направената справка в сайта на Търговския регистър за актуално състояние на ЮЛ [фирма] по Булстат на дружеството, в „Обявени актове” не

се установява публикация на ГФО за 2016г.

[фирма] е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2016г. пред ТД на НАП, в която е декларирало „общо приходи“ в размер на 181952,03 лв., „общо разходи“ 182002,00 лв., финансов резултат - счетоводна (данъчна) загуба 49,97 лв., годишен корпоративен данък 0,00 лв.

Не се установява съответствие на декларираните приходи по ГДД на [фирма] и декларираните обороти кл. 01 на подадени СД по ЗДДС за 2016г., в които са отразени фактурите.

[фирма] е регистрирано по ЗДДС на 14.07.2015г. и е deregистрирано по ЗДДС на 15.03.2017г. Фактурите, издадени от [фирма] на [фирма] по делото, са от м.11.2016г., когато доставчикът е бил регистрирано по ЗДДС лице. Фактурите са отразени в отчетните регистри - дневници за продажбите, респ. в СД по ЗДДС на [фирма] за данъчен период м.11.2016г. Пред ТД на НАП не са представяни и по делото не се намират извлечения от счетоводни регистри (с/ки), оборотна ведомост, главна книга и други данни от счетоводна отчетност на [фирма].

При направената справка в сайта на Търговския регистър за актуално състояние на ЮЛ [фирма] по Булстат на дружеството, в „Обявени актове“ не се установява публикация на ГФО за 2016г.

Според Писмо на ТД на НАП - Б., [фирма] не е подавало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2016г., поради което няма и база за установяване на съответствие на декларираните приходи по ГДД и декларираните обороти от кл. 01 на СД по ЗДДС за 2016г. още повече, че не се представиха по делото и дневници и СД по ЗДДС за 2016г. (Таблица № 6).

[фирма] е регистрирано по ЗДДС на 01.08.2011г. и е deregистрирано по ЗДДС на 05.09.2017 г. Повторно е регистрирано на 26. 09.2017г., deregистрирано на 23.11.2018г. Фактурите, издадени от [фирма] на [фирма] по делото, са от м.03.2017г., когато доставчикът е бил регистрирано по ЗДДС лице. Фактурите са отразени в дневника за продажбите, респ. в СД по ЗДДС на [фирма] за м.03.2017г.

Пред ТД на НАП не са представяни и по делото не се намират извлечения от счетоводни регистри (с/ки), оборотна ведомост, главна книга и други данни от счетоводна отчетност на [фирма].

При направената справка в сайта на Търговския регистър за актуално състояние на ЮЛ [фирма] по Булстат на дружеството, в „Обявени актове“ не се установява публикация на ГФО за 2017г.

[фирма] е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2017г. пред ТД на НАП, в която е декларирало „общо приходи“ в размер на 587 642,74 лв., „общо разходи“ 584008,67 лв., финансов резултат - счетоводна (данъчна) печалба 3634,07 лв., годишен корпоративен данък 363,41 лв.

Не се установява съответствие на декларираните приходи по ГДД на [фирма] и декларираните обороти от кл. 01 на подадените СД по ЗДДС за 2017г., в които са отразени фактурите (Таблица № 8). [фирма] е регистрирано по ЗДДС на 21.12.2012г. и е deregистрирано по ЗДДС на 04.05.2018г. Фактурите издадени от [фирма] на [фирма] по делото са от м.12.2017г., когато доставчикът е бил регистрирано по ЗДДС лице. Фактурите са отразени в дневник за продажби, респ. в СД по ЗДДС на [фирма] за м.12.2017г.

Пред ТД на НАП не са представяни и по делото не се намират извлечения от счетоводни регистри (с/ки), оборотна ведомост, главна книга и други данни от счетоводна отчетност на [фирма].

При направената справка в сайта на Търговския регистър за актуално състояние на ЮЛ [фирма] по Булстат на дружеството, в „Обявени актове” не се установява публикация на ГФО за 2017г.

[фирма] е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2017г. пред ТД на НАП, в която е декларирало „общо приходи” в размер на 355283,33 лв., „общо разходи” 354773,71 лв., финансов резултат - счетоводна (данъчна) печалба 509,62 лв., годишен корпоративен данък 50,96 лв.

Видимо се установява съответствие на декларираните приходи по ГДД на [фирма] и декларираните обороти от кл. 01 на подадените СД по ЗДДС за 2017г., в които са отразени фактурите.

[фирма] е регистрирано по ЗДДС на 19.07.2017г. и е deregистрирано по ЗДДС на 06.02.2018г. Фактурата издадена от [фирма] на [фирма] по делото, е от м.12.2017г., когато доставчикът е бил регистрирано по ЗДДС лице. Фактурата е отразена в дневника за продажбите, респ. в СД по ЗДДС на [фирма] за данъчния период м. 12.2017г.

[фирма] е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2017 г. пред ТД на НАП, в която е декларирало „общо приходи” в размер на 886313,19 лв., „общо разходи” 893265,15 лв., финансов резултат - счетоводна (данъчна) загуба 6951,96 лв., годишен корпоративен данък 0,00 лв.

Видимо се установява съответствие на декларираните приходи по ГДД на [фирма] и декларираните обороти от кл. 01 на подадените СД по ЗДДС за 2017г., в които са отразени фактурите (Таблица № 10)

Пред ТД на НАП не са представяни и по делото не се намират извлечения от счетоводни регистри (с/ки), оборотна ведомост, главна книга и други данни от счетоводна отчетност на [фирма].

При направената справка в сайта на Търговския регистър за актуално състояние на ЮЛ [фирма] по Булстат на дружеството, в „Обявени актове” не се установява публикация на ГФО за 2017г.

Съответният доставчик разполагал ли е с кадрова и техническа обезпеченост за извършване на доставките по процесиите фактури?

От постъпилите от ТД на НАП по делото Справки за всички подадени уведомления от работодател по чл. 62 от КТ, Справки актуално състояние на всички трудови договори и Справки актуално състояние на всички действащи трудови договори за периодите, в които са издадени фактури, на [фирма], се установи кадрова обезпеченост, както следва:

[фирма] е разполагало с персонал - 1 лице по трудов договор (трудова правоотношение), сключен на 30.05.2009г. и непрекратен към 31.05.2016г., на длъжност по НКПД 95200002 „Продавач вестници, списания и книги”.

[фирма] няма подадени уведомления по чл. 62 от КТ към 30.11.2016г. Няма регистрирани трудови договори към 30.11.2016г. Няма действащи трудови договори за периода 01.09.2016г. до 30.11.2016г.

[фирма] е имало регистрирани трудови договори в минало време, последният от които е прекратен на 07.12.2011г. За периода от 01.02.2017г. до 31.03.2017г., дружеството не е разполагало с персонал по трудов договор

(трудова правоотношение).

[фирма], за периода от 01.10.2017г. до 31.12.2017г., е разполагало е персонал - 2 лица по трудов договор (трудова правоотношение) в т.ч. 1 лице (18.12.2017г. - 04.05.2018г.) на длъжност по НКПД 41102005 „Технически сътрудник” и 1 лице (18.12.2017г. - 01.11.2018г.) на длъжност по НКПД 21663008 „Г. дизайнер”.

[фирма], за периода 01.11.2017г. до 31.12.2017г., е разполагало е персонал - 2 лица по трудов договор (трудова правоотношение) в т.ч. 1 лице (20.09.2017г. - 05.02.2018г.), 1 лице (20.09.2017г. - 15.01. 2018г.). Двете лица са на длъжност по НКПД 24316003 „Експерт реклама”.

В Информационната система на НАП няма данни за подадени Справки от посочените дружества по чл. 73 от ЗДДФЛ (за изплатени възнаграждения на физически лица по извънтрудови правоотношения) за 2016,2017г.

Техническа обезпеченост не може да се изследва поради отсъствие на ГФО (счетоводен баланс), оборотна ведомост, главна книга, извлечения на с/ки от гр. 20 ДМА от счетоводна отчетност на доставчиците, по делото.

Съдът кредитира заключението по изготвената ССЧЕ, защото не се съмнява в компетентността на вещото лице, но счита, че то не променя констатациите на ревизиращия екип.

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, както и 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](#). Като краен извод съдът счита, че основателно органите по приходите са отказали да признаят на жалбоподателя правото на данъчен кредит по издадените от посочените доставчици фактури за съответните данъчни периоди, което налага жалбата срещу РА да бъде отхвърлена като неоснователна.

На основание изложеното следва да бъде направен извод, че оспореният ревизионен акт и потвърждаващото го решение на РО, се явяват правилни и законосъобразни, а възражения на жалбоподателя против ревизионния акт относно фактическите констатации и правни изводи, за неоснователни и недоказани.

Ответната страна своевременно претендира разноси по делото. Предвид изхода на спора, следва да се присъдят на ответника възнаграждение за осъществената юрисконсултска защита в размер на 1142 лв., изчислено съгласно [чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г.](#) на ВАС за минималните размери на адвокатските възнаграждения. Така мотивиран и на основание [чл. 160, ал. 1, предл. второ от ДОПК](#), Административен съд София-град, трето отделение, 71 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], вх. Б, ап. 27, представляваното от И. П. С.-управител, чрез адв. К., срещу Ревизионен акт № Р-22220219000281-091-001/31.12.2019 г., издаден от М. А. К. – орган, възложил ревизията, и М. В. И. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 835/20.05.20 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП, в частта на допълнително установените задължения на дружеството по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) общо в размер на 15 628,11 лв. и начислените лихви общо в размер на 4 779,59 лв., вследствие на непризнато право на данъчен кредит за отделните данъчни периоди: м. 03.2016 г., м. 05.2016 г., м.07.2016 г., м. 11.2016 г., м. 02.2017 г., м. 03.2017 г. и м. 12.2017 г.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], вх. Б, ап. 27, представляваното от И. П. С.-управител, да заплати на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, сумата в размер на 1142 /хиляда сто четиридесет и два/ лева, представляваща разности за юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България, в четирнадесетдневен срок от връчването му на страните.

СЪДИЯ: