

РЕШЕНИЕ

№ 7210

гр. София, 28.02.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 28.11.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева и при участието на прокурора Десислава Кайнакчиева, като разгледа дело номер **5053** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл.156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на "Бенефит системс България" ООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22220221001440-091- 001/27.10.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден и изменен с Решение № 505/04.04.2022 г. на Директора на дирекция Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно установените му задължения по ЗДДС, формирани от отказаното от ревизията право на данъчен кредит в размер на 87 933 лв. по фактури, издадени от "Некст левъл фитнес" ЕООД, ведно с начислените лихви за забава в общ размер 451,69 лв.

В жалбата са изложени оплаквания за незаконосъобразност на оспорения РА. Твърденията са за неправилно приложение на материалния закон от ревизиращите органи, както и за необоснованост на констатациите им. Подателят на жалбата настоява, че по спорните фактури са извършени реални доставки и поради това за него е възникнало правото на данъчен кредит. Изтъква факта, че доставчикът е регистриран по ЗДДС лице, че е платил цената по фактурите, както и че е използвал доставките за извършване на дейността си. Настоява, че счетоводството му е редовно водено. Позовава се на практиката на ВАС и на Съда на ЕС по данъчни дела. От Съда се иска да отмени обжалвания акт. В с.з. жалбоподателят чрез адв.П. поддържа

жалбата, моли за отмяна на ревизионния акт, както и за присъждане на разноските по производството съгласно представен списък (л.581). Представя писмени бележки с подробни съображения.

Ответникът - Директорът на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез пълномощника си юк.Д. оспорва жалбата, моли за отхвърляне на същата и за присъждане на юрисконсултско възнаграждение независимо от изхода на спора. Представя писмени бележки с подробни съображения.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Д"ОДОП" е връчено на жалбоподателя по електронен път на 13.04.2022 г. (л.25), а жалбата е подадена на 26.04.2022 г. с вх.№ 53-04-346, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което се явява процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22220221001440-020-001/11.03.2021 г., издадена от М. А. К. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за определяне на задължения по ЗДДС за данъчните периоди от м.ноември 2020 г. до м.януари 2021 г. ЗВР е връчена на 16.03.2021 г. по електронен път, като е определен срок за извършване на ревизията - до 3 месеца от връчване на ЗВР. За ревизиращи органи са определени А. Л. И. – гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и А. Х. С. – гл.инспектор по приходите. Със ЗИЗВР № Р-22220221001440-020-002/09.06.2021 г., издадена от органа по възлагането, срокът на ревизията е продължен до 17.08.2021 г.

Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.11).

Ревизионният доклад /РД/ по възложената ревизия под № Р-22220221001440-092-001 е изготвен на 28.09.2021 г. и е връчен на ревизираното лице по електронен път на 05.10.2021 г. Срещу констатациите в РД не е подадено възражение. РА, предмет на настоящото производство, с № Р-22220221001440-091-001 е издаден на 27.10.2021 г. от М. А. К. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията, и А. Л. И. – гл.инспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С. – ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 12.11.2021 г.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период се изразява в предоставяне на преференциални условия за спорт и отдих чрез абонаментна картата Multi Sport - карта за посещаване на спортни центрове. Упражнява дейност в нает недвижим имот, находящ се в [населено място], [улица] съгласно договор за наем от 28.05.2018 г., сключен с "Лендмарк България тауър" ЕООД.

В относителта към настоящото съдебно оспорване част ревизията е отказала на жалбоподателя правото на данъчен кредит в общ размер 87 933 лв. по следните фактури, издадени от "Некст левъл фитнес" ЕООД (с предишно наименование "Фит инвест България" ЕООД):

№ 1...146/30.11.2020 г. с предмет "Предоставени рекламни услуги, съгласно договор

за периода от 01.11.2020 г. до 27.11.2020 г." (прил.5, с.1398)

№ 1...148/30.11.2020 г. с предмет "Предоставени рекламни услуги и наем на оборудване през 2020 г. съгласно договор" (л.111, а също и прил.5, с.1396)

При извършената на доставчика насрещна проверка същият е представил спорните фактури, счетоводни документи за осчетоводяване на фактурираните доставки, инвентарна книга на дълготрайните активи, както и платежни документи. Представил е два договора с жалбоподателя: Договор за услуги 27.03.2019 г. и Договор от 10.03.2020 г., които Съдът ще разгледа по-долу. При предходни проверки са представени договори за наем на помещения за фитнес центрове, надлежно приобщени към доказателствата по ревизията. Проверяваното лице е представило писмено обяснение, според което за проверявания период е имало наети лица на трудов договор и на граждански договор: за м.10.2020 г. – 41 лица на трудов договор и 43 лица на граждански договор; за м.11.2020 г. – 40 лица на трудов договор и 45 лица на граждански договор.

От проверка в информационната система на НАП ревизията е установила, че през периода доставчикът е имал 43 лица на трудов договор на длъжност рецепционист, регионален мениджър, координатор и др. Подал е справка за изплатени през 2020 г. доходи на лица по извънтрудови правоотношения.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил спорните фактури, указаните два договора, единият от които придружен с Отчетна форма, както и писмени обяснения. Към фактура № 1...146/30.11.2020 г. е представен Договор за услуги от 27.03.2019 г., сключен между жалбоподателя като възложител и "Фит инвест България" ЕООД като изпълнител (прил.6, с.1525), с който на изпълнителя е възложено да извършва маркетингови, рекламни и посреднически услуги, насочени към популяризиране на предимствата и ползите от използването на MultiSport карти, както и популяризиране на услугите и марката MultiSport като цяло. Посочено е, че "Фит инвест България" ЕООД има 6 фитнес клуба и планира да разшири дейността си.

Страните са се споразумели, че в изпълнение на договора изпълнителят следва да идентифицира подходящи целеви групи от потребители и да информира тези групи за предимствата от ползване на картите; да подготвя диференцирани и целенасочени рекламни кампании за всяка група; да организира такива кампании и рекламни дейности; да организира и провежда промоции за притежателите на MultiSport карти, включително предлагане на безплатни фитнес тренировки или посещения на групови спортни дейности, безплатни посещения на нови видове тренировки или дейности; да предлага промоционални посещения по различни поводи (на официални празници, на рождени дни на клубовете и др.); да организира отпечатване на рекламни материали за MultiSport карти и други услуги на възложителя, да ги излага и разпространява на подходящи места; да предоставя устна информация на посетителите на фитнес клубовете, оперирани от изпълнителя, за предимствата и ползите от MultiSport картите, да предоставя информация за закупуване на такива карти; да организира брендиране фитнес клубовете, оперирани от изпълнителя, с рекламни материали за възложителя и MultiSport карти, а именно: а/ поставяне на roll-up банери, рекламиращи марката на възложителя и MultiSport карти, б/ поставяне на брошури, стикери и други информационни материали на възложителя и MultiSport карти, в/ поставяне на рекламни плакати и банери на възложителя и MultiSport карти, г/ показване рекламите на възложителя и MultiSport карти на мултимедийните екрани със съдържанието, предоставено от възложителя; да оказва съдействие на

възложителя във връзка с намиране на добре подготвени и опитни лектори за събитията, организирани от възложителя за работодатели и техните служители по различни теми, свързани с редовната спортна дейност и здравеопазването.

Страните са се споразумели още, че ежемесечно ще планират услугите, които предстои да бъдат предоставени, като това ще се извършва чрез провеждане на редовни срещи, телефонни разговори и/или обмен на електронна кореспонденция в месеца, предхождащ месеца, в който ще се предоставят услугите. Споразуменията, постигнати от страните по време на всяко месечно планиране, са задължителни за възложителя.

Страните са постигнали договореност възложителят да изплаща на изпълнителя месечно възнаграждение в размер на 800 лв. плюс ДДС за всеки фитнес клуб.

Ревизираното лице е представило обяснение, че в съответствие със заложеното по договора условие страните са планирали извършване от изпълнителя на дейности, насочени предимно към рекламиране на услугите във обектите му: 1. предоставяне устна информация на посетителите на фитнес клубовете за предимствата и ползите от MultiSport картите; 2. продуктово позициониране на брошури, стикери и други информационни материали на възложителя на видно място в клубовете; 3. публикации в социалните медии - 4 пъти месечно (веднъж седмично), с включена цена на визии от външна маркетингова агенция; 4. показване реклами на възложителя и MultiSport карти на мултимедийните екрани. Изпълнението на дейностите е отчетено чрез снимков материал и публикации в социалните мрежи, с приложено копие към обясненията. Отговорни за изпълнението на услугите са били съответните управители на обектите.

Органите по приходите са отбелязали, че в ревизионното производство не са представени документи за предадени брошури, стикери и други информационни материали от ревизираното лице на изпълнителя; нито документи, удостоверяващи извършени от ревизираното лице разходи за брошури, стикери и други информационни материали, които съгласно договора са за сметка на възложителя. Ревизията е изтъкнала, че не са представени документи и обяснения относно начина, по който е определена фактурираната стойност и защо се различава от цената по договора. В тази връзка органите по приходите са установили, че с въпросната фактура са фактурирани предоставени рекламни услуги в 8 обекта при единична цена 720 лв. без ДДС или общо 5 760 лв. без ДДС, а съгласно чл.12 на договора възложителят се задължава да изплаща на изпълнителя месечно възнаграждение в размер на 800 лв. плюс ДДС за всеки фитнес клуб. Не са представени и документи за предаване и приемане на извършената услуга между страните. Такива документи не са представени и от доставчика при извършената му насрещна проверка.

Към фактура № 1...148/30.11.2020 г. е представен Договор от 10.03.2020 г., сключен между жалбоподателя като възложител и "Фит инвест България" ЕООД като изпълнител (л.106, а също и прил.б, с.1530), с който изпълнителят се е задължил да предостави услуги, насочени към популяризиране услугите на възложителя в социалните мрежи и интернет, като за целта публикува рекламна информация, истории за възложителя и MultiSport картите в своите официални профили; позиционира рекламни банери и логото на MultiSport в своя интернет сайт <https://www.nextlevelclub.bg/> <https://www.nextlevelclub.bg/>, организира събития, както и осигурява възможност и ресурси за заснемане на видеа за целите на кампании, във връзка с инициативата My MultiSport на възложителя и други свързани с това услуги,

които могат да бъдат необходими. Услугите са описани в Приложение № 1, съставляващо неразделна част от договора.

Представено е приложение №1 към договора, в който са посочени вид дейност и обща годишна цена в лева без ДДС за съответната дейност:

- Безплатна протеинова активност – безплатен протеинов шейк за всеки клиент на MultiSport - 9 450 лв.
- Събитие на Т. - безплатно измерване на телесно тегло за клиенти на Н. Л., ползващи картата Multisport clients – 11 025 лв.
- Инкорпорирани на логото на MultiSport на сайтовете на фитнес клуб веригите Top Fit и N. L. www.topfit.bg и www.nextlevelclub.bg – 37 800 лв.
- Регулярни публикации във Facebook и Instagram профилите на фитнес клубовете от веригите Top Fit и N. L., указващи за партньорство с Б. С. - 1 607 лв.
- Активно промотиране в официалните профили на Ф. ИНВЕСТ във Ф. и Инстаграм на онлайн тренировките, организирани от възложителя за периода, в който се провеждат тези тренировки - 6 300 лв.
- Организиране и провеждане на дни на отворените врати с N. L. и карти MultiSport - 34 020 лв.
- Отворен ден с MultiSport – „Б. активен“ – отворен ден за всички клиенти на MultiSport - 3 150 лв.
- Отворен ден с MultiSport – „Б. активен“ – платени публикации в социалните медии - 11 025 лв.
- Осигуряване на възможност и ресурси за заснемане на видеа за целите на кампании във връзка с MultiSport инициативите на възложителя, включително: използване на залата за групови тренировки и възпрепятстване на екипа на обекта да заснемат техни тренировки; използване оборудването – ластици, постелки, тежести, пилатес топки за тренировките и за създаване на атмосфера в кадъра; подсигуряване на паркомясто, близо до входа, за разтоварване на техника; използване на аудио системата на залата и осветлението; служител, който да посреща и изпраща, да почиства залата и да работи извънредни часове във връзка с тренировките; напитки за екипа и инструкторите – вода, кафе, чай; използване на съблекалня и душове - 319 528 лв.

Общата стойност на договорените услуги възлиза на 433 905 лв. Представена е и калкулация за услугите по обекти (М., Л., НДК и др.).

В договора е посочено, че "Фит инвест България" ЕООД има верига от фитнес клубове. Страните са се споразумели, че приемането на услугите по Приложение №1 се удостоверява чрез подписване на двустранен приемо-предавателен протокол, който се съставя в края на едногодишния период на действие на договора, но не по-късно от 30.11.2020 г. Страните са се съгласили, че на база протокола възложителят ще заплати на изпълнителя еднократно годишно възнаграждение в размер на 433 905 лв. без ДДС. При извършената му насрещна проверка доставчикът е представил само договора и Приложение №1 към него.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил указания договор, придружен с Отчетна форма (л.109), подписана от съдоговарящите страни, в която е посочено, че "Бенефит системс България" ООД потвърждава изпълнението на договорените услуги, които са представени в табличен вид по видове, със записана стойност за всеки вид.

В отговор на допълнително изискани му обяснения ревизираното лице е представило такива в следния смисъл: Фактура № 148/30.11.2020 г. е издадена на основание

договор за маркетингови услуги от 10.03.2020 г. В този договор страните са предвидили извършване на определени маркетингови дейности, насочени към популяризиране на нова платформа за он-лайн услуги и тренировки на Б. С. multispport през социалните мрежи и профили на Н. Л., организиране на тематични рекламни събития за притежатели на Карти MultiSport и използване на специализирани помещения и ресурси на Н. Л. Фитнес ЕООД. Дейностите се изпълняват непрекъснато, за целия срок на действие на договора. Съгласно Приложение №1 към договора, за всяка услуга е предвиден и конкретен бюджет - цена, която се включва в общо годишно възнаграждение - т.нар. маркетингов бюджет, който е предварително планиран. Към края на периода на изпълнение на договора страните са разписали подробен протокол, в който са описани всички дейности и услуги, изпълнени от Н. Л. и е отразена степенята, до която е достигнат предвидения бюджет". В обяснението са посочени обектите, където са осъществявани услугите, както и управителите на обектите; за лицата, извършили услугите е посочено, че същите са били ангажирани от дружеството изпълнител, като същите включват рецепционисти, инструктори и други. Посочено е, че отговорници за изпълнение на услугите са управителите на съответните обекти. Приложени са скрийн разпечатки от публикации в социалните мрежи на Н. Л. Фитнес. Декларирано е че при изборът на доставчик на горепосочените специфични услуги, Б. С. е съобразил както договорената цена на услугите, съпоставима с подобни оферти, така и с факта, че Н. Л. разполага с необходимите канали за разпространение на рекламна информация до целева аудитория, а именно потребители на спортни услуги, маркетингов опит, и висококачествена материална база и квалифицирани специалисти, осигуряващи възможност за заснемане на специфични видеоматериали с видеотренировки на Б. С.. Представени са обяснения по отношение на отделните видове услуги:

- *Безплатна протеинова активност - безплатен протеинов шейк за всеки клиент на MuitiSport: "Видно от приложената отчетна форма, на 25.01.2020 г. и на 26.01.2020 г. във всичките 9 клуба са проведени събития по раздаване на безплатен протеинов шейк на всеки клиент с карта MuitiSport. На база на статистика от предходна година, при заложен 2500 посещения за два дни в клубовете и при планиран голям интерес към безплатния шейк е заложена и обща цена за услугата, включваща осигуряване на напитките и услугата по предлагане и промотиране на шейка за ползватели на карти MuitiSport при регистрация на посетителите при влизане в обектите на обща стойност BGN 9 450. При приемане на услугите по договора, е установено, че общият регистриран брой посещения с карта MuitiSport, посредством системата за картови четци, е бил 2 780 броя, от които 2 520 посетители са се възползвали от протеиновия шейк. Единичната продажна цена на един брой шейк е BGN 3.75, поради което страните са счели, че услугата е изпълнена в рамките на предвидения бюджет за услугата. Отговорни за изпълнението на тази рекламна кампания са управителите на отделните клубове, посочени по-горе в същия отговор. От страна на Б. С. изпълнението на задълженията по договора е осъществявано от служителите на отдел "Маркетинг"."*

- *Инкорпориране на логото на MuitiSport на сайтовете на фитнес клуб веригите Top Fit и N. L. - www.topfit.bg и www.nextlevelclub.bg: "За периода на договора логото на MuitiSport е било перманентно инкорпорирано на сайтовете www.topfit.bg и www.nextlevelclub.bg, видно от отчетната форма и представени снимки от сайтовете, указващи и дати и конкретна рекламна визия. В срока на договора Н. Л. е взел решение да ребрандира всичките си клубове, като преустанови ползването на бранда topfit, поради което считано от август 2020 г. логото е позиционирано единствено на сайта www.nextlevelclub.bg. Б. С. е упражнявал непрекъснат контрол, при следене на сайтовете относно това дали се поддържа*

позиционирането на логото, като това е извършвано от служители от отдел Маркетинг."

- Регулярни публикации във Facebook и Instagram профилите на фитнес клубовете от веригите Top Fit и N. L., указващи за партньорство с Б. С.: "За периода на договора са осъществени планираните 18 публикации, указващи партньорството с Б. С. в профилите на Н. Л., при заложена единична цена от BGN 89 на публикация. Страниците са отчели пълно изпълнение на възложеното задължение, като подобно на изпълнението на горната услуга, служители от отдел Маркетинг на Б. С. са следили за публикациите. Прилагаме принт-скрийн снимки на публикациите, които съдържат визията, посланието на рекламните постове и датите на публикацията, както и брой посещения на публикациите."

- Активно промотиране в официалните профили на Ф. инвест във Ф. и Инстаграм на онлайн тренировките, организирани от Б. системс за периода, в който се провеждат тези тренировки: "За срока на договора е имало регулярно промотиране в социалните профили с предвиден бюджет от BGN 525 месечно възнаграждение за всички публикации. Страниците са отчели пълно изпълнение на възложеното задължение, като аналогично на изпълнението на горната услуга, служители от отдел Маркетинг на Б. С. са следили за публикациите. Прилага принт-скрийн снимки на публикациите, които съдържат визията, посланието на рекламните постове и датите на публикацията, както и брой посещения на публикациите."

- Организиране и провеждане на дни на отворените врати с N. L. и карти MultiSpotf: "За срока на договора е осъществена инициативата Ден на отворените врати, като на дати 09.08.2020 г., 23.09.2020 г. и 06.09.2020г. в деветте клуба N. L. са проведени въпросните дни, през които посетители с карти MultiSport са имали безплатен достъп до услуги в обектите, подробно описани по-горе в отговора, при единична цена на ден на отворените врати за един ден за обект на стойност BGN 1 260. Прилагаме и принт-скрийн снимки на публикациите, които съдържат рекламират дните на провеждане на тези събития."

- Отворен ден с MultiSport - „Б. активен" - отворен ден за всички клиенти на MultiSport: "Поради допуснатата техническа грешка при изготвяне на Приложение № 1 към Договора за маркетингови услуги от Договор от 10.03.2020 г., са разменени цените на услугите. По отношение на услугата „Отворен ден с MultiSport - „Б. активен" - отворен ден за всички клиенти на MultiSport и услугата „Отворен ден с MultiSport - „Б. активен" - платени публикации в социалните медии, във връзка с което страниците са сключили анекс за поправка на техническата грешка. За срока на договора е осъществена инициативата Ден на отворените врати Ве А., като на 28.09.2020 г. в деветте клуба N. L., описани в отговора, са проведени въпросните дни, през които посетители с карти MultiSport са имали безплатен достъп до услуги в обектите фитнес и аеробни или функционални тренировки в диапазона от 9:00 до 19:00 ч, при единична цена на ден на отворените врати за един ден за обект на стойност BGN 1 225 на клуб, при планирани над 150 посещения в клубовете през тези дни с безплатен достъп."

- Отворен ден с MultiSport - „Б. активен" – платени публикации в социалните медии: "Във връзка с провеждането на активността, страниците са определили бюджет от 3 150 лв., който е използван от Н. Л., като същият е публикувал в социалните си мрежи спонсорирани публикации, които са били възложени на рекламна агенция М. България ЕООД, представлявана от управителя М. К."

- Осигуряване на възможност и ресурси за заснемане на видеа за целите на кампании във връзка с MultiSport инициативите на „Бенефит системс България" ООД: "...през 2020 г. Б. С. започва развитието на нова услуга, свързана с разработване на платформа с он-лайн тренировки, която набира популярност поради наложените противоепидемични мерки, възпрепятстващи хората да тренират присъствено в спортните обекти. За целите на заснемане на тренировките дружеството се нуждае не само от предоставяне на зала за заснемане и оказване на съдействие, но и от специфична техническа обезпеченост, включително: минимално количество огледала, минимум 4 светлинни източника над терена за снимки, опция за пропускане на естествена светлина в съответната зала, празна стена,

без стикери, плакати, брандирани мебели и предмети, озвучителна система, която да може да се използва самостоятелно от останалите зали в сградата, както и възможност за ръчен контрол на място, високоскоростен интернет с опция за кабелна връзка и складово помещение за съхранение при минимална площ на залата от 70 кв.м, включително зала за тренировки. Поради тази причина, за място на тренировките са избрани обекти клуб N. L. the M., клуб N. L. ETC (P. C.) и N. L. MPlaza. Уговорено е за периода на заснемане тези обекти да не се ползват по какъвто и да е начин от Н. Л., включително и за заснемане на он-лайн тренировки, включени в тяхната собствена платформа. Планирани са общо 800 часа – за целия срок на договора, за посочените центрове, ползване на въпросните ресурси с единична цена от BGN 399.41 на час, които включват всички описани основни и спомагателни услуги по Приложение № 1 за заснемане на видеата за период от 30.11.2020 г. до 18.12.2020 г. В резултат на заснемането са произведени видеа, достъпни за преглед чрез он-лайн достъп: <https://mvmultisport.benefitsvstems.bg/> - посочени са потребителско име и парола за достъп."

Към писмените си обяснения ревизираното лице е представило Отчетна форма от 15.11.2020 г. към Договор от 10.03.2020 г. (прил.4, с.1037), с приложени снимки от сайтове на Н. левъл, в които е посочено че приемат карти MultiSport.

Ревизията е констатирала, че други документи не са представени, не са представени описани като приложения в обяснението: протокол за възложени реклами на рекламна агенция "Мейт България" ЕООД; оферта на оператор; анекс за поправка на техническа грешка /разменени цени/ в Приложение №1 към договора от 10.03.2020 г. на две от услугите.

Органите по приходите са приели, че ревизираното лице не е доказало ползването на услугите, фактурирани от доставчика "Некст левъл фитнес" ЕООД. Така за услугата Осигуряване на възможност и ресурси за заснемане на видеа за целите на кампании във връзка с MultiSport инициативите на "Б. системс" на стойност 319 528 лв. без ДДС няма данни, че за заснемане на видеата са ползвани подизпълнители. Макар ревизираното лице да е посочило, че произведените видеа са достъпни за преглед в он-лайн достъп: <https://mvmultisport.benefitsvstems.bg/>, това не доказва, че същите са заснети от него като възложител в обекти на "Некст левъл фитнес" ЕООД. Отделно е установено, че част от видеата са заснети на открито, което не доказва ползване база на "Некст левъл фитнес" ЕООД, за която да се дължи възнаграждение, и същевременно не кореспондира с посочения период на заснемане (30.11.-18.12.2020 г.), който е зимен студен период, предполагащ заснемането да е извършено на закрито - в зала. Ревизията е изтъкнала, че фактурата е издадена на 30.11.2020 г., а съгласно представената отчетна форма от 15.11.2020 г. заснемането на видеата е за периода от 30.11.2020 г. до 18.12.2020 г., което сочи, че към датата на издаване на фактурата не е имало заснети тренировки, които да са подлежали на фактуриране. Към датата на издаване на фактурата няма плащане - плащанията по фактурата са извършени на 17.12.2020 г., 08.04.2021 г., 27.04.2021 г. и 26.05.2021 г.

По услугите Инкорпориране на логото на MultiSport на сайтовете на фитнес клуб веригите Top Fit и N. L. - www.topfit.bg и www.nextlevelclub.bg; Регулярни публикации във Facebook и Instagram профилите на фитнес клубовете от веригите Top Fit и N. L., указващи за партньорство с Б. системс и Активно промотиране в официалните профили на онлайн тренировките, организирани от Б. системс, е установено, че за всяка една от тези услуги има договорена цена с Договора от 10.03.2020 г., като общата им стойност възлиза на 45 707 лв. (37 800+1 607+6 300).

Отделно от горното е установено, че между същите страни има подписан Договор за предоставяне на спортни и възстановителни услуги от 30.10.2018 г. (прил.3, с.663), с който страните са се споразумели за взаимно рекламиране, в т.ч. "Некст левъл фитнес" ЕООД се задължава да публикува информация относно сътрудничеството си с ревизираното лице на своя уебсайт, като последното се задължава да публикува на своя уебсайт информация относно сътрудничеството си с "Некст левъл фитнес" ЕООД, както и обхваща на услугите, които притежателите имат право да използват в центровете на партньора. Договорът е

сключен за неопределен срок според чл.25 от същия. Ревизията се е позовала на допълнително представените писмени обяснения на задълженото лице по договореностите, заложи в чл.54 на Договора от 30.10.2018 г., според които тази договореност визира следното задължение, което е стандартно и фигурира във всичките договори, сключени с доставчици на спортни и възстановителни услуги: партньорът се задължава да публикува информацията относно сътрудничеството си с Б. С. на своя уебсайт и в Центъра; Б. С. се задължава да публикува на своя уебсайт информацията относно сътрудничеството си с партньора, както и обхвата на услугите, които притежателите имат право да използват в центровете на партньора, с цел да има информация, че в даден обект могат да се ползват карти MultiSport и е израз на партньорски отношения. Същото не е обвързано със заплащане на възнаграждение за тези услуги от която и да е от страните. Ревизията е приела, че след като страните са се споразумели взаимно да публикуват информацията относно сътрудничеството си и това, по обясненията на ревизираното лице е израз на партньорски отношения, не се дължи възнаграждение от която и да е от страните, то не се обосновава какво е наложило да се сключи договор, с който за същите услуги (инкорпориране логото на MultiSport на сайтовете на фитнес клуб веригите Top Fit и N. L.; регулярни публикации във Facebook и Instagram и др., да се дължи плащане от ревизираното лице.

По отношение на останалите фактурирани услуги (Безплатен протеинов шейк за всеки клиент на MultiSport и Платени публикации в социалните медии) е отбелязано, че за извършване на същите е необходимо доставчикът да е извършил разходи, за които да разполага с документи, но той не е представил такива, не е представен приемо-предавателен протокол съгласно т.б на договора от 10.03.2020 г.

Органите по приходите са анализирали Отчетна форма от 15.11.2020 г., като са констатирани, че същата е подписана между представители на ревизираното лице и "Фит инвест България" ЕООД, но от 21.09.2020 г. наименованието на дружеството вече е променено на "Некст левъл фитнес" ЕООД, и в тази връзка посочването на предишното наименование поражда съмнение за антидатиране на документа.

Ревизията се е позовала на обстоятелството, че ревизираното лице и доставчикът са свързани лица, поради което същите имат възможност да съставят и да антидатират документи, поради което не е кредитирала с доверие представената отчетна форма.

В рекапитулацията ревизията е достигнала до извода, че след като не е доказано ползване от жалбоподателя на фактурираните услуги, както и липсата на документи, удостоверяващи извършени от задълженото лице разходи във връзка с изпълнение на фактурираните услуги, не се доказва реалното изпълнение на същите. Ревизиращите органи са приели, че представените документи не доказват извършвани действителни доставки на услуги по спорните фактури. На основание чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1 ЗДДС, във връзка с липса на реално получена доставка на услуга по смисъла на чл.9 от същия закон, на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактура № 1...146/30.11.2020 г. и № 1...148/30.11.2020, издадени от "Некст левъл фитнес" ЕООД.

Във връзка с всички описани по-горе констатации на жалбоподателя са определени и лихви за ДДС, посочени в таблицата на РА.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред. С тази жалба дружеството-жалбоподател е представило Допълнително споразумение от 02.01.2020 г. към Договор за предоставяне на спортни и възстановителни услуги от 30.10.2018 г. между тях, с което на изпълнителя са възложени още дейности: разширяване на мрежата от центрове; предоставяне възможност на притежателите на карти да ползват услугите на професионален треньор, инструктор и персонал, обучен да оказва първа помощ по време на спортните дейности и съоръженията; добавяне на нови спортни дейности, достъпни за притежателите; предоставяне на възможност за използване от притежателите на услугите и дейностите, запазени за клубните дейности на изпълнителя; осигуряване на предварително писмено съгласие на възложителя за маркетингови и промоционални дейности, насочени към

притежателите, състоящи се в предлагане на допълнителни услуги или стоки в зависимост от броя на посещенията в съоръженията на изпълнителя; сътрудничество с трети страни, за да може да се приложи стратегията за развитие на възложителя. Страните са уговорили допълнително възнаграждение за указаните допълнителни дейности. Към допълнителното споразумение е представена отчетна форма от 30.11.2020 г., както и констативни протоколи за приемане на услугите, придружени със снимков материал.

Към същата жалба дружеството е приложило и договори с предмет на заснемане и монтаж на видеоклипове с тренировка, сключени с "Офис кондиция" ЕООД (л.132) и фактура № 16/08.05.2020 г.; с "Позитив продакшънс" ЕООД от 20.10.2020 г. (л.138) и фактура № 26/21.10.2020 г.; с "Инициали арт бутик" ЕООД (л.142) и фактури № 30/12.10.2020 г., № 21/28.06.2020 г., № 27/29.07.2020 г., № 26/31.08.2020 г., № 34/02.11.2020 г., като са приложени документи за плащане по тях по банков път.

С Решение № 505/04.04.2022 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, РА е потвърден в обжалваната пред Съда част.

По делото беше допусната **съдебно-компютърно-техническа експертиза** с вещо лице Е. Ж., която даде заключение по следните задачи:

1. Имало ли е "Некст левъл фитнес" ЕООД техническа възможност, тоест собствени или наети материални ресурси (уреди, техника, съоръжения и т.н.) чрез които през 2020 г. да изпълни услугите, подробно описани във ф-ра № 146/30.11.2020 г. и № 148/30.11.2020 г. а именно: аз измерване на телесно тегло на клиенти, за инкорпориране на логото на MultiSport на сайтовете на фитнес-клуб веригите Т. Fit и N. L., за заснемане на видеа и организиране на зала за групови тренировки чрез използване на налично оборудване, за осигуряване на парк-място за техниката за отпечатване със собствена техника на рекламни брошури и стикери.

2. Съществуват ли публикации в Интернет, както и информация върху технически носители, които показват осъществени от "Некст левъл фитнес" ЕООД през 2020 г.: поставяне на логото на MultiSport; на сайтовете на фитнес-клуб веригите Т. Fit и N. L., публикации във Facebook и Instagram профилите на фитнес-клуб веригите Т. Fit и N. L., указващо сътрудничество с Б. С., промотиране в социалните мрежи в профилите на фитнес-клуб веригите Т. Fit и N. L. на онлайн тренировки; публикуване видеа от тренировки, направени в центрове на "Некст левъл фитнес" ЕООД.

По делото беше допусната **съдебно-счетоводна експертиза** с вещо лице П. К., която даде заключение по следните задачи:

I. От Съда:

1. За документирани на спорните доставки има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи или др. подобни; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя и при доставчика.

2. Отчел ли е доставчикът приходи от спорните фактури.

3. Има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати.

4. Доставчикът разполагал ли е с наети работници/служители - на какви длъжности; с каква квалификация е всеки един от тях; има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ.

5. Доставчиците разполагали ли са с ДМА и какви, къде са били заведени; има ли осчетоводени при него покупки на материали и консумативи.

6. Да установи начина на остойността на процесните услуги, има ли предаване на резултата от услугите и по какъв начин е станало това; възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с посочените в т. 1 съпътстващи документи.

8. Имат ли страните по сделките наети или собствени транспортни средства, има ли назначени шофьори; има ли издадени и осчетоводени документи за осъществен транспорт във връзка с услугите, предмет на доставката - при жалбоподателя и при доставчика; ползвани ли са услугите на превозвачи и къде счетоводно е отразено това.

9. Имат ли връзка получените доставки с извършваната от жалбоподателя икономическа

дейност през ревизирия период.

10. Редовно ли са водени счетоводствата на доставчика и на жалбоподателя.

II. От жалбоподателя:

Осчетоводил ли е издателят на фактурите разходи във връзка с изпълнение на услугите, отразени във фактура № 1...146/30.11.2020 г. с предмет Предоставени рекламни услуги съгласно договор за периода от 01.11.2020 г. до 27.11.2020 г., с данъчна основа 5 760 лв. и ДДС 1 152 лв., и по фактура № 1...148/30.11.2020 г. с предмет Предоставени рекламни услуги и наем на оборудване през 2020 г. съгласно договор, с данъчна основа 433 905 лв. и ДДС 86 781 лв.

Съдът ще коментира експертните заключения при излагане на правните си изводи.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха следните **писмени доказателства**: представени от жалбоподателя: ел.фактура № 719/07.10.2020 г., издадена от "Некст левъл фитнес" ЕООД към "Мейт България" ЕООД; Анекс към договор от 10.03.2020 г. ведно със снимков материал (л.275); уточнение относно предмета на оспорване по делото, както и линкове за извършени публикации в социалните мрежи (л.350); договор за рекламни услуги от 01.08.2018 г., сключен с "Фит инвест България" ЕООД и договор за интернет маркетинг услуги от 03.11.2020 г., сключен с "Диномика" ООД (л.389); документите, по които е работило вещото лице по съдебно-счетоводната експертиза (л.439); представеното от ответника уточнение относно потвърдената част на РА при обжалването по административен ред (л.353); удостоверение от третото неучастващо лице "Борика" АД за квалифицирани електронни подписи по реда на ЗЕДЕУУ, издадени за органите по приходите, подписали електронно ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА (л.325).

По делото бяха разпитани следните **свидетели**:

А. Д. Г.. Свидетелят заяви, че работи в "Некст левъл фитнес" ЕООД от 2016 г. Жалбоподателят "Бенефит системс България" ООД е техен партньор, като са им предоставени фитнеси за техни клиенти. Фирмата има собствени фитнес зали. През 2020 г. са извършвали рекламни услуги за "Б. системс България". Рекламите са бил позиционирани на онлайн платформи и заснемане на тренировки. Тогава е било времето на пандемията и целият бизнес се е придвижил към онлайн пространството. Фирмата е осигурявала достъп до своите платформи за заснемане на клипове, техника, служители, както и инструктори на хонорар. Имало е различни кампании като Ден на отворени врати, маркетинг, продуктово позициониране. Фирмата е правила реклама на М. като търговска марка, притежавана от жалбоподателя "Бенефит системс България" ООД. Услугата е реализирана за достъп чрез пластика, на която има визия на рекламата, за да стане ясно на клиентите. Събитията в интернет са правени така: в б от фитнес залите на фирмата е имало специална апаратура за измерване на телесни показатели и с цел да бъде популяризирана, фирмата е правила реклама едновременно на своите фитнеси и на М., като предоставят самото устройство. Същото е модерна машина, с която се свалят показатели и информация за тялото, и се прави с инструктор. От информацията се разбира дали клиентът трябва да отслабне или да качи килограми, на какво трябва да се наблегне, след направения анализ се планират следващи стъпки. Това е правено съвместно с М.. Свидетелят сподели, че за популяризиране на търговската марка са имали доста реклами, с достъп до социалните мрежи с логото, с надпис, имало е и онлайн материали. Някои материали са поставяни в залите, където има телевизори и на тях се излъчва реклама. Залите са позиционирани в молове, в П. център, в подлеза на НДК, на "С. шосе", в "Л." и в "М.". Заяви, че фирмата е имала маркетингова стратегия, планиран и предвиден дизайн, изработен от дизайнери от маркетингова компания. Дизайнерът планира и прави цялата визия, а маркетинговата агенция прави производството по дизайна. За уеб сайта е поставяно лого на фитнеса, а външното лого е на М.. Свидетелят допълни, че се работи ексклузивно, с маркетингова агенция, която поддържа социалните мрежи. В техните зали са били заснемани онлайн, там има 25-30 камери, като служителите са се грижили да има достъп до залите и фитнес оборудването за тренировките. Фирмата е помагала за логистика и

заснемане на тренировките, които са заснемани почти всеки ден. Освен онлайн заснемането е имало и включване на живо с времетраене 30-50 минути. Когато е имало ден на отворените врати, не е било изисквано посетителите да се чекират, и така те са си спестявали брой посещения. Свидетелят описва събитието Б. активен на М. с цел популяризиране на спорта, в което те са имали участие като партньори.

Ц. С. Т.. Свидетелят сподели, че от м.март 2020 г. е изпълнителен директор на "Ф. инвест интернешънъл" и към момента заема този длъжност. Фитнес клубовете се намират само в С., които в момента са 9 на брой, с площ от 900 до 1800 кв.м, разполагат с най-модерно оборудване в залите, с добри тренъори, на трудов договор са назначени към 60 души. Дневната посещаемост е различна, но има винаги от 500 до 700 човека. Залите са оборудвани с телевизори, където може да се види в един и същи момент излъчване на реклами. Фирмата работи с М. карти, които позволяват да се посещават залите по желание, но само за един вид мероприятие. Свидетелката допълни, че "Бенефит системс България" ООД са посредничали за този вид услуга, картите да стигат до крайния клиент. Имало е различни активности: Дни на отворени врати, като с карта мултиспорт може да се влиза във всеки клуб; Ден на маратонката с безплатен шейк за картодържачи. За заснемане на място на видеоклипове, които са били качвани на онлайн платформи, от страна на фирмата е било осигурено място, техни служители са били ангажирани за обслужване през цялото време на заснемането, от страна на жалбоподателя грижата е била само за камера за заснемане. Целта е била в онзи момент да задържат клиентите, поради пандемията, заради която фитнесите не са работили. Било е предприето излъчване онлайн, за да може да се спортува в домашни условия. Свидетелката лично не е подписвала договорите, това е ставало от изпълнителния директор на компанията майка „Ф. инвест интернешънъл“ като 100% собственик. Тъй като обемът е голям, събитията са били разработвани за цялата година, има обяви и споделяния на тези събития. Във фитнес клубовете е направена промяна и ремонт в края на 2020 г., началото на 2021 г. Фирмата е разполагала с 9 фитнес клубове в С.: фитнес С., И., Академик, клуб в подлеза на НДК, на "С. шосе", новооткрит фитнес в "Д." и на [улица], на [улица]. Съдът ще коментира свидетелските показания при излагане на правните си изводи.

При така установената фактическа обстановка Съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията.

РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда да разреши спора по същество.

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното производство, в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана година.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: т.1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или т.2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. От представената по делото Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С., следва изводът, че ЗВР и последващите ЗИЗВР са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация.

РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл.117, ал.1 и ал.2 ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на дружеството по електронен път. Не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде възражение срещу РД.

РА отговаря на изискванията за съдържание по чл.120, ал.1 ДОПК предвид препращането към мотивите на РД изцяло. РД и РА са издадени от компетентни органи, такива на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща

промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

По делото са представени справки от публичните регистри на "Борика" АД за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали РА, както и за лицата, издали ЗВР. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство, а освен това са събрани и служебно от Съда.

Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция) доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА QES, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписалите го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org><https://www.b-trust.org/>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията, както и че органите по приходите, извършили ревизията, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите

на издаване на РД и РА.

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетото по делото удостоверение, издадено от трето лице, издател на КЕП – "Борика" АД. От същото се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложенияте към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР и РА са надлежно подписани.

Предвид гореизложеното оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

По приложението на материалния закон Съдът намира следното:

Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се изразява в прехвърляне правото на собственост върху същите. Поради това правният спор по делото се свежда до това налице ли са действително извършени доставки на стоки и услуги по процесните фактури.

За признаване на спорното право е релевантно възникването на данъчно събитие, което според чл.25, ал.2 ЗДДС възниква на датата, на която е прехвърлена собствеността върху стоката. От гледна точка на формалната логика наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизирият данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

В закона няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл.70, ал.5, но по аргумент от противното това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по смисъла на чл.9 ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока е "неправомерно" по смисъла на чл.70, ал.5 от закона и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит.

За да откаже претендираното от жалбоподателя право на данъчен кредит по спорните фактури, органите по приходите са приели, че няма доказателства, които да установяват реална сделка по тях. В съдебното производство жалбоподателят също не доказа, че доставки по разглежданите фактури реално са извършени. При липсата на убедителни доказателства в този смисъл Съдът не приема за доказано извършването на доставките. Нито в ревизионното, нито в хода на съдебното производство са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалността на процесните доставки.

Тежестта на доказване е правото на Съда да приеме за неслучил се всеки факт за чието съществуване няма доказателства по делото. По аргумент от нормата на чл.171, ал.4 АПК, тя е приложима когато Съдът е дал указание на страната, носеща тежестта на доказване (в случая – жалбоподателя), че е длъжна да докаже релевантния факт (действителното изпълнение на спорните доставки на услуги), които указания са му дадени с разпоредителното заседание.

Още с разпоредителното заседание Съдът указва на жалбоподателя, че носи доказателствена тежест да установи съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в жалбата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, включително реалното осъществяване на доставките, по които ревизията му е отказала правото на данъчен кредит, като може да ангажира всички допустими доказателства; като следва да установи

изпълнението на услугите, при това именно от лицето, сочено за доставчик. С така указаната му тежест на доказване жалбоподателят не се справи.

При разпределение на доказателствената тежест между страните решаващо е обстоятелството каква правна последица страната претендира като настъпила. Относно фактите, обуславящи тази последица, съответната страна носи доказателствената тежест. Основно място тук има нормата на чл.154, ал.1 ГПК, съгласно която всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Доказателствената тежест не означава задължение за представяне на доказателства. Принципът за дирене на обективната истина и служебното начало в процеса налагат Съдът да основе констатациите си за всеки факт върху наличните доказателства, без значение дали те са представени от страната, чиято е доказателствената тежест относно този факт, от противната страна по спора, или са издирени служебно от Съда. При това положение въпросът за доказателствената тежест се свежда до последиците от недоказването. Доказателствената тежест се състои в правото и задължението на Съда да обяви за ненастъпила тази правна последица, чийто юридически факт не е доказан. Това разбиране произтича от задължението на Съда да реши делото по същество, като може да отмени изцяло или частично ревизионния акт в обжалваната част или да отхвърли предявената жалба, независимо дали в съдебното производство страните са ангажирали доказателства. Изпълнението на това задължение от страна на Съда означава при отсъствие на доказване, да се приеме, че недоказаното не е осъществено. А щом не е осъществен юридическият факт, не могат да настъпят последиците, които съответната материалноправна норма свързва с неговото проявление.

Ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълно насрещно доказване, че доставките по фактурите са реално извършени, като в тази връзка му е указана тежестта на доказване.

Съдът намира, че такова доказване по делото не бе проведено.

Жалбоподателят не се справи с доказателствената тежест и доказа претендираното от него и отречено от ревизията право. По делото не са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалността на процесните доставки.

Към спорните фактури има съставени договори, с които жалбоподателят е възложил на доставчика извършването на разнородни по вид и характер услуги. Договорите обаче не са достатъчно информативни, тъй като в тях услугите са формулирани пределно общо.

Така в Договор за услуги от 27.03.2019 г., представен към **фактура № 1...146/30.11.2020 г.**, е уговорено, че доставчикът като изпълнител ще извършва маркетингови, рекламни и посреднически услуги, насочени към популяризиране на предимствата и ползите от използването на MultiSport карти, както и популяризиране на услугите и марката MultiSport като цяло. В насока конкретизация на видовете услуги страните са постигнали съгласие изпълнителят да идентифицира подходящи целеви групи от потребители и да ги информира за предимствата от ползване на картите; да подготвя диференцирани и целенасочени рекламни кампании за всяка група; да организира такива кампании и рекламни дейности; да предлага промоционални посещения по различни поводи; да организира отпечатване на рекламни материали за MultiSport карти и други услуги, да ги излага и разпространява на подходящи места; да оказва съдействие на възложителя във връзка с намиране на добре подготвени и опитни лектори за събитията, организирани от възложителя за работодатели и техните служители по различни теми, свързани с редовната спортна дейност и здравеопазването. Дори така формулирани обаче, услугите не дават задоволителен отговор на въпроса в какво се изразява дължимото от изпълнителя поведение, което впоследствие да може да бъде проследено както от страните, така и от Съда в аспекта на отчитане изпълнението на услугите. Става ясно, че страните не са се споразумели по съществените елементи на сделките.

Единствено по отношение на две от възложените услуги е постигната по-висока степен на

конкретика:

При услугата организация и провеждане на промоции за притежателите на MultiSport карти, е договорено предлагане на безплатни фитнес тренировки или посещения на групови спортни дейности, безплатни посещения на нови видове тренировки или дейности.

При услугата организация на брендиране фитнес клубовете, оперирани от изпълнителя, с рекламни материали за възложителя и MultiSport карти, е договорено: а/ поставяне на roll-up банери, рекламиращи марката на възложителя и MultiSport карти, б/ поставяне на брошури, стикери и други информационни материали на възложителя и MultiSport карти, в/ поставяне на рекламни плакати и банери на възложителя и MultiSport карти, г/ показване рекламите на възложителя и MultiSport карти на мултимедийните екрани със съдържанието, предоставено от възложителя.

Нито една от тези, повече или по-малко конкретизирани услуги, не е доказано по делото да е изпълнена, при това именно от лицето, сочено за доставчик. Страните са уговорили месечно изпълнение, което предполага ежемесечно отчитане на извършеното по него. Т. отчитане, под никаква форма, не е налице. За пръв път разискваната негативна за жалбоподателя констатация е направена в протокола за извършена насрещна проверка на доставчика. Доказателства за изпълнение не е представило и самото ревизирано лице в отговор на връченото му искане от ревизиращия екип – изрично в РД е вписана констатация, че не са представени протоколи или други документи за приемане на работата по договора. Положителен извод в тази насока не е дадено и от ССЕ, по която вещото лице е посочило сключения договор, но не е констатирало да са съставени документи за приемане на възложената работа или по някакъв друг начин същият да е изпълнен. Посочено е отчитане на дейностите чрез снимков материал. При преглед на същия обаче не се откриват поставени roll-up банери, плакати, стикери и други информационни материали на възложителя и MultiSport карти в обектите, експлоатирани от изпълнителя и доставчик по фактурите.

Не е установено по какъв начин доставчикът е оказал съдействие на възложителя във връзка с намиране на добре подготвени и опитни лектори за събитията, в случай че такива са намерени – колко опитни и подготвени са били те, какви и колко на брой събития са проведени, по какъв начин е отчетено и провеждането им.

Относно услугата продуктово позициониране, което съгласно дадените от ревизираното лице обяснения пред ревизията е ставало чрез брошури, стикери и други информационни материали, разпространявани на видно място в клубовете, не е доказано някому да е било възложено отпечатване на такива рекламни материали, същите да са отпечатани и предадени за разпространение. Не е ясно как е постигнато споразумение за дизайн и за съдържанието на печатните материали. Не е ясно за кой обект по колко бройки от материалите са разпратени за разпространение.

Наред с това даденото пред ревизията обяснение от ревизираното лице, че отговорни за изпълнението на услугите са били съответните управители на обектите, не кореспондира с договора, доколкото в него такива съглашения не са постигнати.

На следващо място е останало недоказано ревизираното лице да е извършило разходи за брошури, стикери и други информационни материали, които съгласно договора са за сметка на възложителя. ССЕ също не установи това благоприятно за жалбоподателя обстоятелство, и то следва да се приеме за недоказано и в съдебното производство.

В текста на чл.5 страните по договора са се съгласили, че ежемесечно ще планират услугите, като това ще става предварително за всеки месец преди месеца на предоставяне на услугите. Допълнено е, че ще се провеждат редовни срещи, обмен на кореспонденция по ел.поща или телефонни разговори, като постигнатите на тези срещи споразумения ще са задължителни за страните (чл.7); както и че инструкциите на възложителя ще са задължителни за изпълнителя (чл.10). Нито едно подобно споразумение, нито една инструкция в писмен вид не фигурира по делото, като и разпитаните по делото свидетели не дадоха показания в горния смисъл.

Налага се изводът, че не е доказано изпълнението на договора за услуги от 27.03.2019 г., а

фактура № 1...146/30.11.2020 г. с начисления в нея ДДС е издадена без основание. По делото не се доказва, че предметът на фактурата съответства на изпълнението на насрещната престация по представения договор, доказано с факти от обективната действителност, т.е. че плащането съставлява действително насрещна престация на приета услуга от възложителя, която има връзка с действителността.

Нещо повече: предметът на фактурата е посочен като: "Предоставени рекламни услуги, съгласно договор за периода от 01.11.2020 г. до 27.11.2020 г.". Така формулиран, предметът не дава отговор на въпроса нито в какво се изразяват фактурираните услуги, нито по кой договор на били предоставени. При това положение фактурата може да бъде съотнесена към кой да е от множеството договори, сключени от ревизираното лице. По съдържание тя не отговаря на изискванията по чл.7 ЗСч, тъй като не съдържа информация за вида и естеството на услугата. Предметът на фактурата не позволява да се определи както видът на доставката, така и количеството на услугите, което води до извод, че същата не отговаря на изискването и на чл.226, т.6 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и на чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС. Неяснотата относно предмета на доставката не е преодоляна чрез съпътстващия фактурата документ, което възпрепятства установяването на съответствие на действително извършените сделки, възможността за доказване реалността на доставките, респективно установяване настъпването на данъчното събитие, и е самостоятелно основание за отказ на право на данъчен кредит по фактурата.

Съдът намира, че с основание ревизията се е позовала на липсата на информация защо фактурираната стойност се различава от цената по договора. В последния е уговорено месечно възнаграждение в размер на 800 лв. плюс ДДС за всеки фитнес клуб. Същевременно във фактурата единична цена е в размер на 720 лв. без ДДС за всеки обект. Тази неяснота разколебава вярата в действителното осъществяване на фактурираните услуги.

Констатацията за отказан данъчен кредит в размер на 1 152 лв. по фактура № 1...146/30.11.2020 г. е законосъобразна и следва да бъде потвърдена.

В Договор от 10.03.2020 г., представен към **фактура № 1...148/30.11.2020 г.**, е уговорено, че изпълнителят ще предоставя услуги, насочени към популяризиране услугите на възложителя в социалните мрежи и интернет; ще позиционира рекламни банери и логото на MultiSport в своя интернет сайт, организира събития, ще осигурява възможност и ресурси за заснемане на видеа за целите на кампании и други свързани с това услуги. В насока конкретизация на видовете услуги страните са описали същите в Приложение №1 към договора. Съдът констатира, че в същото са посочени разнообразни видове дейности, които обаче също не се отличават с достатъчна степен на конкретизация, като е видно, че страните не са се споразумели по съществените елементи на сделките, като същите ще бъдат разгледани по отделни пера по-долу:

- Безплатна протеинова активност, изразяваща се в предоставяне на безплатен протеинов шейк за всеки клиент. Не е ясно на кое събитие или на кои събития са били предоставяни протеиновите шейкове. Не е ясно за кой обект по колко бройки от шейковете са разпратени за предоставяне. В представената от жалбоподателя (но не и от доставчика) Отчетна форма от 15.11.2020 г., на която Съдът ще се спре по-подробно надолу в изложението си, са посочени две дати на проведени събития – 25.01.2020 г. и 26.01.2020 г., без да са описани същите събития и без да е посочено в кои обекти са проведени. Съдът намира за невъзможно с указаната отчетна форма да се приема изпълнението на услуги, за които се твърди да са извършени през м.януари 2020 г., *преди сключването на договора*, който е от 10.03.2020 г. Не е ясно откъде са закупени шейковете и как са доставени. Не са ангажирани доказателства жалбоподателят да е извършил разходи за шейковете, които съгласно договора са за сметка на възложителя. ССЕ също не установи това благоприятно за жалбоподателя обстоятелство, и то следва да се приеме за недоказано и в съдебното производство.

- Безплатно измерване на телесно тегло за клиенти, ползващи картата Multisport. От заключението на СТЕ и от показанията на свидетелите се установи, че доставчикът е имал на

разположение уреди за измерване на теглото. Не е ясно обаче в кои обекти са В представената от жалбоподателя Отчетна форма от 15.11.2020 г. са посочени два периода на проведени измервания – 10.06.2020 г. и 16.11.2020 г., без е посочено в кои обекти са проведени. Освен това в отчетната форма е описано за какво е изразходван планираният бюджет, но не и конкретно какви дейности са отчетени; не са посочени и имената на провелите ги инструктори.

- Инкорпориране логото на MultiSport на сайтовете на изпълнителя и публикации в неговите Facebook и Instagram профили; промотиране в официалните профили на изпълнителя във Ф. и Инстаграм на онлайн тренировки, организирани от възложителя; както и платени публикации в социалните медии. Така, както са описани, възложените услуги нямат никаква конкретика, свързана с въпросите какво е рекламното послание, каква е преследваната цел, предоставено ли е на изпълнителя творческо задание, трябва ли последният да се придържа към него, същото съдържа ли параметри на кампанията и какви.

В тази част на спора с протоколно определение от 08.12.2022 г. Съдът даде указания на жалбоподателя че следва да ангажира доказателства за начина, по който са възложени и уточнени рекламните послания, външния вид на рекламните, начина на излъчването им, поредността и броя на излъчванията, освен това следва да ангажира доказателства от архивни сайтове, където са били излъчвани рекламните съобщения, като това може да стане с представяне на информация от собствениците на сайтовете опериращи с тях, като може да ангажира и доказателства за начина по който е договорено разполагането на съобщения в самите интернет сайтове.

Жалбоподателя като страна, която черпи благоприятни за себе си правни последици от доказване реалността на спорните услуги, не се справи с тежестта на доказване.

Постигнатите договорености налагат да има оживена кореспонденция между страните, от които да се определи естеството и обемът на възложените услуги. Такива документи обаче не са представени. Липсата на съпътстваща договора водена търговска кореспонденция поставя неяснота как са възложени услугите и одобрени ли са от възложителя подготвените рекламни продукти. Няма доказателства за проведени работни срещи.

От преглед на договора се установява, че в чл.6 страните са постигнали съгласие плащането да става след предаване на услугите, което да става с подписване на двустранен приемо-предавателен протокол.

При извършената му насрещна проверка доставчикът е представил само договора с Приложение №1, а за разлика от него жалбоподателят е представил на ревизията договора и Приложение №1, придружени с Отчетна форма от 15.11.2020 г. Същата е изследвана от ССЕ, като вещото лице е дало заключение, че тя е с характер на приемо-предавателен протокол.

В случая отчетната форма не следва да бъде кредитирана, тъй като тя страда от редица пороци. На първо място в нея по всяка една позиция липсва указание за наименованието и местоположението на обекта, в който се твърди да са извършени услугите. На второ място отчетната форма страда от изключително тежък порок на формата, изразяващ се в **антидатиране** на същия.

Това е така, защото отчетната форма, издадена на **15.11.2020 г.**, визира събития, които още не са настъпили към момента на съставянето ѝ – с нея се отчитат услуги, които се твърди да са изпълнени за срок от **30.11.2020 г. до 18.12.2020 г.** (стр.3 от Отчетната форма). Освен това, по-горе Съдът установи, че на стр.1 в същата отчетна форма са посочени две дати на проведени събития – **25.01.2020 г. и 26.01.2020 г.**, които са приети преди сключването на договора на **10.03.2020 г.** С основание ревизията се е позовала на обстоятелството, че страните по договора са свързани лица, поради което имат възможност да съставят и да антидатират документи, и правило поради това не е кредитирала представената отчетна форма.

Същевременно изслушаната ССЕ не е дала заключение за редовност на счетоводствата, водени от доставчика и от жалбоподателя. Достоверността на датата на обсъждания частен

документ принципно има отношение към редовността на счетоводствата, водени от доставчика и от жалбоподателя. Предвид липсата на констатация за редовност на воденото счетоводство на търговеца не следва да се приема, че разглежданият документ има за достоверна дата тази, посочена в него. Не е доказано въз основа на документа да са извършени счетоводни записвания в книгите на търговеца. ССЕ не е и изследвала въпроса дали доставчикът е отчетел приходи по тази отчетна форма и изобщо по издадената фактура.

В тази връзка следва да се има предвид разпоредбата на чл.182 ГПК, според която вписвания в счетоводни книги се преценяват от съда според тяхната редовност и с оглед на другите обстоятелства по делото. В същия смисъл е и нормата на чл.51 ДОПК: вписванията в счетоводните книги се преценяват според тяхната редовност в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и с оглед на другите обстоятелства, установени в хода на производството. При това положение въпросният документ не може да служи като годно доказателство в подкрепа становището на жалбоподателя за реалност на извършената доставка. Ето защо не може да се приеме, че отчетната форма е в състояние да обвърже конкретното юридическо лице и да го задължи по изпълнението на доставката. В самата фактура липсва препратка към отчетната форма и фактурата не може да бъде съотнесена към съответния акт.

В заключението на ССЕ също не е дадено категорично становище дали първичните счетоводни документи могат количествено и видово да се обвържат с изследваните съпътстващи документи. ССЕ сочи само приемане на работата с Отчетната форма. Тя обаче е дискредитирана по изложените съображения и не позволява да се кредитира експертното заключение в тази негова част.

Позовавайки се приложения снимков материал, жалбоподателя твърди, че същият установява изпълнението на услугите. Прегледът на същия обаче налага извода, че от него установява само физическо позициониране логото на ревизираното лице в клубовете на доставчика, а в договора е заложена услуга инкорпориране логото на *MultiSport на сайтовете* на изпълнителя.

Все в този ред на мисли СТЕ е дала заключение, че от архива на сайта се установява инкорпориране логото на жалбоподателя, но от приложенияте в експертното заключение екранни снимки (скрийншотове) е видно, че върху тях липсват дати. Липсват дати и върху приложенияте от жалбоподателя скрийншотове пред ревизията и в хода на съдебното производство (л.284).

Не води до различен извод преценката на представената в съдебното производство информация линкове за извършени публикации в социалните мрежи. При преглед на същите Съдът установи, че при активиране на повечето от тях резултатът е системно съобщение, че страницата не може да бъде намерена или не съществува, а наличният в социалната мрежа Инстаграм работещ линк сочи анимирано представяне логото на *MultiSport*, но не и че е налице публикуван рекламен клип на ревизираното лице.

Наред с това жалбоподателят не е приложил документите, използвани от вещото лице за изготвяне на заключението, които се намират извън кориците на делото. В тази връзка с протоколно определение от 08.12.2022 г. Съдът указва на жалбоподателя, че вещото лице няма удостоверителни функции, поради което непостъпването по делото на посочените писмени доказателства ще бъде пречка да се кредитира експертното заключение; и жалбоподателят следва да осигури постъпването на писмените доказателства ползвани от вещото лице и ненамиращи се в кориците на делото. По делото не е приложено нито едно от записаните видеа, прегледани от в.л. по СТЕ. След като жалбоподателят не прояви процесуална активност и не представи указаните му документи и материали, използвани от вещото лице, той следва да понесе последиците от недоказването.

На следващо място СТЕ е установила липса на публикации във Ф. и Инстаграм профилите на доставчика на онлайн тренировки, организирани от възложителя. Също така СТЕ не е изследвала въпроса относно платени публикации в социалните мрежи и не е дала позитивно

за жалбоподателя заключение за наличието на такива. Наред с това по делото жалбоподателят не ангажира доказателства за заплатени такива от негова страна. Пасивното процесуално поведение на оспорващата страна следва в случая да бъде санкционирано от Съда с прилагане на последиците от недоказването, които да се понесат от страната, носеща тежестта да докаже благоприятния за нея факт и той да бъде признат за неслучил се.

В хода на ревизионното производство жалбоподателят е твърдял, че услугите по видеозаснемане са изпълнени от рекламна агенция "Мейт България" ЕООД. Макар да е описал като приложения към обясненията си протокол за възложени реклами на рекламната агенция и оферта на оператор, тези документи не са представени. Не са представени и в хода на съдебното производство.

ССЕ, въпреки че имаше за задача да проследи да провери отчетени ли са разходи при подизпълнителя "Мейт България" ЕООД, както и отчетел ли е същият приходи по издадената фактура № 719/07.10.2020 г., не даде позитивно за жалбоподателя заключение. Вещото лице неколкократно е направило опити да се свърже с посоченото дружество и да изиска от него счетоводни документи за преглед, но опитите му са останали безуспешни. И в тази част на спора следва да се приложат последиците от недоказването.

Впоследствие жалбоподателят е променил защитната си стратегия, като пред Директора на дирекция ОДОП е представил договори с рекламни агенции и трети лица, сочени за подизпълнители: "Офис кондиция" ЕООД, "Позитив продакшънс" ЕООД и "Инициали арт бутик" ЕООД, с приложени фактури и документи за плащане по тях по банков път.

Съдът констатира, че договорът с "Офис кондиция" ЕООД е рамков и в него изрично е записано, че само урежда начина, по който ще се заявяват услугите, но не урежда намина на предоставяне на същите. Нещо повече – договорено е, че услугите ще се предоставят по изрично искане от "Бенефит системс България" ООД, а такива искания не са представени. По останалите договори е уговорено, че предаването на клиповете ще става посредством приемо-предавателни протоколи, а такива не са представени. Без да е доказано приемане на аудио-визуалните продукти, така представените договори са в състояние да докажат само възникнала облигационна връзка между страните, но не и фактическо изпълнение на договорените услуги.

Най-сетне Съдът намира за правилен извършения от ревизията анализ на Договор за предоставяне на спортни и възстановителни услуги от 30.10.2018 г., сключен между същите страни, с който страните са се споразумели за взаимно рекламиране, в т.ч. "Некст левъл фитнес" ЕООД се е задължило да публикува информацията относно сътрудничеството си с ревизираното лице на своя уебсайт, като последното се задължава да публикува на своя уебсайт информацията относно сътрудничеството си с "Некст левъл фитнес" ЕООД, както и обхвата на услугите, които притежателите имат право да използват в централите на партньора. След като страните са се споразумели взаимно да публикуват информацията относно сътрудничеството си и това, по обясненията на ревизираното лице е израз на партньорски отношения, не се дължи възнаграждение от която и да е от страните, то правилно ревизията е приела, че икономически не се обосновава какво е наложило да се сключи договор, с който за същите услуги да се дължи плащане от ревизираното лице по нов договор.

- Осигуряване на възможност и ресурси за заснемане на видеа за целите на кампании във връзка с MultiSport инициативите на възложителя, вкл.: използване на залата за групови тренировки и възпрепятстване екипа на обекта да заснемат техни тренировки; използване на оборудване – ластици, постелки, тежести, пилатес топки за тренировките и за създаване на атмосфера в кадъра; подосигуряване на паркомаясто, близо до входа, за разтоварване на техника; използване на аудио системата на залата и осветлението; служител, който да посреща и да изпраща, да почиства залата и да работи извънредни часове във връзка с тренировките; напитки за екипа и инструкторите; използване на съблекалня и душеве.

В тази част договорът страда от неясноти и противоречия, доколкото не става ясно в какво се изразява услугата, особено в частта „възпрепятстване екипа на обекта да заснемат техни

тренировки“ и са какво тя подпомага дейността на ревизираното лице като възложител. Неясно е и какво налага разтоварване на техника, при положение, че е договорено изпълнителят да осигури спортното оборудване за създаване на атмосфера в кадъра, и както е записано в предмета на фактурата „наем на оборудване“.

По отношение на услугата по заснемане на видеоклипове вещото лице по СТЕ уточни в с.з. на 01.06.2023 г., че не са представени доказателства за това, може да са дадени на подизпълнител, тъй като това не е дейност на жалбоподателя.

- Организиране и провеждане дни на отворените врати с N. L. и карти MultiSport, както и Отворени дни с MultiSport – "Б. активен". По тази позиция на етапа на договарянето липсва каквато и да била конкретика по договорените услуги и каква е връзката им с дейността на ревизираното лице. Известна яснота дава Отчетната форма от 15.11.2020 г., според която на 09.08.2020 г., на 06.09.2020 г. и на 23.09.2020 г. в деветте клуба N. L. посетителите с карти MultiSport са имали безплатен достъп до услуги в обектите. В тази насока бяха дадени показания от свидетелите Г. и Т. – те споделиха сведения относно събитията, като споделиха, че с карта М. е можело да се влиза във всеки клуб. Обаче нито свидетелите, нито отчетната форма дават информация кои спортни услуги са били включени в събитието Отворени дни, дали безплатният достъп се е отнасял за всички предлагани в залите услуги или за част от тях, и за какъв брой услуги се е отнасял.

Макар да са включени като приети с Отчетната форма от 15.11.2020 г., не следва да се приеме за доказано и тези услуги да са реализирани, тъй като същата отчетна форма е напълно дискредитирана, за което Съдът изложи обстойни мотиви.

Разплащането по фактурите е изолирано доказателство и самт по себе си не обосновава реалността на разглежданите доставки.

Не може да се приеме, че само с издаването на фактурите между страните по доставките са сключени сделки с конкретен предмет, защото същият изобщо не е конкретизиран във фактурите. Посочен като: "Предоставени рекламни услуги и наем на оборудване през 2020 г. съгласно договор", предметът не дава отговор на въпроса нито в какво се изразяват фактурираните услуги, нито по кой договор на били предоставени. При това положение фактурата може да бъде съотнесена към кой да е от множеството договори, сключени от ревизираното лице. По съдържание тя не отговаря на изискванията по чл.7 ЗСч, тъй като не съдържа информация за вида и естеството на услугата. Предметът на фактурата не позволява да се определи както видът на доставката, така и количеството на услугите, което води до извод, че същата не отговаря на изискването и на чл.226, т.6 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и на чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС. Неяснотата относно предмета на доставката не е преодоляна чрез съпътстващите фактурата документи, което възпрепятства установяването на съответствие на действително извършените сделки, възможността за доказване реалността на доставките, респективно установяване настъпването на данъчното събитие, и е самостоятелно основание за отказ на право на данъчен кредит и по тази фактура.

Твърдението на органа по приходите за липса на реално изпълнение на предмета на фактурираните услуги представлява по същество твърдение за издаването на фактура с невярно съдържание. Правото на Съюза не е пречка, държавите членки да считат съставянето на фактури с невярно съдържание за част от данъчна измама и в този случай да не допускат освобождаване – Решение на Съда на ЕС от 7 декември 2010 г. по дело C-285/09, § 48 и 49. Следователно Съдът съобразно твърденията на органа по приходите, че не е доказано доставките да са осъществени от посочения във фактурите доставчик, следва да провери дали е измама или злоупотреба при издаването им.

С оглед констатираното по-горе антидатиране на приемо-предавателния протокол (Отчетна форма), Съдът намира, че отговорът на този въпрос е положителен.

Налага се изводът, че не е доказано и изпълнението на договора от 10.03.2020 г., а фактура № 1...148/30.11.2020 г. с начисления в нея ДДС е издадена без основание. По делото не се доказва, че предметът на фактурата съответства на изпълнението на насрещната престация по

представения договор, доказано с факти от обективната действителност, т.е. че плащането съставлява действително насрещна престация на приета услуга от възложителя, която има връзка с действителността.

Констатацията за отказан данъчен кредит в размер на 86 781 лв. по фактура № 1...148/30.11.2020 г. е законосъобразна и също следва да бъде потвърдена.

Относими и за двете спорни фактури са следните мотиви на Съда, свързани с естеството на ДДС като косвен и многофазен данък. Данъчният кредит произтича не от издадената от доставчика фактура, а от извършената от него доставка. От така възприетото разбиране следва, че подлежащият на приспадане от получателя ДДС като данъчен кредит е именно данъкът, начислен и дължим от доставчика, при това само когато този ДДС е начислен правомерно. Претенцията за данъчен кредит на жалбоподателя, когато тя произтича от неизвършени доставки, ще противоречи на самата логика на облагането с косвения данък.

Нееднократно в свои решения ВАС е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя - чл.9, ал.1 ЗДДС, не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или извършването на услугата. Това означава, че наличието само на договор, респ. на фактура, не може да породи правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на стоки и/или услуги. За доказване на реалното изпълнение на доставките на стоки и/или услуги задължение е на получателя, за да може да упражни правомерно правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит да притежава доказателства за изпълнение на доставките. В този смисъл неоснователно е оплакването, че получателят е поставен в неравностойно положение. Този, който черпи права от доставката, а в случая това е получателят на стоките и услугите, следва да докаже наличието на всички положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС.

С оглед на практика на СЕС, според която, за да се признае право на приспадане на данъчен кредит при доставка на стоки или получаване на услуги следва да е налице осъществена доставка и да е издадена фактура за нея. В този смисъл е решението на СЕО по дело С-152/02. Жалбоподателят не е взел каквито и да са зависещи от него мерки, предметът на фактурите да има връзка с действително осъществена насрещна престация. На основание изложеното следва, че жалбоподателят не доказва добросъвестността си по повод на издаването на процесните фактури - тъй като не е изпълнил задълженията си да докаже, че действително е получил доставки на услуги по спорните фактури, че е положил всички разумни усилия за да избегне въвличането си в данъчна измама, и поради това не следва да му бъде признато правото на приспадане по данъка.

Анализираните факти и доказателствата за тях са обсъдени в съответствие с Решение от 21.06.2012 г. на СЕС по съединени дела С-80/11 и С-142/11. Съгласно т. 54 на същото, не противоречи с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама. Съгласно т.60 на решението, добрият търговец би могъл според обстоятелствата в конкретния случай, да проучи друг доставчик, от когото възнамерява да купува стоки или да получава услуги, за да се увери в неговата надеждност.

В конкретния случай може да се заключи, че получателят на спорните услуги не е положил грижата на добър търговец, обективните предели на която са очертани в т.60 от решението на СЕС.

От изложеното следва, че ползвайки право на приспадане на данъчен кредит по фактури, които не са обвързани с реални стопански операции от посочените в тях доставчици, жалбоподателят фактически участва в сделки, свързани с данъчна злоупотреба. Издаването и

използването от получателя на фактура с невярно съдържание, по която не е получил фактурирания резултат от посочения в нея търговец, с цел упражняване на данъчен кредит, може да се счита за данъчна измама - в този смисъл решение от 07.2012 г. по дело С-285/09, т.49.

Съгласно правомощията си по чл.160, ал.1, предложение първо ДОПК във връзка с Тълкувателно решение № 5 от 14.07.2004 г. на ВАС по тълк.дело № ТР-7/2004 г., ОС на съдиите, Съдът намира, че разпоредбата на чл.70, ал.5 ЗДДС се явява допълнително правно основание за отказа да се признае правото на приспадане на данъчен кредит по разглежданите фактури предвид недоказани реално извършени доставки по тях.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от непризнаване правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

С оглед изхода на спора искането на ответника за присъждане на разноски е основателно и следва да се уважи. Претендираното от ответника юрисконсултско възнаграждение, изчислено по реда на чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, възлиза на 7 720,78 лв. и в този му размер следва да се присъди в полза на ответника.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на "Бенефит системс България" ООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22220221001440-091-001/27.10.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., в частта, потвърдена с Решение № 505/04.04.2022 г. на Директора на дирекция Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно установените му задължения по ЗДДС, формирани от отказано право на данъчен кредит в размер на 87 933 лв. по фактури, издадени от "Некст левъл фитнес" ЕООД, ведно с начислените лихви за забава в общ размер 451,69 лв.

ОСЪЖДА "Бенефит системс България" ООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 7 720,78 лв. (седем хиляди четирисотин и единадесет лева и 51 ст.).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

СЪДИЯ: