

РЕШЕНИЕ

№ 551

гр. София, 01.02.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав,
в публично заседание на 24.01.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Диана Стамболова

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **7999** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба от „Л. К.“ – ЕООД – [населено място], представлявано от управителя С. Й. С. чрез адвокат Л. Т. срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22220621004004-091-001/28.02.2022 г., издаден от А. А. Д. – орган, възложил ревизията, и П. С. Д. – ръководител на ревизията, потвърден и изменен с Решение № 782/20.05.2022г. на Директор на Дирекция "ОДОП" С.. С РА за данъчен период м. 12.2020г. са установени задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/ общо в размер на 70 181,60 лв., ведно със съответните лихви за забава в общ размер на 7 993,54 лв., в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ по фактури на доставчици, подробно описани в акта. Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения РА, като издаден в нарушение на материалния и при съществени процесуални нарушения. Твърди, че органите по приходите не са изяснили всички обстоятелства от значение за установяване на публичните му задължения, което от своя страна е довело до погрешни фактически и правни изводи. Счита, че за реалността на доставките са ангажирани множество доказателства, както и че са извършени плащания към доставчиците. Сочи, че направените от органите по приходите изводи са в противоречие с решението на Съда на Европейския съюз /СЕС/ по дело С-324/11, съгласно което обстоятелството, че задълженото лице не е проверило дали издателят на фактурата е разполагал с необходимия персонал, за да може да предостави

въпросните услуги, дали е изпълнил задълженията си да декларира този персонал и дали персоналет на посочения издател е извършил съответните работи, не представлява обективно обстоятелство, от което може да се заключи, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че участва в сделка, свързана с измама с ДДС. Моли да бъде отменен като незаконосъобразен и необоснован обжалвания РА.

В съдебно заседание и по съществуващото на спора, жалбоподателят чрез процесуален представител поддържа жалбата. Моли за присъждане на сторените по делото съдебни разноски.

Ответната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220621004004-020-001/14.07.2021г., връчена на 15.07.2021г. по електронен път е възложено извършването на ревизия на „Л. К.“ – ЕООД за установяване на задълженията на дружеството за данък върху добавената стойност за периода от 01.12.2020г. до 31.12.2020г. По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК първоначалната заповед е изменена със Заповеди за изменение на ЗВР №Р22220621004004-020-002/13.10.2021г. и №Р-22220621004004-020-003/15.11.2021г. Всички заповеди по ревизионното производство са издадени от А. А. Д., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП П., определена да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК със Заповеди за оправомощаване №З-ЦУ-1659 от 05.05.2021г., №ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021г. и №З-ЦУ-2578/27.07.2021г. на заместник изпълнителния директор на НАП и Заповед №РД-01-287/10.05.2021 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220621004004-092-001/22.12.2021г., срещу който по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение, заведено с вх. №53-00-394/17.02.2022г. Възражението е обсъдено при издаване на ревизионния доклад и преценено като неоснователно.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22220621004004-091-001/28.02.2022г., издаден от А. А. Д. – орган, възложил ревизията, и П. С. Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП П. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 28.02.2022г. С него са установени задължения по ЗДДС, формирани в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 70 181,60 лв. по фактури, издадени от доставчиците от „Алфа Енерджи 08“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „Албашистбит“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „Авто Мотор Шоу“ ЕООД, ЕИК 11312933538.

Констатирано е, че основната дейност жалбоподателя е реклама, организиране на рекламни събития, PR обслужване, изработка и разпространение на рекламни материали за търговските марки „И.“, „Хюндай“ и „Нисан Сервиз“; посредничество, организиране на събития от всякакъв характер, дизайн, търговско представителство.

След анализ на събраните доказателства при извършените насрещни проверки и в отговор на връчените искания за представяне на документи и писмени обяснения на трети лица ревизиращият екип е направил извод, че на ревизирания субект не се

следва право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „Алфа Енерджи 08“ ЕООД, „Албашистбит“ ЕООД и „Авто Мотор Шоу“ ЕООД поради неизпълнение на предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, а именно липса на доказателства за реално извършени доставки.

1. Отказан данъчен кредит общо в размер на 38 400,00 лв. по фактури №0...141/28.12.2020г. и №0...142/30.12.2020г., издадени от „Алфа Енерджи 08“ ЕООД. И двете фактури са с предмет „социологическо проучване по договор“ и са на стойност 95 000,00 лв., съответно 97 000,00 лв.

На доставчика е извършена насрещна проверка, документирана с Протокол №П-22221021167052-141-001/15.10.2021г. Констатирано е, че на 21.07.2021г. дружеството е deregистрирано по ЗДДС на основание чл. 176 от закона по инициатива на органите по приходите. На „Алфа Енерджи 08“ ЕООД е връчено по електронен път искане за представяне на документи и писмени обяснения №П22221021167052-040-001/23.09.2021г. В указания от органите по приходите срок не са ангажирани релевантни доказателства за реално извършени доставки, документиран с издадените на жалбоподателя фактури, включително доказателства за материален, технически и трудов ресурс за осъществяването им. При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че дружеството е имало три лица, назначени на длъжност „технически организатор“, „технически сътрудник“ и „координатор дейности“.

При проверка в информационния масив на НАП е констатирано, че „Алфа Енерджи 08“ ЕООД е отразило процесните фактури в дневниците за продажби през м. 05.2021г., а не през периода на издаването им – месец декември 2020г. Декларираният от доставчика ДДС за внасяне през м. 05.2021г. не е внесен в бюджета. Установено е, при извършена проверка относно подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020г., че дружеството е декларирало приходи за отчетния период в размер на 30 582,17лв., докато издадените на жалбоподателя фактури са с обща данъчна основа 192 000,00 лв. От ревизирия субект за доказване реалността на спорните доставки са представени копия на: договор от 03.06.2020г. с предмет Изготвяне на социологически проучване при обхващане на следната тема „Проучване на тенденциите и иновациите за развитие на активни политики, насочени към пазара на труда и качествени работни места в светлината на Ковид 19. Европейско и българско законодателство. Хронология, развитие и добри практики“. Срок на договора – 9 декември 2020г. Уговорена е цена 97 000,00 лв. без ДДС; договор от 15.06.2020г. с предмет „Изготвяне на социологическо проучване, което да докаже ползата от използване на уреди за пречистване на въздуха в условията на Ковид 19. Проучването трябва да обхване следните теми: Изследване качеството на въздуха във вътрешна среда. Със следните анализи: Какво представлява качество на въздуха във вътрешна среда? Защо качеството на въздуха в затворени помещения е от значение? Фактори, спомагащи за лошия въздух във вътрешна среда: Основни вътрешни замърсители: Стандарти за качество на въздуха в затворени помещения. М. за оценка.“ Срокът на договора е 15 декември 2020г. Уговорената цена по договор е 95 000,00лв. без ДДС; банково извлечение за плащане по фактурите на 08.01.2021г. на сума от 230 400,00 лева.

С подаденото срещу ревизионния акт възражение жалбоподателят е представил обяснение от представляващата „Алфа Енерджи 08“ ЕООД – Р. И., която е заявила, че дружеството разполага с необходимия кадрови ресурс за предоставяне на услугите по договорите. Самата Р. И. разполагала със знания за изготвяне на проучванията, като

твърди, че имала придобита специалност - оператор на машини и уреди и вредни емисии в условията на защита на работните места на населението, а в дружеството бил назначен „служител от ЕС, който е с европейска и руска диплома инженер по вредни емисии и уреди за опазване и защита на околната среда“, както и „специалист по иновации и развитие на световната политика по подбор на кадри и работни места съгласно условията на пазара“, както и копия на изготвените доклади от социологическо проучване за „ползата от уреди за пречистване на въздуха в условията на COVID 19“ и за проучване на тенденциите и иновациите за развитие на активни политики, насочени към пазара на труда и качествени работни места в светлината на Ковид 19, както и счетоводни документи за отразяване на процесните фактури през м. 05.2021г.

Органите по приходите са обсъдили новопредставените доказателства и са направили извод, че липсват ангажирани доказателства за квалификацията на Р. И. или за друг служител, назначен в „Алфа Енерджи 08“ ЕООД. След проверка в информационната система на НАП е констатирано, че представляващата доставчика за периода от 01.09.2017г. до 05.03.2021г. е била назначена по трудов договор на длъжност „работник полевъд“ с дейност „отглеждане на други многогодишни насаждения“, а след това на длъжности „продавач консултант“ – търговия на дребно с части и принадлежности за автомобили и „обслужване бензиностанция/газстанция“.

По отношение на самите доклади е посочено, че са много общи, без конкретни данни, които да доказват необходимостта им от използването в дейността на ревизираното дружество. Не са представени доказателства за последващото използване на социологическите проучвания в рамките на независимата икономическа дейност, както и фактури за последваща реализация.

Относно плащането по доставките е констатирано, че от сумата от 230 400,00 лв. е постъпила по сметка на „Алфа Енерджи 08“ ЕООД на 11.01.2021г. От представените банкови извлечения става ясно, че лицето Губиденис Владимирос Д. с ЛНЧ [ЕГН] е изтеглило на каса сумата от 20 000,00 лв. на 11.01.2021г. и 208 400 лв. на 12.01.2021г. Не са представени документи в какво качество лицето Губителни Владимирос Д. се разпорежда с банковата сметка на доставчика, нито какво е неговото участие в дейността му.

С оглед горното издателите на ревизионния акт са заключили, че ревизираното дружество не доказва получаването на реални доставки на услуги по фактурите, издадени от „Алфа Енерджи 08“ ЕООД.

Нито ревизираният субект, нито доставчикът са предоставили информация за лицата, участвали при извършването на услугите, документи за тяхната квалификация и възможности да изготвят социологически проучвания. Констатирано е, че не са представени приемо-предавателни договори за извършените услуги, самите социологически проучвания, други документи, доказващи реално изпълнение на доставки.

При така установената фактическа обстановка с ревизионния доклад е направено предложение за отказ на право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „Алфа Енерджи 08“ ЕООД, с мотива за липса на облагаеми доставки и неизпълнение изискванията на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

2. Отказан данъчен кредит в общ размер на 17 000,00 лв. по фактура №0...102/28.12.2020 г., издадена от „Албашистбит“ ЕООД, с предмет „маркетингово проучване о/но договор, осигуряване на публичност“.

На дружеството е извършена насрещна проверка, документирана с ПИНП №П-22220521168286-141-001/09.11.2021г. Констатирано е, че дружеството е deregистрирано по ЗДДС на 06.08.2021г. при установени обстоятелства за задължителна deregистрация по чл. 176 от закона.

Поради неоткриване на представител на декларирания адрес за кореспонденция на „Албашистбит“ ЕООД е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК Искане за представяне на доказателства. В отговор не са представени изисканите документи – договор, доказателства за извършване на услуги, за предаване на изпълнени работи и плащане по фактурата, издадена на жалбоподателя.

Констатирано е, че „Албашистбит“ ЕООД не е отразило издадената фактура в дневника за покупки и СД по ЗДДС за м. 12.2020 г., а през м. 05.2021г., като декларираният резултат за периода не е внесен.

От жалбоподателя за доказване реалността на спорната доставка са представени копия на спорната фактура и договор от 04.05.2020г., сключен между „Л. К.“ – ЕООД /възложител/ и „Албашистбит“ ЕООД /изпълнител/ за изготвяне на маркетингово проучване, което да докаже ползата от използване на уреди за пречистване на въздуха в условията на COVID – 19. Срокът на изпълнение на услугите е 21.12.2020г., а цената – 88 500,00 лв.

С възражението срещу ревизионния доклад са представени: декларация от управителя на „Албашистбит“ ЕООД – Б. Г., че е инженер опазване на природната среда от вредните емисии във въздуха и водата и икономика на промишлеността в У. – с опазване и защита от производствените мощности към околната среда, като маркетинговото проучване на уреди за пречистване на въздуха е направил той самият; неподписани счетоводни регистри, банкови извлечения; Методика за изготвяне на маркетинг проучване, което да докаже ползата от използване на уреди за пречистване на въздуха.

Издателите на ревизионния акт са преценили новопредставените доказателства като недостатъчни за доказване реалността на спорната доставка. Отчели са, че не са ангажирани доказателства за образованието и квалификацията както на управителя, така и на служители на дружеството, които биха могли да изготвят спорното маркетингово проучване.

Посочено е, че получените по банков път на 11.01.2021г. 106 200,00 лв. са изтеглени от представляващия дружеството в брой на 11.01.2021г. Фактурата не е включена в отчетните регистри и СД за съответния данъчен период и не е декларирана като приход през 2020 г. Дружеството има задължения по ЗДДС, а резултат за периода на отразяване на спорния данъчен документ – м. 05.2021г., въпреки твърденията за реално извършено по банков път плащане.

В резултат на така установените факти и обстоятелства е направен извод за липса на реална доставка, документирана с издадената на жалбоподателя фактура. С оглед изложеното и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 9 от ЗДДС е отказано претендираното право на данъчен кредит в размер на 17 700,00 лв.

3. Отказан данъчен кредит в общ размер на 14 081,60 лв. фактури №0...3338/21.12.2020г. и №0...3339/29.12.2020г., издадени от „Авто Мотор Шоу“ ЕООД с предмет „Услуга по договор от 30.12.2019г. за поддръжка на автопарк“ и „Услуга по договор за възлагане от 29.12.2020г.“.

На доставчика е извършена насрещна проверка, документирана с ПИНП №П-22221021167535-141-001/20.10.2021г. Констатирано е, че едноличен собственик

на капитала и представляващ дружеството е Л. О. С. – съпруг на представляващата задълженото лице С. Й. С.. В отговор по електронен път чрез информационна система /ИС/ „Контрол“ са представени: копия на процесните фактури; платежни нареждания от 14.01.2021г. и 18.05.2021г. за частично плащане по фактурите; договор от 30.12.2019 г., сключен между „Л. К.“ – ЕООД – възложител, и „Авто Мотор Шоу“ ЕООД – изпълнител на услуги по поддръжка на автомобили, собственост на възложителя, включващи: следене на застраховки, технически прегледи, място за съхранение и паркиране на автомобили, когато не са отдадени под наем/. Уговорено е месечно възнаграждение /наричано още месечен абонамент/ в размер на 2 500,00 лв. без ДДС. Съгласно Анекс от 25.01.2020г. дължимата сума ще бъде изплатена до 31.12.2020г.; договор от 29.12.2020г., сключен с „Авто Мотор Шоу“ ЕООД за проучване на пазара за доставка на 1 бр. електрически автобус и зарядна станция към него със срок за изпълнение до 31.12.2021г.; договор за управление и контрол, сключен с Л. О. С.. Съгласно дадените писмени обяснения, услугите са извършени от последния, в качеството му на собственик и управител на дружеството – доставчик.

Органите по приходите са констатирани, че за периода от сключване на първия договор – 30.12.2019г., до м. 04 2021г. не са подавани данни за осигуряване и не са подадени декларации обр. 1 и декларация обр. 6 за лицето Л. О. С.. При извършена проверка относно подадена годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО за 2020г. е установено, че „Авто Мотор Шоу“ ЕООД е декларирало приходи за отчетния период в размер на 18 500,00 лв., което не кореспондира с издадените на жалбоподателя фактури на обща данъчна стойност 70 408,00 лв. Не са представени нито приемо-предавателни договори за извършените услуги, нито други документи, доказващи реално изпълнение на доставки по сключените договори.

„Авто Мотор Шоу“ ЕООД не е представило търговска кореспонденция, нито оферти за закупуване на електрически автобус, както е посочено в договора от 29.12.2021 г., както и каквито и да е други документи за извършени действия по проучване на пазара. Няма данни за предложен за покупка електрически автобус със зарядна станция, нито сключен договор с посредничеството на доставчика.

Предвид изложеното ревизиращият екип е направил извод, че липсва доставка по смисъла на чл. 9 от ЗДДС и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от с.з. е отказано право на данъчен кредит по издадените от „Авто Мотор Шоу“ ЕООД фактури.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП – С., във връзка с която е постановено Решение № 782/20.05.2022г., с което е потвърден и изменен. С решението РА е изменен в оспорената част, като установения с РА резултат по ЗДДС за данъчен период м. 12.2020г. – данък за внасяне в размер на 74 332,86 лв., е определен на данък за внасяне в размер на 66 241,26 лв, ведно със 7

893.00 лева лихви.

Изменението е по отношение на фактура – №0...3339/29.12.2020г., издадена от „Авто Мотор Шоу“ ЕООД с предмет „Услуга по договор за възлагане от 29.12.2020 г.“, за която също е прието, че не документира реално извършена доставка, но с издаването на кредитно известие от доставчика е премахнат рискът от данъчна загуба. Отчетено е, че към фактурата поради разваляне на доставката е издадено кредитно известие №[ЕГН]/29.12.2021г. на стойност 40 408,00 лв. и ДДС в размер на 8 081,60 лв., включено от жалбоподателя в дневника му за покупки със знак минус през м. 12.2021г. По този начин той е сторнирал упражненото право на приспадане на данъчен кредит по спорната фактура. При това положение е изменен установения с ревизионния акт резултат по ЗДДС за м. 12.2020г. от данък за внасяне в размер на 74 332,86 лв., на данък за внасяне в размер на 66 241,26 лв.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-476/06.06.2021г., подадена чрез ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е депозирана в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

С оглед изясняване на делото от фактическа страна е допусната и приета, без оспорване от страните, съдебно-счетоводна експертиза /ССЕ/, изготвена от Е. К.. Съгласно представените документи и информация от „Л. К.“ – ЕООД, експертът е установил, че доставките на услуги от доставчика “Алфа Енерджи 08“ ЕООД по процесните фактури описани на стр.4 от РА в табличен вид, от доставчика „Албашистбит" ЕООД по процесната фактура описана на стр.7 от РА и от доставчик „Авто Мотор Шоу" ЕООД по процесната фактура описана на стр.9 от РА, са отразени в счетоводството на „Л. К.“ – ЕООД в съответствие със счетоводното законодателство, подробно описано в Констативно-съобразителната част. Според вещото лице процесните фактури за доставки, са изцяло заплатени на доставчиците по банков път, подробно описано в Констативно-съобразителната част.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществото на правния спор:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на РА включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Съдът, въз основа на приложените по делото доказателства, констатира, че обжалваният РА е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. По административната преписка е приложен РД и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Обжалваният РА е постановен при спазване на материалния закон.

В постоянната съдебна практика по прилагане разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО, респективно на ЗДДС е застъпено принципното схващане, че реалността на доставките за данъчни цели е основополагаща предпоставка за законосъобразното възникване и упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит от получателя по доставките. Доказателствената тежест в този процес пада върху ревизираното лице, което в качеството си на получател черпи права от доставката чрез претенцията му за правото на данъчен кредит и трябва да притежава документи за реалното предаване на стоката, респективно за извършване на услугата, поради което с всички допустими по ДОПК доказателства и доказателствени средства следва да установи реалното осъществяване на доставките, по аргумент от чл. 170, ал. 1 от АПК.

Правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя по доставките по силата на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, тогава, когато доставката е реално извършена не изобщо, а именно от лицето, което е посочено в издадения данъчен документ /фактура/, като доставчик по смисъла на чл. 11, ал. 1 от ЗДДС. От своя страна, притежаването на данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 от ЗДДС, е първото формално условие, при което регистрирано по този закон лице упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, но само по себе си това условие не е достатъчно да удостовери реалността на извършена доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Във всички случаи, доказателствената стойност на данъчния документ се преценява при съпоставката му с фактите, съдържащи се в други относими за конкретната доставка доказателствени източници и в процеса на ревизионното производство се изследват и всички други релевантни доказателства.

В процесния случай, отказаното право на данъчен кредит е по фактури, документиращи доставки на услуги. Понятието „доставка на услуга“ е дефинирано с разпоредбата на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. При доставките на услуги е относимо изследването дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното – предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси, както и направените във връзка с тях разходи от доставчика.

Съдът приема за неоснователни и неподкрепени с доказателства твърденията на жалбоподателя, че фактурираните от „Алфа Енерджи 08“ ЕООД и „Албашистбит“ ЕООД услуги са реално извършени и са използвани за последващи облагаеми доставки.

За доставките на услуги, фактурирани от „Алфа Енерджи 08“ ЕООД до издаване на ревизионния акт са представени само от страна на ревизирувания субект два договора за извършване на социологически проучвания за „ползата от уреди за пречистване на въздуха“ и „тенденциите и иновациите за развитие на активи политики, насочени към пазара на труда и качествени работни места в светлината на Ковид 19“. Едва с възражението срещу ревизионния доклад са представени обяснения от представляващата „Алфа Енерджи 08“ ЕООД, че има специалност „оператор на машини и уреди и вредни емисии в условията на защита на работните места на населението“, а в дружеството е назначен служител с европейска и руска диплома за инженер по вредни емисии и уреди за опазване и защита на околната среда, но доказателства за това не са ангажирани. Отделно от това, предмет на сключените през м. 06.2020г. договори е извършването на социологически проучвания, за осъществяването на които се изисква специално образование и квалификация, различна от тази на инженерите специалисти по вредни емисии и уреди или операторите на машини. За извършването на социологически проучвания от сочения като доставчик не са представени никакви доказателства. Липсва яснота и по какъв начин едно социологическо проучване на нагласите на потребителите за ползата от уреди за пречистване на въздуха спомага за изпълнение на поетите от жалбоподателя задължения по Споразумението за консултантски услуги от 01.03.2020г., сключено с „Интелигентни системи за сигурност“ ООД,

съгласно което консултантът следва да предостави съвети и консултации по отношение на продукта, включително за концепция, дизайн, изработка, продажби. Още по-неотнормено към този предмет е социологическото проучване на „тенденциите и иновациите за развитие на активи политики, насочени към пазара на труда и качествени работни места в светлината на Ковид 19“. Такава задача не е възложена на жалбоподателя от възложителя „Интелигентни системи за сигурност“ ООД, нито има доказателства за предаване на резултата от това проучване и префактуриране на стойността му на този клиент или на някой от другите контрагенти на задълженото лице.

По отношение на самия доклад следва да се отбележи, че липсват доказателства той да е оригинална разработка на управителката Р. И. или друг служител, назначен в „Алфа Енерджи 08“ ЕООД. В него се цитират общоизвестни данни от интернет, включително данни за заразени и починали към **октомври 2021г.**, които няма как да са били известни през декември 2020г.; здравна стратегия на Европейския съюз, приета през 2017г. от Европейската комисия, стратегия по заетостта на Република България, Европейска референтна рамка за осигуряване на качество в професионалното обучение и образование, Национална здравна стратегия, проекти на К. за изпълнение на Национален план за изпълнение на гаранцията за младежта и др. програмни документи и нормативни актове.

В този смисъл, независимо от представения доклад, не може да се приеме, че сключеният договор е изпълнен, а жалбоподателят е получил реална услуга /социологическо проучване/, използвана за последващи облагаеми доставки.

Това важи и за другото социологическо проучване с предмет „ползата от уреди за пречистване на въздуха“. Няма данни нито кога и къде е проведено, колко и какви кореспонденти са участвали, за какви пречиствателни уреди са питани. От приложената към жалбата Инструкция за произвеждания от „Интелигентни системи за сигурност“ ООД уред за присъствена дезинфекция на въздух R3S UVC80-40W е видно, че той е предназначен за лаборатории, производствени халета във фармацевтичната, хранително-вкусовата и всяка друга промишленост, аптеки, офиси, фойета на болници, хотели, търговски обекти, учебни заведения и т.н., тоест проучването би следвало да бъде извършено сред хора, които са виждали и ползвали такъв уред.

От представените договори не става ясно как е определена цената по тях в размер на 95 000,00 лв. и съответно 97 000,00 лв. Липсват и критерии за приемане на изпълнението – в случая не е достатъчно изготвянето на

приемо-предавателен протокол, че възложителят приема без забележки услугите по чл. 1 от съответния договор. Процесните фактури не са отразени в периода на издаването им, а 5 месеца по-късно, като не е отчетен и приход в съответния данъчен период. Получените по банков път 230 400,00 лв. веднага са изтеглени в брой, а декларираният резултат за периода за м. 05.2021г. /когато фактурите са включени в дневника за продажби и СД по ЗДДС на доставчика/ не е внесен. Всички тези обстоятелства не говорят за осъществяването на нормална и обичайна търговска дейност.

По тези съображения съдът споделя крайния правен извод на ревизиращите органи, че издадените от „Алфа Енерджи 08“ ЕООД фактури не документират реално изпълнени доставки и възникнали облагаеми данъчни събития по смисъла на ЗДДС, поради което не може да се приеме, че са изпълнение условията на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1. от ЗДДС за възникване и упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит.

Аналогична е установената фактическа обстановка и за доставчика „Албашистбит“ ЕООД. Както и при предходния доставчик, „Албашистбит“ ЕООД не е отразило издадената фактура в дневника за покупки и СД по ЗДДС за м. 12.2020 г., а през м. 05.2021г., като декларираният резултат за периода не е внесен.

В представената с възражението срещу ревизионния доклад „Методика за изготвяне на маркетинг проучване“ не само липсва яснота дали това е фактурираното проучване, но и липсват доказателства от кого и кога е изготвена, както и каква е нейната полезност. В текста на представеното „маркетингово проучване“ е записано, че териториалният му обхват включва 6 териториални единици, интервюирани са 50 лица, изследването не е национално представително за целевата група; теренната работа се провежда от **бенефициента по проекта в периода 5 -15 януари 2022 г.** Дадени са отговори на въпроса „В какъв срок след закупуването на продукта забелязахте промяна в заболяемостта“.

Така посочените обстоятелства навеждат на извод, че липсва реално извършено и предадено на жалбоподателя през декември 2020 г. маркетингово проучване с описания в договора предмет, което да е използвано за осъществяването от него последващи облагаеми доставки. Доколкото той следва да консултира „Интелигентни системи за сигурност“ ООД по отношение дизайн на продукта, изработка, продажби и намиране на потенциални купувачи за закупуване на продукта, не може да се приеме, че през декември 2020г. той е получил и предал на възложителя си маркетингово проучване, в които е изследвана ползата от

употребата на продукта и наличието на промяна в заболяемостта. Също така следва да се отбележи, че през декември 2020г., преди жалбоподателят да получи резултатите от фактурираните му социологически и маркетингови проучвания, дъщерното дружество на „Интелигентни системи за сигурност“ ООД - „РОМТЕХ - 3 ЕС“ ЕООД, вече е сключило с Регионално управление на образованието – С. договори за изработка и продажба на уред за присъствена дезинфекция на въздух R3S UVC80-40W.

Всички изложени по-горе факти и обстоятелства, преценени в съвкупност, дават основание да се заключи, че е налице формално документирани на доставки и движение на документи, без да има фактическо изпълнение и това е известно и няма как да не е известно на ревизирания субект. Изборът на спорните доставчици не е извършен на база обективни търговско-икономически критерии и жалбоподателят не е целял получаване на реални доставки на стоки и услуги, а само съставяне на данъчни документи, които да осигурят възможност за ползване на право на данъчен кредит за съответните периоди. Основание за това е фактът, че жалбоподателят не е предоставил и информация за това по какви критерии е избрал тези дружества, които впоследствие са deregистрирани по ЗДДС по реда на чл. 176 от закона заради данъчни нарушения, с оглед твърденията му, че е взел всички разумни мерки, за да се увери, че не е участник в нарушения или измами и не е знаел по някакъв начин, че начисленият по фактурите данък няма да бъде внесен.

По отношение на издадената фактура по договор за „поддръжка на автопарк“, издадена от „Авто Мотор Шоу“ ЕООД, съдът споделя крайния правен извод на издателите на ревизионния акт, че за задълженото лице не възниква право на приспадане на данъчен кредит. Липсват доказателства за изпълнение на поетите ангажименти, а именно място за съхранение и паркиране на автомобили, когато не са отдадени под наем и извършване на поддръжка на автомобилите. Не се доказва и използването на т.нар. „автопарк“ на жалбоподателя, включващ автомобили Хюндай „С. Фе“, К. „Карнивал“, Порше „К.“, Хюндай „В.“, мотоциклет Сузуки, за осъществяване на последващи облагаеми доставки. В дружеството няма назначени лица по трудово правоотношение. Съгласно дадените писмени обяснения, едноличният собственик на капитала и управител С. С. управлява автомобила Хюндай „С. Фе“ за доставка на рекламни материали, като с него се изминават не повече от 30 километра на месец. В представените талони за регистрация на МПС Хюндай „С. Фе“ от 2014 г. и Порше „К.“ от 2015г. в позиция С.3 като физически лица, които могат за използват посочените превозни средства по силата на право,

различно от правото на собственост, са вписани С. С., респективно нейния съпруг Л. С., а като адрес на ползвателите в кл. С .3.3 от талона е записан постоянният адрес на С. и Л. Станиславови – [населено място], [улица], поради което може да се направи заключение, че тези автомобили се използват като семейни от фамилията на управителката С. С..

В тази връзка, съдът споделя крайния правен извод на ревизиращите, че от задълженото лице не е доказано в хода на ревизионното производство както получаването на облагаема доставка по фактурата, издадена от „Авто Мотор Шоу“ ЕООД, така и използването ѝ за облагаема сделка в рамките на независимата икономическа дейност на дружеството през 2020 г.

По аргумент от член 220, точки 4 и 5 от Директива 2006/112/ЕО, фактура не може да бъде правомерно изготвена, ако съответната сделка не е осъществена. Това би било в противоречие с член 220 от Директива 2006/112, който регламентира издаването на фактури. Според СЕС националните органи имат право да сметат, като белязана от измама, една фиктивна доставка, за която, без тя да е осъществена, е издадена фактура със знанието за тази измама. В това отношение представянето на фактури или декларации с невярно съдържание, както и всяко друго манипулиране на доказателствата, може да възпрепятства правилното събиране на данъка и следователно да застраши доброто функциониране на общата система на ДДС /в този смисъл Решение на СЕС от 07.12.2010 г. по дело С-285/09, т. 49/.

От изложеното следва, че ползвайки право на приспадане на данъчен кредит по фактури, които не са обвързани с реални стопански операции, осъществени от посочения доставчик, жалбоподателят фактически участва в сделки, свързани с данъчна злоупотреба, поради което не може да се приема, че за него е възникнало право на данъчен кредит.

По отношение на втората фактура – №0...3339/29.12.2020г., издадена от „Авто Мотор Шоу“ ЕООД с предмет „Услуга по договор за възлагане от 29.12.2020г.“, с Решение № 782/20.05.2022г. на Директор на Дирекция "ОДОП" С. е отменен РА в частта на отказаното право на данъчен кредит в размер на 8 081,60 лв. по тази фактура, тъй като жалбоподателят е сторнирал упражненото право на приспадане на данъчен кредит по нея. При това положение е изменен установения с ревизионния акт резултат по ЗДДС за м. 12.2020г. от данък за внасяне в размер на 74 332,86 лв., на данък за внасяне в размер на 66 241,26 лв.

Предвид всичко гореизложено, съдът счита, че правилно с оспорваният РА е отказано право на данъчен кредит по фактурираните доставки от А.

Е. 08“ ЕООД, „Албашистбит“ ЕООД, и „Авто Мотор Шоу“ ЕООД. Събраните от ревизиращите органи доказателства са правилно преценени и заключенията в акта не противоречат на цялостното съдържание на установените при ревизията факти и обстоятелства и събрани доказателства. РА е материално законосъобразен. С оглед на горното, жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

При този изход на делото, основателна се явява претенцията на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, каквото следва да бъде определено съгласно чл.161, ал.1 от ДОПК в размер на 6580.74 лева съобразно чл.7, ал.2, т.4 вр. с чл.8, ал.1 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения /при материален интерес от 74 134,26 лв. / 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 от „Л. К.“ – ЕООД - [населено място], представлявано от управителя С. Й. С. срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22220621004004-091-001/28.02.2022 г., потвърден и изменен с Решение № 782/20.05.2022г. на Директор на Дирекция "ОДОП" С., с който са установени допълнителни задължения за ДДС в общо в размер на 66 241,26 лв., ведно със съответните лихви за забава в размер на 7 893 лв.

ОСЪЖДА „Л. К.“ – ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 2, представлявано от управителя С. Й. С. да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП сумата от 6580.74 /шест хиляди петстотин и осемдесет / лева юрисконсултско възнаграждение.

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

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:

