

РЕШЕНИЕ

№ 5343

гр. София, 08.09.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,
в публично заседание на 08.06.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова-Десподска

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **8104** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 - 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) във вр. с чл. 145 - чл. 178 от Административно процесуалния кодекс (АПК).

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], вх. В, ет. 3, ап. 43, представлявано от Д. Г. М. и със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет.1, ап. 1, чрез адв. М.Шопска срещу Ревизионен акт № Р- 22002219000172-091-001/06.01.2020 г., издаден от В. В. В. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията, и М. А. К.-Н. на длъжност Главен инспектор по приходите ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1983/19.12.2018 г. на директора на дирекция „ОДОП“, [населено място] при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят поддържа, че РА потвърден с решението на директора на дирекция „ОДОП“, [населено място] при ЦУ на НАП, е незаконосъобразен поради необоснованост и противоречието му с материалния закон. Счита, че не е установена компетентността на органа по приходите, възложил ревизията, както и тази на определените от него ревизиращи органи и ръководител на ревизията. Не била установена и валидността на същите към датата на подписването им, както и дали са спазени изискванията на Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги за съставяне, използване и връчване на същите. Нарушена била и нормата на чл. 32 от ДОПК. С оглед на това, счита, че ревизионният доклад и акт са издадени при особено съществени нарушения на административнопроизводствените правила и принципи на данъчния процес,

относно: осигуряване и гарантиране право на защита в данъчния процес, на служебно начало и обективност при извършване на ревизията, всеостранност и пълнота на доказателствата и др. По същество на спора излага доводи, че органите по приходите са тълкували определени факти и обстоятелства по начин, който противоречи на правилата на формалната и правна логика и който е довел до едно незаконосъобразно определяне на публични задължения за данъчнозадълженото лице по основание и размер. Твърди се, че са представени достатъчно убедителни доказателства, свидетелстващи за реалността на спорните доставки, по които данъчните органи са отказали признаване на правото на данъчен кредит. Поддържа се, че са изпълнени нормативните изисквания, регламентиращи правото на приспадане на данъчен кредит. С тези мотиви жалбоподателят намира, че са изпълнени условията на 68, т. 1 и чл. 69, т. 1 от ЗДДС за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит. Отправеното до съда искане е за отмяна на РА като незаконосъобразен, необоснован, и решаване на делото по същество, с което да се признае на жалбоподателя правото на данъчен кредит по спорните доставки. Претендират се и присъждането на всички съдебни и деловодни разноски по делото.

В проведените публични съдебни заседания по делото, жалбоподателят, редовно призован, се представлява от адв. С., с пълномощно, приложено по делото, който изразява становище за незаконосъобразност на оспорения акт. В хода по същество на делото, жалбоподателят не се представлява и не е взел становище.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, редовно уведомен, чрез процесуален си представител оспорва жалбата като неоснователна и моли същата да бъде отхвърлена, по съображения изложени в депозирана на 08.06.2021 г. молба. Претендира разноски по делото.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не взема становище по жалбата. Административен съд – София град, III отделение, 70-ти състав, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22002219000172-020-001/09.01.2019 г., с която е възложено извършване на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за отделните данъчни периоди: от 01.06.2015 г. до 31.08.2015 г., от 01.10.2015 г. до 29.02.2016 г., от 01.04.2016 г. до 30.09.2016 г., от 01.12.2016 г. до 31.12.2016 г. и от 01.05.2017 г. до 31.05.2017 г. Първоначалната ЗВР е издадена от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството на заместник на титуляра В. В. В., упълномощени въз основа на Заповед № РД-01-803/07.06.2017г. и Заповед № РД-84-2200-122/09.01.2019 г., издадени от директора на ТД на НАП С..

Ревизионното производство е спряно със Заповед № Р-22002219000172-023-001/21.03.2019 г. и възобновено със Заповед № Р-22002219000172-143-001/24.06.2019 г., издадени от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. От същия издател са и Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22002219000172-020-002/17.07.2019 г. и ЗИЗВР № Р-22002219000172-020-003/17.10.2019 г., както и Заповед № Р-22002219000172-098-001/17.10.2019 г., с която преписката е иззета от С. В. П., в качеството ѝ на ръководител екип, поради продължителен отпуск по болест, като

правоомощията ѝ са възложени на М. А. К. – Н..

Ревизионното производство е повторно, на основание чл. 155, ал. 4 от ДОПК въз основа на Решение № 1983/19.12.2018 г. на директора на дирекция ОДОП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22002219000172-092-001/06.11.2019 г., връчен на 07.11.2019 г. От ревизираното лице по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено писмено възражение срещу РД.

Ревизията приключва с РА № Р-22002219000172-091-001/06.01.2020 г., издаден от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и М. А. К.-Н., на длъжност главен инспектор по приходите в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., ръководител на ревизията. РА е връчен на 06.01.2020 г.

С издадения РА са установени задължения за внасяне в размер на 140 379,18 лв., в т.ч. за данък върху добавена стойност в размер на 102 264,59 лв., в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит в същия размер по фактури, издадени от дружествата [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК [ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК] и са начислени лихви в размер на 38 114,59лв.

В хода на ревизионното производство с оглед проверка спазването на изискванията на ЗДДС, органът по приходите е връчил на ревизираното лице искания за предоставяне на документи и писмени обяснения от задължено лице с изх. № Р-22002219000172-040-001/26.02.2019 г., като в отговор са представени изискваните документи. Връчено е и второ ИПДПОЗЛ №Р-22002219000172-040-002/03.09.2019 г.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], за резултатите от които са съставени протоколи по реда на ДОПК. Изпратени са и искания за предоставяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица /ИПДПОТЛ/ до Д. С. Н., Д. Н. Г., Й. Д. М., Р. Н. Б., Г. С. М. и Г. И. Ч..

При така извършените насрещните проверки е констатирано, че доставчиците са били регистрирани по ЗДДС към датата на издаване на фактурите към ревизираното лице, като впоследствие са били deregистрирани от ЗДДС. ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК, с изключение на [фирма], на което ИПДПОЗЛ е връчено по електронен път, като от нито един от доставчиците на ревизираното лице не са представени изискваните им документи.

Извършени са и редица други процесуални действия, описани подробно в РД – приобщени са документите, събрани в хода на ревизионното производство, приключило с предходния РА № Р-22221317005081-092-001/15.03.2018 г. Извършен е преглед на счетоводната и търговската документация на ревизираното лице, като за тези действия е съставен Протокол №1597215/18.09.2019 г.

Органите по приходите са обобщили, че не са налице доказателства за изпълнение на фактурираните услуги и доставки на рекламни материали от всички доставчици, като е прието, че доставките не са извършвани въобще, а не само между страните, сочени като доставчик и получател по фактурите.

За конкретните групи доставки са изтъкнати и допълнителни аргументи, а именно:

По отношение на доставките от [фирма] и [фирма] на реклама в печатни издания, в интернет сайтове и рекламни клипове в кабелни телевизии е посочено, че не са представени ППП, обосноваващи предаването на рекламните изображения на електронен носител, както и самият носител, доказващ вида на рекламните изображения.

За фактурираните доставки от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] е направен извод, че не са ангажирани доказателства за извършването на рекламни и презентационни кампании.

За доставките от [фирма] е посочено, че липсват доказателства за вида на фактурираните консултантски услуги.

По отношение на доставките от [фирма], [фирма] и [фирма] е прието, че не са ангажирани доказателства за това в кои интернет сайтове, печатни издания и телевизия са публикувани и излъчвани рекламните изображения и текстове, както и за предаването им на електронен носител.

За [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] е посочено, че липсват доказателства за вида на рекламните материали и изработването им, за транспортирането им, както и данни за последващата им реализация.

По отношение на доставките от [фирма] е направен извод, че не са представени документи, удостоверяващи публикуването на реклама в интернет сайтове, печатни издания и телевизии, както и какви точно рекламни текстове и изображения са публикувани.

В хода на ревизията е извършен анализ на техническия, технологичния, материален и кадровия потенциал на дружествата - доставчици, необходим за извършване на фактурираните доставки, в резултат на което е прието, че не се установява произходът на материалите, видът и количествата, вложени от доставчиците за изпълнение на доставките. Не се установява наличие на машини и оборудване, както и обектите, в които са изготвяни материалите, не е ясно къде са извършени тези услуги и как е калкулирана тяхната цена. Отсъства и кадрови ресурс, необходим за фактурираните доставки.

В заключение органите по приходите са извели извод за липса на реалността на фактурираните доставки по смисъла на чл. 9 и чл. 6 от ЗДДС.

[фирма] оспорил по административен ред издадения Ревизионен акт /РА/ Р-22002219000172-091-001/06.01.2020 г., като с Решение № 1983/19.12.2018 г. на директора на дирекция „ОДОП“, [населено място] при ЦУ на НАП, РА е потвърден.

За изясняване фактите по делото е допусната съдебно-счетоводна експертиза, приети от съда, като обективно и безпристрастно изготвена и като неоспорена от страните по делото. Вещото лице на база констатациите от проверените документи и техният анализ, е посочило, че всички издадени фактури от процесните доставчици са осчетоводени в счетоводството на [фирма], в съответствие с разпоредбите на ЗСч. Всички процесни фактури са платени от [фирма] на съответните доставчици в брой и плащанията са осчетоводени по счетоводна сметка 501 „Каса в лева“. Установило е, че издадените на [фирма] данъчни фактури от посочените по-горе доставчици през ревизирания период, съдържат задължителните реквизити, съобразени с изискванията на ЗСч и ЗДДС. Доставчиците били отразили в отчетните си регистри по ЗДДС и в подадените справки-декларации процесните фактури, с изключение на „В.“ Е.. Вещото лице е установило още, че за възложените за изработка рекламни материали по всички процесните фактури са налични Приемо-предавателни протоколи за

доставки, подписани двустранно, без възражения и забележки.

По делото са приобщени освен доказателствата представени с жалбата, с административната преписка и тези представени от страна на жалбоподателя и послужили за изготвяне на заключението на съдебно-счетоводната експертиза.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна следното:

По допустимостта на жалбата:

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с подадена от [фирма] жалба, поради което жалбата е процесуално допустима, като изпълнила абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК при съдебното обжалване на ревизионен акт.

Събраните по делото доказателства установяват, че решението на директора на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при ЦУ на НАП е връчено на 29.06.2020 г., а жалбата до съда е депозирана чрез директора на дирекция „ОДОП“ с дата 10.07.2020 г., поради което е спазен срокът за оспорване, като е спазено и изискването по чл.156, ал. 2 ДОПК.

Наред с посоченото жалбата е процесуално допустима, тъй като е подадена срещу подлежащ на оспорване акт и от негов адресат.

Предвид изложеното жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана по същество.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е неоснователна по следните съображения:

Предмет на оспорване в настоящото производство е ревизионен акт № Р-22002219000172-091-001/06.01.2020 г., издаден от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и М. А. К.-Н., на длъжност главен инспектор по приходите в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1983/19.12.2018 г. на директора на дирекция „ОДОП“, [населено място] при ЦУ на НАП.

С РА са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за различни данъчни периоди за внасяне в размер на 140 379,18 лв., в т.ч. за данък върху добавена стойност в размер на 102 264,59 лв., в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит в същия размер по фактури, издадени от дружествата [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК [ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК] и са начислени лихви в размер на 38 114,59лв.

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл.160, ал.2 ДОПК, настоящият състав на съда намира следното:

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

Атакуваният в настоящето производство ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл. 119, ал. 2 ДОПК, като ревизията е възложено надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК. Органите по приходите, които могат да възлагат ревизия, са посочените в

чл.112, ал. 2 ДОПК и въз основа на оправомощаване по т.1 от с.з. от ТД на НАП на В. В. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., което в случая е сторено със Заповед № РД-01-803/07.06.2017г. и Заповед № РД-84-2200-122/09.01.2019 г., издадени от директора на ТД на НАП С..

В тази връзка съдът намира за неоснователни доводите на жалбоподателя за липса на компетентност на издателите на акта.

Оспореният ревизионен акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120 от ДОПК - РА е мотивиран, като неразделна част от него е и ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Липсват данни за допуснати в ревизионното производство съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили правото на защита на засегнатото лице, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание.

Видно от приложеното копие на процесния РА, същият е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, което се потвърждава както от представените по делото доказателства, така и от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл.28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл. 22, т. 4 ЗЕДЕУУ, доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл. 24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл. 24 ЗЕДЕУУ – арг. чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ. Поради което РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, като подписан с квалифициран електронен подпис на органите по чл.119, ал. 2 от ДОПК.

Съдът не споделя доводите на жалбоподателя за допуснати в хода на насрещните проверки на доставчиците съществени процесуални нарушения на чл.32 ДОПК. От една страна съгласно чл.160, ал.1 ДОПК съдът е инстанция по същество на спора и дължи произнасяне относно спорния материалноправен въпрос за наличие на право на ДК за жалбоподателя. Т.е. евентуално допуснати съществени процесуални нарушения в хода на административното производство (които съществено са накърнили правото на защита на ревизираното лице) не освобождават съда от задължението да се произнесе по материалната законосъобразност на акта. От друга страна изводите на ревизиращите органи за липса на реални доставки на стоки и услуги не се основават единствено на неоткриването на преките доставчици при извършената насрещна проверка, в хода на която ИПДПОЗЛ е върчено по реда на чл.32 ДОПК. Видно от мотивите на РД и РА освен насрещни проверки по смисъла на чл. 45, ал. 1 ДОПК, като средство за установяване на отделни факти и обстоятелства и за събиране на доказателства, ревизиращите органи са изискали документи и писмени обяснения и от ревизираното дружество и са извършили справки в информационните системи на НАП относно наличието на назначени лица във връзка с кадровата обезпеченост на доставчиците, както и относно включването на фактурите в дневниците за продажбите и в СД по ЗДДС за съответните данъчни периоди. Решаващото им заключение е формирано след съвкупна преценка на всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства и въз основа на тяхната преценка на установеността на всички релевантни предпоставки, обуславящи възникването и признаването на претендираното право на приспадане на данъчен кредит, поради което евентуалното неправилно приложение на чл.32 ДОПК спрямо доставчиците само по себе си не би

могло да се квалифицира като съществено процесуално нарушение в ревизионното производство, нито да обоснове извод за незаконосъобразност на атакувания РА в тази му част.

По материалната законосъобразност на акта:

С процесния РА правото на данъчен кредит е отказано, поради направени от органите по приходите заключения за липса на доказателства за извършването на доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС по гореописаните фактури издадени от 15 броя доставчици, подробно изброени по-горе в мотивите на решението.

Липсва спор по делото, че основният предмет на дейност на дружеството жалбоподател през ревизирия период е свързана с информационни услуги в областта на фирмената сигурност и защита на фирмената тайна, издирване и установяване на лица, вещи, факти и обстоятелства, всякаква детективска дейност, както и всякаква друга дейност, незабранена от законодателството в страната, като същата се упражнява в търговски обект, находящ се на адреса на управление на дружеството.

Съдът намира, че за да се прецени дали отказът на органите по приходите да признаят правото на данъчен кредит по процесните фактури се явява законосъобразен, следва да се разреши спорният по делото въпрос - извършени ли са реално фактурираните от всеки един от посочените доставчици услуги, а именно: за [фирма] и [фирма] на реклама в печатни издания, в интернет сайтове и рекламни клипове в кабелни телевизии; за [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] извършването на рекламни и презентационни кампании; за доставките от [фирма] - консултантски услуги; за [фирма], [фирма] и [фирма] публикувани и излъчвани рекламните изображения и текстове интернет сайтове, печатни издания и телевизия, както и за предаването им на електронен носител; за [фирма], [фирма] и [фирма] изработка на рекламните материали / рекламни ключодържатели, чаши, шапки, химикалки, тефтери, моливи, нож за писма, плакати и др./; за [фирма] – изработка и провеждане на визуализация и презентация на събития на територията на [населено място]

Решаващият орган след анализа на представените документи и наличните данни от информационната система на НАП във връзка с процесните доставчици, ревизирият екип е формирал извод, че сочените за доставчици дружества са фактурирали фиктивни доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС и стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, посредством които [фирма] е ползвало неправомерно правото на приспадане на данъчен кредит и е намалявало резултатите си за ефективно внасяне на ДДС, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС е отказано правото на данъчен кредит на Би Д. Ем Експерт" Е. по спорните фактури, издадени от процесните доставчици.

Тези изводи са правилни.

Правото на приспадане на данъчен кредит е субективно публично право на данъчно-задълженото лице с насрещен субект приходната администрация. Това право е обусловено от кумулативното осъществяване на материалноправните предпоставки на регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав, който наред с притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС изисква и установяването на реално получаване на стоките или услугите по облагаемата доставка.

По силата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. По легалното определение на чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО доставка на стоки означава прехвърлянето на правото на разпореждане с

материална вещь като собственик. Според чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставката на услуга е всяко извършване на услуга, а според чл. 24, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО това означава всяка сделка, която не е доставка на стоки. Облагаема според чл. 12, ал.1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие съгласно чл. 25, ал. 1 ЗДДС. Член 25, ал. 2 ЗДДС постановява, че данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл.68, ал. 2 ЗДДС възниква правото на приспадането му. Д. кредит, чл. 68, ал.1, т. 1 ЗДДС, е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит по видове основания, чл. 69, ал.1, т.1 ЗДДС постановява, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, то има право да приспадне данъка за стоките и услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице му е доставил или предстои да му достави. Член 69, ал.1, т.1 ЗДДС транспонира чл.168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО, който също постановява, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаеми сделки на данъчно задължено лице, то има правото в държавата-членка, в която извършва тези сделки, да приспадне от дължимия ДДС, който е задължено да плати, дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от данъчно задължено лице. След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС и чл.167 и чл.168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО подлежи на упражняване при условието по чл.71, т.1 ЗДДС данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл.114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател. Без реално извършена доставка на стока по чл.6, ал.1 ЗДДС или доставка на услуга по чл.9, ал.1 ЗДДС данъчно събитие по чл.25, ал.1 ЗДДС не настъпва съгласно чл.25, ал.2 ЗДДС, данъкът не става изискуем по чл.25, ал.6, т.1 ЗДДС, без което право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 не възниква съгласно чл.68, ал.2 ЗДДС и, несъществуващо, не може да бъде упражнено по чл.71, ал.1, т.1 ЗДДС.

Според постоянната съдебна практика правото на данъчно задължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица-платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, представлява основен принцип за въведената със законодателството на ЕС обща система на ДДС. Реалното извършване на облагаема доставка на стоки или услуги е задължително условие за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС, без което то не може валидно да се упражни по чл.71, т.1 ЗДДС. При положение, че органите по приходите са стигнали до констатации за липсата на облагаеми доставки, при оспорване, националната юрисдикция трябва да извърши глобална преценка по приложимите във вътрешното ѝ право правила за доказване на всички елементи и фактически обстоятелства, за да определи дали това данъчно задължено лице има или не право на приспадане по тези доставки. Само ако при тази преценка установи, че доставките са реално осъществени и впоследствие стоките са използвани от получателя за целите на негови облагаеми сделки, правото на приспадане не може да се откаже. Едва след това националната юрисдикция

проверява дали това право не е изключено поради обективни данни, че данъчно задълженото лице, получило стоките или услугите, е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която го обосновава, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре или надолу по веригата доставки (решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 – т.44, 45 и 52). Ако реалността на доставките не се докаже в процеса, правото на приспадане на данъчен кредит не може да се счита възникнало, фактическото му упражняване като ненадлежно не подлежи на зачитане, независимо от (не) добросъвестността на данъчно задълженото лице - получател на стоките или услугите по фактура.

В случая от съдържащите се по делото доказателства, съдът намира, че не се доказва извършването на реални доставки от процесните доставчици, а изводът на ревизиращите органи за липса на реално осъществени доставки на услуги от посочените доставчици е обоснован и в съответствие с приложимия материален закон.

Доказването на реалното осъществяване на доставката, в случаите когато се касае за минал период спрямо този на проверката, следва да бъде направено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя. По - конкретно, когато се касае за доставка на услуга, следва да бъде удостоверен резултатът от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Следователно за упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит не е достатъчно единствено притежаването на данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 ЗДДС, а трябва да е изпълнено изискването да са налице реално осъществени облагаеми доставки. В този смисъл е и т. 31 от решение на Съда (трети състав) от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 г., съгласно която: „За да се установи обаче, че на основание на тези доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани за извършването на облагаеми сделки.“

Следователно, основната и водеща предпоставка за упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит е наличието на действително получени от задълженото лице стоки и/или услуги по облагаеми доставки. Жалбоподателят е този, който следва да докаже, че реално е получил процесните доставки на стоки и/или услуги, респ. че същите са изпълнени от доставчиците, които са издали фактурите, документиращи тези доставки. В този смисъл са и решенията на СЕС по дело C-152/02 и по дело C-324/11, в които Съдът е приел, че материалноправните условия за възникване на правото на приспадане на ДДС включват следното: 1) доставчикът, както и получателят, да са данъчнозадължени лица (действащи в това си качество); 2) получените стоки или услуги (по облагаема доставка) да са използвани от получателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки; 3) получателят да притежава фактура, удостоверяваща действителното извършване на доставката, която съдържа данните, уредени в чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО.

Правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя по доставката на стоки или услуги, само когато по категоричен начин е доказана нейната реалност.

Тежестта за доказване настъпването на всички правопораждащи претендираното право положителни факти е за ревизиращия субект. Той следва да проведе главно доказване, което винаги, за да е успешно, следва да бъде и пълно, с ангажиране на относимите към спора доказателства. Липсата на достоверни доказателства за установяване, че фактурираните дейности са извършени именно от сочените във фактурите доставчици, преценено с установената при всеки от доставчиците липса на материална, техническа и кадрова обезпеченост за осъществяване на процесните доставки, обосновават извод за недоказано реално извършени такива.

Съобразно константната практика на ВАС доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: в първата група са доказателствата, установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката - материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика, а във втората група - доказателствата, сочещи прякото й реализиране - протоколи за приемане на работата, доказателства за осчетоводяване и начин на остойностяване като количествено-стойностни сметки и др. Липсата на която и да е от двете групи доказателства обуславя нереалност на фактурираната доставка и непризнаване на правото на приспадане на данъчен кредит.

В настоящия случай правилно е възприетото в РА и решението на директора на дирекция „ОДОП“, че представените договори и фактури за които се твърди, че са извършени от доставчиците посочени в РА и касаещи доставки в по-голямата си част на рекламни услуги – реклама в печатни издания, в интернет сайтове и рекламни клипове в кабелни телевизии; рекламни и презентационни кампании; публикуване и излъчване на рекламните изображения и текстове интернет сайтове, печатни издания и телевизия, предаването им на електронен носител; изработка на рекламните материали /рекламни ключодържатели, чаши, шапки, химикалки, тефтери, моливи, нож за писма, плакати и др./; изработка и провеждане на визуализация и презентация на събития на територията на [населено място], необосновават извода за реално извършване на услугите от цитираните доставчици. При съвкупната преценка на доказателствата по делото, съдът счита, че липсват действително осъществени услуги по фактурите, предвид установената липса на всякакви трудови, технически и организационни ресурси у изпълнителите за осъществяване на доставката. Основателни са и изводите на органите по приходите, че за обосноваване на доставка на услуга най-общо е необходимо да са налице доказателства, удостоверяващи възможността на доставчика да изпълни предмета на договора, осъществяването на фактическите действия, в които се изразява договорената услуга и простирането на резултата на получателя по доставката. В настоящия случай това не е сторено. Липсват безспорни ангажирани, както в ревизионното производство, така и в съдебното такова, доказателства за изпълнение на предмета на договорите, предаването на резултата и реализацията на последния в икономическата дейност на дружеството жалбоподател.

Ангажираните от страна на жалбоподателя преки доказателства /фактури, договори, приемо-предавателни протоколи/ са частни свидетелстващи документи и няма обвързваща съда доказателствена сила. Жалбоподателят не проведе доказване, че резултатът от възложеното по договорите е било извършено, предадено и отчетено.

Правилно органите по приходите са приели, че представянето само от страна на жалбоподателя договори, фактури, протоколи за извършени услуги, както и документи за разплащане, не могат да се кредитират като достоверни и убедителни доказателства за възникнало правоотношение, както и за реалното изпълнение на договореното между страните, нито за наличие и получаване на уговорената престация.

Основателно административният орган е извел констатации, че за услугите, касаещи публикуване и излъчване на реклами на ревизираното лице, не е налице яснота относно съдържанието на рекламните клипове предадени на изпълнителите за излъчване, къде са излъчени, в каква форма и на какъв носител, свързани ли са те с дейността на ревизираното лице, както и през кои период. Няма яснота и спрямо нито един от посочените по-горе доставчици относно услугите свързани с проучвания на застрахователния пазар, анализ на ценова политика, на превенциите на кражби на МПС, на работа с консултантски фирми за превенция на застрахователното имущество, организиране на рекламни и презентационни кампании с осигуряване на

подходяща зала, техника, кафе пауза с кетъринг и др. подобни. Не е известен техният извършител, липсват доказателства във връзка направени разходи за тяхното извършване, предмета на мероприятия, които са организирани, на каква тема, къде точно, на кои дати и имат ли те връзка с дейността на жалбоподателя.

Относно съдържанието на рекламните материали - липсват конкретни характеристики на поръчваните за изработка рекламни ключодържатели, чаши, шапки, химикалки, тефтери, моливи, нож за писма, плакати и др, липсва индивидуализация на техните размери, съдържание, цвят, цена и др. Не са налице и доказателства, как и къде са били изготвяни респ. след как и с какви ППС и от кого е извършван превозът им, респективно от кого са приемани рекламните материали. За осъществяване на доставките са необходими и материали, като фактури за тяхната покупка не са представени при извършените насрещни проверки. Правилно ревизиращите са приели, че в случай, че се касае за собствено производство, то от страна на жалбоподателя не са ангажирани доказателства, че доставчиците са разполагали с необходимите материали и техника за производството на рекламни стоки.

Ето защо съдът намира, че не е безспорно установено, че посочените дружества са извършили доставки на рекламните услуги.

Неоснователни са доводите на жалбоподателя за нарушение от страна на органите по приходите на принципите на обективност и служебно начало, залегнали в чл. 3 и чл. 5 от ДОПК. Установява се от представената по делото ревизионна преписка, че ревизиращият екип е провел обективно и всестранно изследване на фактите и доказателствата във връзка процесните доставки. Изискал е съответните документи обусловили спорните доставки, извършил е проверка на счетоводната документация на ревизираното лице, както и насрещни проверки на доставчиците.

Следва да се посочи, че притежаването на данъчни фактури не е достатъчно да обоснове реалност на отразените във фактурите стопански операции. В редица свои решения Съдът на Европейския съюз (СЕС) приема, че правото на приспадане следва да се признае не само защото данъкът е вписан във фактурата. Според т. 53 от Решение на С. (сега СЕС) по дело C-454/98 г. това право следва да се ограничава до действително дължимите данъци, т.е. тези, отговарящи на облагаема сделка. В посочения смисъл е и приетото от СЕС в решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 г. В т. 31 от същото съдът е посочил, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на последващи облагаеми сделки. В т.32 е посочено: "Следва да се напомни, че в рамките на производството, образувано на основание чл.267 ДФЕС, Съдът няма компетентност да проверява, нито пък да преценява фактическите обстоятелства, свързани с делото по главното производство. Следователно запитващата юрисдикция е задължена, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото"; „ Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на услуги са реално осъществени и в следствие тези услуги са били използвани от дружеството за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано /т.33/. Следователно, за да се признае правото на приспадане на ДДС е необходимо услугите да се реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки.

Ето защо, съдът намира, че недоказването по-безспорен начин на съществени елементи от претендираните доставки води до обосноваването предположение, че такива не са извършени и то именно от дружествата, издали фактурите. При това

положение, макар жалбоподателят да притежава данъчни фактури и др. документи съобразени с изискванията на ЗДДС, които надлежно е отразил и осчетоводил при съвкупната преценка на наличните доказателства се установяват обективни обстоятелства, от които може да бъде направен обоснован извод, че тези фактури не са издадени във връзка с действителна доставка на отразените в тях услуги, тоест че не документират действителни стопански операции, извършени изобщо или точно от издателите. В случая липсва доказано данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 и 2 от ЗДДС, както и предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1, във вр. чл.69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, поради което данъкът не е станал изискуем и не е възникнало задължение за начисляването му, и съответно отказът на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС да бъде признато право на данъчен кредит за жалбоподателя, за процесния период, за неправомерно начисления данък, е основателен и законосъобразен, поради което жалбата следва да се отхвърли.

Следва да бъде отбелязано, че от приетата и неоспорена от страните ССЧЕ, не се оборват изводите за липса на реални доставки. Наличието на счетоводно отразяване не е равнозначно на реално изпълнени доставки съобразно предмета на спорните фактури.

В случая не се доказва основателността на наведените в жалбата оплаквания от оспорения административен акт, който е издаден от компетентен орган в установената форма, при спазени административнопроизводствени правила и в съответствие с материалноправните разпоредби и целта на закона.

По така изложените съображения настоящият съдебен състав намира, че РА в частта на отказано право на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във вр. с чл. 9 от ЗДДС по фактури, издадени от посочените по-горе 15 доставчици.

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

С оглед крайния изход на делото и заявената претенция от процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение за разглеждане на делото пред настоящата инстанция, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, съдът следва да присъди в полза на НАП сумата от 3933.79 лв.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, III отделение, 70-състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата, подадена от [фирма], ЕИК:[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22002219000172-091-001/06.01.2020 г., издаден от В. В. В. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията, и М. А. К.-Н. на длъжност Главен инспектор по приходите ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1983/19.12.2018 г. на директора на дирекция „ОДОП“, [населено място] при ЦУ на НАП., с който са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност за различни данъчни периоди за внасяне в размер на 140 379,18 лв., в т.ч. за данък върху добавена стойност в размер на 102 264,59 лв., в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит в същия размер по фактури, издадени от дружествата [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК [ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и

[фирма] с ЕИК[ЕИК] и са начислени лихви в размер на 38 114,59 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК:[ЕИК] със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], вх. В, ет. 3, ап. 43, представлявано от Д. Г. М. и със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет.1, ап. 1, чрез адв. М.Шопска да заплати на Национална агенция за приходите разноси по делото в размер на **3933.79 лв. /три хиляди деветстотин тридесет и три лева и седемдесет и девет стотинки/**, представляващи юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: