

РЕШЕНИЕ

№ 3630

гр. София, 05.06.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 17 състав,
в публично заседание на 15.05.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Искра Гърбелова

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **11248** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба, подадена от „ВИ КЕЙ 2021“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], чрез адв. Т., упълномощен от управителя на дружеството В. П. И. срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221022000877-091-001/11.07.2022 г., издаден от П. Д. С. – орган, възложил ревизията, и А. Н. Б. – ръководител на ревизията, с който на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 във вр. с чл. 9 от ЗДДС не е признато право на данъчен кредит, по фактури издадено от „АЛДЖАДИДА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД в размер на 9 000 лв. главница и 479,48 лв. лихва за данъчните периоди м. 11 и м. 12 2021г., потвърден с Решение № 1604/07.10.2022г. на директора на дирекция ОДОП С..

В жалбата са изложени аргументи за незаконосъобразност на ревизионния акт поради, неправилно тълкуване и приложение на материалния закон. Твърди се, че извода за липса на доставка не е подкрепен с конкретни доказателства. Особено внимание се обръща на обстоятелството, че по доставките е извършено плащане, че са представени всички изискани в хода на ревизията доказателства. Посочено е, че за установена злоупотреба с ДДС е налице специален ред по чл. 177 от Закона за данъка върху добавената стойност /ЗДДС/, каквато в хода на ревизията не се твърди и не е установено. Посочено е, че за предоставените от доставчика на жалбоподателя услуги ще постъпят две плащания на ДДС- веднъж като дължим по издадената от доставчика фактура и втори път под формата на непризнат данъчен кредит, като в тази връзка се цитира европейска съдебна практика. Посочва се също така, че доставчика

„АЛДЖАДИДА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД е открит по време на ревизията и е представил всички изискани документи, открити са и лицата сочени за физически извършители на спорните услуги, които са потвърдили тяхното извършване и в този смисъл е установена кадровата обеспеченост, необходима за извършването на спорните доставки. Посочено е също така, че РА е издаден в противоречие на практиката на дирекция ОДОП С. и на съдебната практика, тъй като не е доказано ревизираното лице да е знаело за осъществени измами или нарушения от страна на доставчика, като в тази връзка също е цитирана практика на СЕС, както и писмо с изх. № 20-00-134 от 21.06.2013г. на НАП. В заключение е отправено искане за отмяна на оспорения РА.

В хода на устните състезания по делото жалбоподателят се представлява от адв. Б., който моли за отмяна на оспорения РА, като незаконосъобразен. Претендира разноски.

Ответникът – директор на дирекция "ОДОП" – С., чрез процесуален представител, изразява становище за неоснователност на жалбата по аргументи, изложени в оспорения РА, потвърдителното решение на директора на Дирекция ОДОП. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 248 лв.

Административен съд София- град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221022000877-020-001 от 21.02.2022 г. е възложено извършването на ревизия на „ВИ КЕЙ 2021“ ЕООД за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за периодите от 01.11.2021 г. до 31.12.2021 г. Заповедта е връчена на 28.02.2022 г. По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК, срокът за извършване на ревизията е продължен до 27.05.2022 г. със Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22221022000877-020-002 от 27.04.2022 г. Цитираните заповеди са издадени от П. Д. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП П., оправомощен на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК във вр. с чл.10, ал. 9 от Закона за Националната агенция за приходите /ЗНАП/ със Заповед №ЗЦУ-3287 от 08.11.2021 г. и Заповед № З-ЦУ-224/21.02.2022г. на зам изпълнителния директор на НАП и Заповед №РД-01-287 от 10.05.2021 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221022000877-092-001 от 10.06.2022 г., връчен електронно на 15.06.2022 г. В срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу РД не е подадено писмено възражение. Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22221022000877-091-001 от 11.07.2022 г., издаден от П. Д. С. – орган, възложил ревизията, и А. Н. Б., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията. РА е връчен на 18.07.2022 г.

В хода на ревизията е установено, че основната дейност на ревизираното лице е презентации и продажби на американски системи за почистване К.. Дружеството упражнява своята дейност в обект под наем, находящ се в [населено място], [улица].

На ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения №Р-22221022000877-040-001 от 28.02.2022 г., №Р-22221022000877-040-002

от 11.04.2022 г. в отговор на които са представени исканите документи.

На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на трети лица – пряк доставчик на жалбоподателя: „АЛДЖАДИДА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД и физическите лица М. Й. М. с ЕГН [ЕГН], Д. Г. Д. с ЕГН [ЕГН] и А. В. Ш. с ЕГН [ЕГН] – лица, наети по граждански договори в посоченото дружество. В резултат на извършените процесуални действия и след анализ на събраните доказателства, с оспорения РА на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във вр. с чл.9 и чл. 70, ал. 5 от ЗДДС за данъчни периоди м. 11 и м. 12.2021 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 9_000,00 лв. по фактури №10... 17/04.11.2021 г., №10...19/08.11.2021 г., №10...22/11.11.2021 г., №10...32/01.12.2021 г. и №10...39/15.12.2021 г., издадени от „АЛДЖАДИДА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД. Фактурите са с предмет услуги по договор.

Съгласно констатациите на ПИНП №П-22221522037500-141-001/22.03.2022 г. изготвеното ИПДПОЗЛ с изх. №П-22221522037500-040-001/02.03.2022 г. е връчено на деклариращия електронен адрес. В указаният срок са представени спорните фактури; договор за предоставяне на услуги от 20.10.2021 г.; приемо-предавателни протоколи от 04.11.2021 г., 08.11.2021 г., 11.11.2021 г., 01.12.2021 г. и 15.12.2021 г.; хронологична ведомост на счетоводна сметка 411 за м. 11 и м. 12.2021 г.; индикативна оферта от 15.10.2021 г., протоколи за прихващане на взаимни вземания и задължения от 01.12.2021 г., 17.01.2022 г., 02.02.2022 г., 23.02.2022 г. и 24.02.2022 г.; споразумение от 26.11.2021 г.; платежни нареждания от 07.12.2021 г., 10.12.2021 г., 14.12.2021 г., 17.01.2022 г., 02.02.2022 г., 23.02.2022 г. и 24.02.2022 г. и писмени обяснения.

Установено е, че по силата на сключения договора за услуги от 20.10.2021 г. „АЛДЖАДИДА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД се е задължило да направи проучване, да съдейства и посредничи на „ВИ КЕЙ 2021“ ЕООД при продажбата на услуги, предлагани от последния в България и регион, като по конкретно доставчикът се е задължил да извърши маркетинг, набиране на клиенти, водене на преговори, подготовка на документи, превод, подаване на документи и др. С договора е уговорено възнаграждение съгласно оферта от 15.10.2021 г., което е дължимо въз основа на извършени дейности за съответния месец.

Съгласно представените от ревизираното лице писмени обяснения, услугите, извършени от „АЛДЖАДИДА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД са получени в много ключов момент при старта на дейността на дружеството. Сътрудници и подизпълнители били ангажирани с презентацията на предлаганите от дружеството системи за почистване, намерили са потенциални и реални клиенти, благодарение на което дружеството успяло още в първите месеци от старта на дейността си да продаде не малко системи за почистване. Сътрудниците на „АЛДЖАДИДА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД са предоставили база данни с потенциални клиенти, правила маркетингови проучвания, обучения на служители, презентации. По договарянето и извършването на услугите, както и приемо-предаването им дружеството е контактувало с А. В. Ш., Д. Г. Д. и М. Й. М..

Съгласно предоставени протоколи за прихващане на взаимни вземания и задължения, проверяваното дружество прехвърля вземането си от „ВИ КЕЙ 2021“ ЕООД на „АЙ АЙ И ЕС 2006“ ЕООД към което има задължения. Съставените споразумения са за

прихващане на суми на обща стойност 54 000,00 лв. Съгласно предоставено споразумение от 26.11.2021 г., разписано тристранно от проверяваното дружество, „ВИ КЕЙ 2021“ ЕООД и „ЕЙ ЕНД ЕЙ ФИНАНС СЪРВИЗ“ Д., всички плащания от „ВИ КЕЙ 2021“ ЕООД по издадени фактури от „АЛДЖАДИДА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД да се извършат по сметката на „ЕЙ ЕНД ЕЙ ФИНАНС СЪРВИЗ“ Д..

В хода на ревизията са представени платежни нареждания от различни дати на месеците декември 2021 г., януари и февруари 2022 г., удостоверяващи извършени от „ВИ КЕЙ 2021“ ЕООД плащания по сметка на т „ЕЙ ЕНД ЕЙ ФИНАНС СЪРВИЗ“ Д. по фактури с получател „АЙ АЙ И ЕС 2006“ ЕООД от „АЛДЖАДИДА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД на обща стойност 54_000,00 лв.

От извършените проверки в база данни на НАП по отношение на физическите извършители на спорните услуги е установено, че за периодите на извършване на услугите А. Ш. е бил нает по трудови правоотношения в „ПАРАФЛОУ КОМЮНИКЕЙШЪНС“ ООД, ЕИК[ЕИК] на длъжност експерт системно осигуряване и „ФИНСИС“ ООД, ЕИК[ЕИК] на длъжност системен администратор; Д. Д. е бил нает по трудови правоотношения в „АИП СОЛЮШЪН“ ООД с ЕИК[ЕИК] на длъжност разработчик интернет приложения, а М. М. е била наета по трудови правоотношения в „МБАЛ СВЕТА СОФИЯ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] на длъжност болногледач. Установено е също така, че и за трите лица са налични данни в Справка по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени доходи, различни от трудови от „АЛДЖАДИДА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД през 2021 г. в размер на по 1 000,00 лв. Според съдържанието на приобщените с Протокол №1789916/26.04.2022 г. ПИНП №П-22221522021349-141-001/21.02.2022 г. и ПИНП №П-22221522021349-141-001/01.03.2022 г., както и ПИНП, събрани в хода на административното оспорване на РА, същите лица са посочени и като физически, реални изпълнители на услугите – маркетинг, набиране на клиенти, водене на преговори и др. през м. 10, м. 11 и м. 12.2021 г., фактурирани от ревизираното лице на адвокатско дружество „М. И М.“ „ФОР ТРЪКС“ ЕООД; „НЕКСО“ ЕООД и „ПИ ЕМ ТРЕЙДИНГ“ ЕООД;.

Предвид факта, че посочените като извършители на услугите лица са наети по трудови правоотношения в други дружества от органите по приходите са инициирани насрещни проверки на същите.

Според съдържанието на ПИНП №П-04001122063286-141-001/03.05.2022 г. в отговор на връчено ИПДПОЗЛ от А. Ш. са представени приемо-предавателни протоколи от 29.10.2021 г., 30.11.2021 г. и 31.12.2021 г.; договор за услуги от 01.10.2021 г., сметка за изплатени суми, касов ордер от 30.12.2021 г. и писмени обяснения, съгласно които същият е работил по граждански договор в „АЛДЖАДИДА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД с възнаграждение 1_000,00 лв. Според обясненията, лицето е извършвало услуги – маркетинг, реклама, телемаркетинг, набиране на клиенти и др. за различни клиенти. Работното време е било различно /в почивни дни, вечер и извън работно време/. За извършване на услугите е използвало личен автомобил, мобилен телефон и личен лаптоп.

Аналогични са данните, обективирани с ПИНП №П-04001122063209-141-001 от 04.05.2022 г., с който е установено, че в отговор на връчено ИПДПОЗЛ лицето Д. Д. е

представило приемо-предавателни протоколи от 29.10.2021 г., 30.11.2021 г. и 31.12.2021 г.; договор за услуги от 01.10.2021 г., сметка за изплатени суми, касов ордер от 30.12.2021 г. и писмени обяснения, съгласно които същият е работил по граждански договор в „АЛДЖАДИДА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД с възнаграждение 1_000,00 лв. Лицето е извършвало услуги – маркетинг, реклама, набиране на клиенти и др. за различни клиенти.

В резултат от извършения анализ на представените идентични документи са установени несъответствия. Предмет на договорите от 01.10.2021 г. е извършването на маркетинг, набиране на клиенти, водене на преговори, подготовка на документи, подаване на заявления и получаване на документи. Срокът за изпълнението му е 2 месеца срещу уговорено възнаграждение в размер на 1_000,00 лв., което следва да се изплати въз основа на изготвен приемо-предавателен протокол за изпълнените дейности за съответния месец, а приложените протоколи обхващат дейност от 3 месеца. Съгласно изложените в РД констатации, в договорите е включена неотнормирана клауза изпълнителят, проверяваното физическо лице, да издава данъчни фактури и плащането да се извърши в брой. Посочено е също така, че приложените справки за изплатени суми за 4-то тримесечие няма вх. номер, дата на съставяне, дата на предоставяне и подпис на лицето, предоставило сметката. Касовият ордер е с дата на издаване 30.12.2021 г., а изпълнението на услугите за м. 12.2021 г. е прието на 31.12.2021 г. В самите протоколи липсва информация за конкретно извършените от страна на изпълнителите дейности-презентации, преговори, клиенти и адреси.

Според съдържанието на ПИНП №П-04001122063220-141-001/04.05.2022 г. в отговор на връчено ИПДПОЗЛ от М. М. не са представени исканите документи.

От органите по приходите е посочено, че в „АЛДЖАДИДА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД няма наети по трудови и извънтрудови правоотношения лица. Дружеството фигурира в масив „РИСК“ на информационната система на НАП, а от представените документи не може да се установи от кои лица и какви са извършените услуги.

В обобщение и въз основа на установените факти и обстоятелства органите по приходите са стигнали до заключението, че процесните фактури не документират реални доставки по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. Поради горното и на основание чл. 68, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 70, ал. 5 от ЗДДС органите по приходите са отказали право приспадане на данъчен кредит по спорните фактури общо в размер на 9_000,00 лв.

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с подаването на жалба в 14-дневния срок с вх. №53-06-6501/01.08.2022 г. по регистъра на ТД на НАП като с Решение № 1604/07.10.2022г. директорът на Дирекция "ОДОП" С. е потвърдил изцяло издадения РА. В посоченото решение са изложени аргументи за наличието на злоупотреба с ДДС и умишленото участие на жалбоподателя в така установената злоупотреба. Посочено е, че документиранията доставки с изпълнител „АЛДЖАДИДА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД са фиктивни, като с едни и същи суми се извършват плащания към няколко контрагента чрез прихващания, а паричните потоци се насочват към трети дружества, преимуществено към „ЕЙ И ЕС 2018“ ЕООД. Недобросъвестността на жалбоподателя е изведена освен от неполагане на дължимата грижа да се снабди с доказателства за действително извършени от доставчика услуги като конкретен вид

извършена дейност, клиент, към който е насочена тази дейност, списък с потенциални контрагенти или реални клиенти, на когото са продадени в резултат на тази дейност американските системи за почистване К., и от обстоятелството, че счетоводството му и това на неговия доставчик се води от едно и също дружество, което се представлява от едно и също лице К. М. К.. Решението на директора на Дирекция ОДОП С. е връчено на 07.10.2022г.

При така установената фактическа обстановка, съдът достигна до следните правни изводи:

Жалбата до съда срещу ревизионния акт, потвърдена с решението на Директора на ДОДОП е депозирана на 20.10.2022 г., поради което е подадена в срок, от надлежна страна и след обжалване на ревизионния акт по административен ред, поради което е допустима.

Разгледана по същество е неоснователна, по следните съображения:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосновааност на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално - правните разпоредби по издаването му.

Осъществявайки контрол в посочения обхват, настоящият състав приема, че ревизионният акт е издаден от материално компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП и териториално компетентен такъв на основании чл.12, ал. 6 от ДОПК и съгласно приложения Заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021г. и № 3-ЦУ-224/21.02.2022г. на зам. изпълнителния директор на НАП, в които П. Д. С. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в отдел ревизии е посочен сред органите по приходите, които да осъществяват производства по данъчно-осигурителен контрол като възложи ревизия на „ВИ КЕЙ 2021“ ЕООД и същия е определен на основание чл. 11, ал. 3 от ЗНАП да изпълнява функциите на компетентен орган по смисъла на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, съгласно Заповед № РД-01-787/08.11.2021г. на и.д. директора на ТД на НАП С.. За издаването на Заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021г. и № 3-ЦУ-224/21.02.2022г. зам. изпълнителния директор на НАП е оправомощен със Заповед № 3ЦУ-ОПР-9/21.05.2021г. на изпълнителния директор на НАП.

РА е издаден в резултат на надлежно възложена ревизия съгласно горесцитираните законови разпоредби и издадени заповеди със ЗВР №Р-22221022000877-020-001 от 21.02.2022 г. изменена със ЗИЗВР №Р-22221022000877-020-002 от 27.04.2022 г., издадени от П. Д. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП П..

Предмет на спор в настоящото производство са установените задължения по ЗДДС за периодите м. 11 и м. 12.2021г., в резултат на непризнато право на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1 и ал. 2 във вр. с чл. 69, ал. 1 от ЗДДС общо в размер на 9 000 лв. по фактури издадени от „АЛДЖАДИДА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД и предвид установени обстоятелства, въз основа на които от страна на ответника се твърди, че спорните доставки са част от данъчна измама и наличие на

злоупотреба с ДДС и знание или задължение за знание за злоупотреба у жалбоподателя – получател по доставката.

На основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основаниято, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество, като прецени наличието на материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на данъчен кредит. Производството по обжалване на РА не е контролно - отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер. С оглед правомощието на съда по чл. 160, ал. 2 от ДОПК, същият следва да провери за конкретния доставчик, дали са спазени изискванията на закона, при които възниква и може да бъде упражнено правото на данъчен кредит. По своята същност това право представлява сложен фактически състав, правните последици, от които могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Безспорно прието в правната теория и практика е, че признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС, Доставка на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС е всяко извършване на услуга.

За да ползва данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже материално-правните предпоставки по ЗДДС за възникване и упражняване на правото на приспадане. В този смисъл следва да се тълкува и разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК по отношение на задълженото лице, което се явява заинтересувано да докаже благоприятни за него факти/решение № 12089/11, 11, 2008г по адм. дело № 7052/2008г на ВАС, решение № 15435/23, 11, 2011год по адм. дело № 2420/2011 на ВАС, решение по дело С-414/10г на СЕС от 29, 03, 2012год и решение от 03, 05, 2012год по дело С-520/10г на СЕС/. Доколкото правото на данъчен кредит е субективно притезателно право с насрещен субект приходната администрация /Държавата/, то съгласно правилото на чл. 154 от ГПК, приложимо въз основа на § 2 от ДР на ДОПК във вр. чл. 144 от АПК, доказателствената тежест за установяването му е на жалбоподателя.

Необходимостта от установяване на обективното извършване на доставките не се отрича от изложеното от СЕС в Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11 и С-342/11, който в своята практика многократно подчертава, че националният съдия следва да осъществи конкретна преценка на всички събрани в производството пред него доказателства и въз основа на тях да формира изводите си за наличието или липсата на реална доставка. Това негово разбиране е отново застъпено в Решение от 31.01.2013 г.

по дело С-643/11, съобразно което "Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка. "Относително в конкретния случай е и тълкуването, обективизирано в Решението на СЕС от 13.02.2014 г. по дело С-18/13, съгласно което националният съд следва да провери служебно дали установените обстоятелства сочат за наличието на измама и от обективните данни, предоставени от органите по приходите, дали се установява, че данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от измама. В тази връзка съдът съобрази следното:

На първо място, видно от съдържанието на приложените по делото фактури същите са с предмет „предоставени услуги съгласно договор“. Представеният от доставчика и получателя договор от 20.10.2021г. е с предмет: проучване, съдействие и посредничество при продажба на услуги, като доставчикът се е задължил да извършва конкретни дейности - маркетинг; набиране на клиенти, водене на преговори, подготовка на документи, превод, подаване на заявления и получаване на документи. За доказване наличието на реално извършена услуга по смисъла на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС следва да е доказан резултатът от извършената услуга. В хода на ревизията са представени приемо-предавателни протоколи, съставени както между жалбоподателя и доставчика, така и между последния и А. Ш., Д. Д. и М. М. -лицата сочени за физически извършители на спорните услуги. В първите резултата е отчетен като „човекочасове“, а във вторите е посочено, че „...услугите, съгласно договора се приемат без забележки“. По делото липсват доказателства за осъществени действия от посредниците – лицата сочени като физически извършители на услугата, като не са представени доказателства за извършено презентирание на процесните системи за почистване К.; за направено проучване от тези лица, за осъществени обучения, за водене на преговори с потенциални клиенти и т.н. В тази връзка неоснователни са изложените в жалбата възражения, че е доказан резултата от извършените услуги с предмет: маркетинг; набиране на клиенти; водене на преговори, подготовка на документи и подаване на документи/, все дейности отразени като приети с представените приемо-предавателни протоколи, поради което основателно тези протоколи не са кредитирани от ревизиращите органи като доказателство годно да удостовери реално извършени услуги. Действително жалбоподателя може да е извършвал продажба на системи за почистване К., но в случая липсва и не е доказано наличието на пряка и непосредствена връзка между

процесните доставки и извършените от жалбоподателя продажби на въпросните почистващи системи. Представените писмени обяснения от А. Ш., Д. Д. и М. М. са еднотипни по съдържание и в тях също липсва конкретика както относно поставените задачи, така и относно начина на тяхното изпълнение. Освен това, в хода на ревизията, както и при облажването на акта по административен ред е установено, че посочените физически лица са били наети по трудов договор при други лица, като същевременно в хода на извършената на „АЛДЖАДИДА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД ревизия е установено, че същите тези физически лица в същия период 10 – 12. 2021г. са извършвали същите услуги към още четири дружества – клиенти на „АЛДЖАДИДА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, а именно: „АДВОКАТСКО ДРУЖЕСТВО М. И М.“; Ф. ТРЪКС“ ЕООД; „ПИ ЕМ ТРЕЙДИНГ“ ЕООД и „НЕКСО“ ЕООД. В тази връзка обосноваван се явява изводът на административния орган, че за посочените физически лица липсва реална възможност в един и същи период да са извършвали въпросната дейност по маркетинг, презентации и проучване на клиенти за общо 5 дружества, като същевременно са били наети и по трудов договор на 8 часов работен ден.

На следващо място съдът приема, че не доказано наличието и на реално извършено плащане като насрещна престация към спорния доставчик, доколкото плащанията и то не само по спорните доставки, а и по всички останали доставки с изпълнител „АЛДЖАДИДА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД са извършени чрез прихващания, като паричните потоци се насочват към трети дружества. „АЛДЖАДИДА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД няма открити банкови сметки в търговски банки на територията на страната, няма и регистриран ЕКАФП, не притежава собствени обекти, като посочва, че ползва офис на дружеството, обслужващо го счетоводно „Формейт“ ООД. Посочените обстоятелства са установени в хода на извършената на „АЛДЖАДИДА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД ревизия, като от данните по делото се установява, че издадения РА, приложен като доказателство /лист 311 и сл. по делото/, не е обжалван и е влязъл в сила.

От събраните по делото доказателства също така се установява, че за периода м. 10.2021 г. - м. 11.2021 г клиентите на „АЛДЖАДИДА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, а именно: „ПИ ЕМ ТРЕЙДИНГ“ ЕООД, „НЕКСО“ ЕООД, „ИНКМЕД“ ООД, „АЙ ЕНД И СОФИЯ“ ЕООД в т.ч. и жалбоподателя - „ВИ КЕЙ 2021“ ЕООД, са били счетоводно обслужвани от едно и също дружество „ФОРМЕЙТ“ ООД. Месечните справки декларации, дневници за покупки, дневници за продажби на всички дружества са били подавани с електронен подпис на едно и също лице - КАМЕЛИЯ МИТКОВА КАЛАЙДЖИЕВА. От данните в Търговския регистър се установява, че К. К. е управител на „ФОРМЕЙТ“ ООД и упълномощено от дружеството - жалбоподател, което да представлява дружеството

пред НАП.

При съвкупната преценка на доказателствата, съдът намира, че от същите не се удостоверява действителност на извършените доставки на стоки от страна на дружествата-доставчици. Следователно тезата на жалбоподателя, че наличието на документи като процесните фактури, договори, приемо-предавателни протоколи, протоколи за прихващане, споразумения и банкови извлечения, удостоверява реалността на процесните доставки е несъстоятелна и не се подкрепя от представените както в хода на ревизията, така и в хода на съдебното производство доказателства.

При тези обстоятелства от представените доказателства за изпълнение на доставките не може да се направи извод, че те имат връзка с действително осъществени обективни факти и конкретно място на изпълнение на доставките. Поради това следва да бъдат приложени правните последици от обстоятелството, че фактурите и съпътстващите ги документи не съдържат данни за действително осъществена стопанска операция и не съставляват годни документи по смисъла на чл. 71, т. 1 и т. 2 от ЗДДС, въз основа на които може да бъде упражнено правото на данъчен кредит. По изложените съображения, съдът не споделя твърденията на жалбоподателя за доказани и действително осъществени доставки по спорните фактури – доколкото по принцип има посочен предмет. Това не съответства на цитираните изисквания за съдържанието на фактурите по правото на ЕС и националното право, предвид изискването, че фактурата следва да носи данни за осъществено данъчно събитие, които да могат да бъдат проверени, респективно да има връзка с други документи, в които се съдържат такива данни.

Следователно правилни са изводите на органите по приходите, че предметът на спорните доставки не е доказан от съпътстващите ги документи, а сами по себе си фактурите не доказват това. Фактурата като първичен счетоводен документ има за цел да отрази вече осъществили се факти в обективната действителност – обобщени чрез понятията за стопанска операция по възприетата технология на ЗСч и за доставка на услуга по смисъла на ЗДДС. Възникналите факти преди издаването на една фактура следва да могат да бъдат доказани с предвидените в закона способности и по-конкретно доказателствени средства, които установяват относими обстоятелства към действителното осъществяване на доставка от съответния вид. В тази връзка следва да се има предвид, че е налице оспорване на процесните фактури и съпътстващите ги документи още в хода на ревизията. Доколкото органът по приходите е такъв по ръководство и решаване в извънсъдебната фаза на производството, то очевидно няма как и пред кого да направи нарочно изявление за оспорване. Това оспорване се

съдържа имплицитно в РД и РА с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на фактурите.

Съдържанието на доказателствената тежест е правото и задължението на съда да приеме за ненастъпили правните последици на недоказаните факти. Предвид неустановеното получаване от жалбоподателя на спорните услуги по фактурите не е осъществен пораждащия правото на приспадане на данъчен кредит юридически факт по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Добросъвестността на получателя по доставка е изключена, когато не докаже, че действително е получил насрещната престация по доставката или реалност на доставката. Това е така, тъй като е страна по двустранен договор за доставка и трябва да знае, всички обективни факти, свързани с осъществяване на доставката. Когато не установи такива факти, следователно не е участвал при осъществяване на доставката, а след като притежава фактура, която не е свързана с получена от него доставка по двустранен договор, то следва извод и знание за формално (документално) издаване на фактурата.

От постоянната съдебна практика на Съда на ЕС (например Решение от 14.12.2000 г. по дело Emsland-Starke, C-110/99, R., стр. I-11569, т. 52 и 53, решение от 17.07.2014 г., съединени дела Angelo Torresi (C-58/13) и Pierfrancesco Torresi (C-59/13), ECLI: EU: C: 2014: 2088, т. 42 – 46 и други) следва, че за да се установи наличието на злоупотреба с право по правото на Съюза, са необходими обективен и субективен елемент, които съответно изискват да бъде установено следното:

А) обективният елемент на злоупотреба с право изисква от определена съвкупност от обективни обстоятелства да следва, че въпреки формалното спазване на предвидените в правната уредба на Съюза условия, целта, преследвана от тази правна уредба, не е постигната.

Б) субективният елемент на злоупотреба с право изисква да е налице намерението да се получи неправомерно предимство от правната уредба на Съюза, като изкуствено се създават условията, необходими за неговото получаване.

Когато не може да се направи извод, че се касае за действително осъществена доставка, такива данни могат да сочат на извод за привидно съглашение. Твърдяното в случая обстоятелство, че жалбоподателят като получател по процесните фактури е знаел, че участва в привидни сделки, е относимо към субективния елемент на злоупотреба с право. Знанието на страната, свързано с привидността на сделката, се свежда до два отделни елемента – възможност за знание и задължение за знание. Същите могат да бъдат сведени до изясняване на обстоятелството дали получателят е положил грижата на добрия търговец и длъжимите в тази връзка усилия с оглед естеството на конкретната доставка, т. е. касае положителни действия.

Така според практиката на Съда на ЕС: "Когато получателят по доставката, въпреки положените дължими усилия в рамките на разумното, не е знаел, че сделката е привидна, следва да се счита за добросъвестен, и правото на приспадане не може да бъде отказано, дори и да са налице обстоятелства, които сочат на друго. Според Съда на ЕС, установяването на режим на обективна отговорност би надхвърлило необходимото за защита на държавното съкровище" (в този смисъл Решение от 11.05.2006 г. по дело Federation of T. Industries и др., C-384/04, R., стр. I-4191, т. 32 и Решение от 21.02.2008 г. по дело Netto Supermarkt, C-271/06, Сборник, стр. I-771, т. 23).

Следователно, установяването субективния елемент - получателят е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е привидна или злоупотреба с право се отнася до спазването на принципа за добросъвестност от получателя по доставката. Този принцип отразява дължимото поведение, произтичащо от общата забрана за злоупотреба и измами, както и от принципа, съгласно който никой не може да се ползва от правата, предоставени от правния ред на Съюза, с измамна цел или с цел злоупотреба и от принципа на защита на оправданите правни очаквания. За значението, което се отдава на добросъвестността на данъчнозадълженото лице, в контекста на правото на приспадане на ДДС, свидетелства съдебната практика на Съда на ЕС, изразена в решенията Optigen и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU: C: 2006: 16, K. и Recolta Recycling, C-439/04 и C-440/04, EU: C: 2006: 446, Mahagibben и Dбvid, C-80/11 и C-142/11, EU: C: 2012: 373, Tyth, C-324/11, EU: C: 2012: 549, както и определенията Forwards V, C-563/11, EU: C: 2013: 125 и Jagieio, C-33/13, EU: C: 2014: 184, както и например: Търговците, които взимат всички мерки, които са необходими, за да гарантират, че техните сделки не са свързани с измама, независимо дали това е измамно избягване на ДДС или друга измама, трябва да могат да разчитат на законността на тези сделки, без риск да загубят правото на приспадане на ДДС (в този смисъл C-384/04 Federation of T. Industries and Others [2006] E. I-0000, § 33). Не е в противоречие 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 (вж. в този смисъл Решение от 27.09.2007 г. по дело Teleos и др., C-409/04, Сборник, стр. I-7797, т. 65 и 68, Решение по дело Netto Supermarkt, т. 24 и Решение от 21 декември 2011 г. по дело Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, т. 25).

Националната юрисдикция е задължена да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това дело, за да определи дали данъчнозадълженото лице е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната операция не го довежда до участие в

данъчна измама. В хипотезата, при която тази юрисдикция стигне до извода, че с оглед на обективни данни е доказано, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от другата страна по доставката измама, и че не е взело всички зависещи от него разумни мерки за избягване на тази измама, ползването от правото на освобождаване от ДДС би могло да му бъде отказано (в този смисъл решение *Mecsek-Gabona*, EU: C: 2012: 547, т. 53 и 54). Грижата на добрия търговец представлява мярка за добросъвестно поведение на получателя по доставката по смисъла на чл. 302 ТЗ. Ако не е положена тази грижа, търговецът е недобросъвестен, в който случай при наличие на обстоятелства, сочещи на злоупотреба по правото на ЕС, следва да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит. В настоящия случай следва да се приеме, че жалбоподателят не е положил грижата на добрия търговец, тъй като не е представил доказателства за действително извършени и получени услуги по маркетинг, проучване, набиране на клиенти и презентации на въпросните системи за почистване и не се е снабдил с необходимите доказателства, като се увери, че не е участник в злоупотреба с ДДС. По делото са налице данни, сочещи обратното, като в случая безспорно е установено, че „АЛДЖАДИДА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД и дружеството – жалбоподател се обслужват счетоводно от едно и също лице „Формейт“ ЕООД, като същите имат общ пълномощник, който ги представлява пред НАП – К. К., което е било запознато и напълно наясно с търговската и счетоводна дейност и на двете дружества.

С оглед гореизложеното, настоящият съдебен състав намира изводите на органите по приходите за правилни и законосъобразни. Неприложими в случая са мотивите, изложени в Определение на Съда на Европейския съюз от 23 ноември 2017 г., постановено по дело C-314/17, в които се посочва, че принципите на данъчен неутралитет и на ефективност на общата система на ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат държава членка да откаже на получател по доставка правото да приспадне платения за получената доставка ДДС, когато за една и съща доставка ДДС е събран, веднъж от доставчика, при положение, че същият го е посочил във фактурата, която е издал, и втори път, от получателя, в случай че националното законодателство не предвижда възможност за коригиране на ДДС при наличие на ревизионен акт, тъй като българското национално законодателство предвижда такава възможност и същата е разписана в разпоредбата на чл. 116, ал. 7 от ЗДДС.

В заключение съдът намира за доказани изводите на ревизията, че фактурите са издадени с единствената цел да се генерира данъчен кредит при жалбоподателя. В случая е налице абсолютна симулация на

доставки, тъй като с процесните фактури е създадена една правна привидност, зад която не стои нищо и са фактурирани доставки, които не са извършвани.

По тези съображения, жалбата следва да бъде отхвърлена изцяло, като предвид изхода на производството в полза на Дирекция ОДОП - С. следва да бъде определено юрисконсултско възнаграждение в размера по чл. 8, ал. 1, т. 2 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения върху материалния интерес 9 479,48 лева, или 1 248 лева.

Водим от горното и на основание чл. 160 и чл. 161 от ДОПК Административен Съд С. град, III отделение, 17-ти състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ВИ КЕЙ 2021“ ЕООД срещу РА №Р-22221022000877-091-001/11.07.2022 г., с който на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 във вр. с чл. 9 от ЗДДС не е признато право на данъчен кредит в размер на 9 000 лв. главница и 479,48 лв., потвърден с Решение № 1604/07.10.2022г. на директора на дирекция ОДОП С..

ОСЪЖДА „ВИ КЕЙ 2021“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 248 лв.

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

СЪДИЯ: