

# РЕШЕНИЕ

№ 4838

гр. София, 20.07.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65  
състав**, в публично заседание на 23.06.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ванина Колева**

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **11333** по описа за **2020** 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 на [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], [улица], представлявано от управителя Ю. Ц. Ц., срещу ревизионен акт (РА) № Р-22220320000198-091-001/04.08.2020г., издаден от Ф. С. Й., орган, възложил ревизията, и Т. Н. В., ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 1526/02.10.2020г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДД“ОДОП“) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в общ размер на 65 219,09 лв., от които ДДС главница в размер на 56 315,02 лв. и лихви 8 904,07 г., произтичащи изцяло от непризнато право на приспадане на данъчен кредит за доставки, документиращи с общо 53 фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК].

В жалбата са изложени доводи за незаконосъобразност на РА. Твърди се, че неправилно органите по приходите са приели, че жалбоподателят е знаел, че доставчиците му не разполагат с техническа и кадрова обезпеченост и че е участвал в симулативни сделки. Позовава се на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) и на ВАС. Моли съда да отмени РА като незаконосъобразен. Претендира присъждане на направените по делото разноски.

Ответникът по жалбата, директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез

процесуалния си представител, оспорва жалбата. Счита, че оспорваният акт е законосъобразен. Твърди, че лицата, издали фактурите не са имали ресурсна и материална обезпеченост да извършат процесните доставки, а изводите в решението на директора на дирекция „ОДОП“ остават непроменени след приключване на съдебното дирене в настоящата инстанция. Моли жалбата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на заплатеното адвокатско възнаграждение.

Прокурор от Софийска градска прокуратура не участва при разглеждане на делото.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил изцяло в обжалваната част. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП" - С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ.

Обжалваният ревизионен акт е издаден след извършена ревизия, започнала със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22220320000198-020-002/13.04.2020 г., връчена по електронен път на 13.04.2020 г., издадена от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С.. Предметът и периодът на ревизията обхваща задължения за ДДС за данъчни периоди от 01.03.2017 г. до 31.10.2019 г. Срокът за извършване на ревизията е продължаван със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22220320000198-020-002/13.04.2020г., връчена на 13.04.2020г. и Заповед за изменение на ЗВР №Р-22220320000198-020-003/07.05.2020г.

В законоустановения срок е съставен ревизионен доклад (РД) №Р-22220320000198-092-001/14.07.2020г., връчен на 14.07.2020 г.. по електронен път. От дружеството е подадено възражение срещу РД, на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК, прието с вх. №53-00-1937/24.07.2020 г. В мотивите на РА, органите по приходите са приели възражението за процесуално допустимо, но по същество за неоснователно.

Констатациите в РД са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. Ревизионен акт № Р-22220320000198-091-001 от 04.08.2020 г. е издаден от Ф. С. Й. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Т. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Връчен е електронно на 04.08.2020г.

В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективизирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно неправомерно упражненото

право на данъчен кредит. В мотивите на РА са обсъдени доводите и доказателствата представени с възражението на жалбоподателя срещу РД.

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

На 13.08.2020г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция "ОДОП" С. е подадена жалба, вх. №53-03-2235 от 13.08.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1305/28.08.2020г. по регистъра на дирекция ОДОП С., с която [фирма] оспорва РА №Р-22220320000198-091-001 от 04.08.2020., с който на дружеството не е признато право на приспадане на данъчен кредит за доставки, документирани с общо 53 фактури, издадени от [фирма] и [фирма], общо в размер на 56 315,02 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 8 904,07 лв., като незаконосъобразен.

С решение № № 1526/02.10.2020г. на директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП ревизионният акт е потвърден.

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са направени следните констатации от органите по приходите:

Основната дейност на задълженото лице през ревизираните периоди е продажби на електронни компонентни, измервателни машини и оборудване, предлагане на GPS системи за контрол на автопарка, телеметрия на данни, писане на софтуер за различни приложения на високо и на ниско ниво, продажби на акумулатори, поялници, батерии, камери, кабели за компютър, светодиоди, цифров мултиметър, адаптори, индикатори, ключета, клещи, комплект отвертки, мултицет, шестограми и др.

С РА на дружеството е отказано право на данъчен кредит за данъчните периоди м. 07.2018 г., м. 08.2018 г. и м. 10.2018 г. общо в размер на 21 847,17 лв. за доставки, документирани с 23 фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставките: "изработка на рекламни банери позициониране на рекламно време в рекламен сайт" и "рекламни услуги". При извършената насрещна проверка в хода на ревизията, доставчикът не е открит и от него не са представени документи. При проверка на относими данни за доставчика в информационната система /ИС/ на НАП ревизиращите са установили, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 20.06.2018 г. и deregистрирано на 29.10.2018 г. – поради установени обстоятелства по чл.176 от ЗДДС. През периода от 01.03.2017 г. до 31.10.2019 г. няма включени фактури за продажби към жалбоподателя в дневниците за продажби и СД за ДДС. Доставчикът няма назначени лица по трудови договори и няма декларирани изплатени суми на лица по извънтрудови правоотношения.

Във връзка с доставките от [фирма] от [фирма] в хода на ревизията са представени заверени копия на спорните фактури, придружени с копия на фискални бонове; Рамков договор от 02.07.2018 г., с предмет: публикуване в специализирани сайтове за авточасти, камиони, автомобилна техника, автомобото хоби в страната и чужбина, рекламни банери за предлаганите от Възложителя GPS системи за проследяване на автопарка и изработка на рекламно-информационна интернет платформа /интернет сайт/, която да рекламира продуктите за проследяване на автопарка /www.sledi.me/ и Договор за рекламни услуги от 01.07.2018г., с предмет: разработване и разпространение на печатни информационни и рекламни материали, брандиране на

врати и прозорци. Изработка на печатни информационни и рекламни материали; брандиране на офис, находящ се в [населено място], [улица], с общата стойност на извършваните дейности 81202,50 лв. без ДДС или 97 443,00 лв. с ДДС.

За да откажат да признаят правото на данъчен кредит, ревизиращите са направили извод, че не са налице реални доставки по издадените фактури от [фирма]. Позовали са се на факта, че фактурите не са декларирани от доставчика в регистрите по ЗДДС и СД за 2018 г., от доставчика не е подадена ГДД по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) и няма декларирани данни за отчетени приходи и разходи от извършена стопанска дейност. Установили са и видимо различие между подписа на управителя на дружеството доставчик, поставен в нотариално заверения спесимен от подписа, който е публикуван Търговския регистър, и подписите в представените два договора, а предметът на дейност деклариран в ТР от доставчика е различен от предмета на услугите.

С обжалвания РА за данъчни периоди м. 11.2018 г., м. 12.2018 г., м. 02.2019 г., м. 03.2019 г. и м. 04.2019 г. на жалбоподателя е отказано и право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 34 467,85 лв. за доставки, документиращи с 30 фактури, издадени от [фирма], с предмет: “изграждане на мрежи по договор”, “проектиране на комплект устройства”, “проектиране на безжична мрежа”, “разработка на безжична мрежа”, “разработка на електронна система”, “електронно проектиране на комплект устройства”, “консултантски услуги проучване на пазарно пространство”, “маркетингово проучване пазарно пространство”, “изработка на интернет платформа и позициониране в електронен сайт Автомото хоби”.

В хода на ревизията при извършената насрещна проверка доставчикът не е открит. При проверка в ИС на НАП ревизиращите са констатирани, че дружеството доставчик е регистрирано по ЗДДС на 16.04.2014 г. и дерегистрирано на 08.11.2019 г. – поради установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Фактурите са отразени от доставчика в подадени от него дневници за продажбите и СД за ДДС за съответните периоди. Доставчикът има 2 назначени лица по трудови договори, на длъжност снабдител доставчик, съответно за периодите от 14.10.2016 г. до 22.02.2017 г. и от 26.06.2017 г. до 01.05.2018 г. Няма декларирани изплатени суми на лица по извънтрудови правоотношения.

Във връзка с доставките от [фирма], от [фирма] на ревизиращите са представени: копия на спорните фактури и фискални бонове към тях; оборотна ведомост за 2018г. и 2019г., Договор от 08.10.2018 г. с изпълнител [фирма] с предмет: маркетингово проучване на пазарното пространство, с който на Изпълнителя е възложено да извърши проучване за състоянието на системите на автопарка при фирмите на българския пазар, като се разгледат: основните опериращи фирми на българския пазар; предлаганите ценови нива на услугите им; сервизни и гаранционни условия; време за извършване на услугата /монтаж на хардуера/; начини на обслужване на клиентите; наличие на център за обслужване на клиенти; как се разпределят отделните конкуренти по географски региони, на обща стойност 4580,00 лв. с ДДС; Договор от 01.02.2019 г., с предмет: проектиране на комплект устройства, наричана на кратко Комплект устройства, които се доставят периодично, при заявена необходимост от жалбоподателя в срок от 30 дни, след подаване на заявка, на обща стойност 28534,00 лв. с ДДС; Рамков договор от 04.10.2018 г. за интернет реклама с предмет: публикуване в специализирани сайтове за авточасти, камиони, автомобилна електроника, автомото хоби в страната и чужбина на рекламни банери за

предлаганите от Възложителя GPS системи за проследяване на автопарка на фирмите и изработване на рекламно-информационна интернет платформа /интернет сайт/, която да рекламира продуктите за проследяване на автопарка /www.sledi.me/; Договор от 17.09.2018 г., с предмет разработка на безжична мрежа за пренос на данни в диапазона 144-169 MHz, наричана накратко безжична мрежа. Според договора въз основа на направеното проучване трябва да се изберат подходящи електронни компонентни и система за модулация, като се изхожда от идеята за намалено потребление на енергия с цена в размер на 5070,00 лв. с ДДС; Договор от 03.12.2018 г. за изпълнение на поръчка с предмет - проектиране на комплект устройства, състоящи се от от R. модул /за четена на безконтактни карти/ и Интерфейсен модул на общата стойност 3220,00 лв. с ДДС; Договор от 10.09.2018 г. с предмет - разработка на електронна система за измерване на нивото на горивото в резервоарите на камионите /електронна система/, като доставчикът /изпълнител/ е задължен: да разработи принципна схема на електронен сензор за измерване на нивото на горивото; да симулира и тества с помощта на специализиран софтуер очакваните технически характеристики на продукта; да разработи печатна платка на прототипа; да насити печатна платка с необходимите компоненти; да представи работещ прототип на възложителя; Договор от 15.10.2018 г. за консултантски услуги, с предмет: извършване на консултантски услуги по проучване на пазарното пространство за наличието на характеристиките на системите за контрол на достъпа и работното време при фирмите на българския пазар, на обща стойност - 6000,00 лв. с ДДС; Договор от 08.01.2019 г. с предмет: разработка на електронна система за аварийна GSM връзка в асансьорите на обща стойност – 24330,00 лв. с ДДС; Договор от 14.01.2019 г., с предмет: разработка на безжична мрежа за пренос на данни по техническо задание в следните диапазони: диапазон 433,05 – 434,79 MHz; диапазон 865,00-858,00 MHz и диапазон 902,00 – 928,00 MHz, на обща стойност – 59386,58 лв. с ДДС; Рамков договор от 11.03.2019 г. с предмет изграждане на комуникационни мрежи за пренос на данни, сървъри –VPS, клъстери на обща стойност 57624,00 лв. с ДДС.

За да откажат правото на данъчен кредит, органите по приходите са анализирали предмета на представените договори. Относно договора от 04.202018г. органите по приходите са установили, че сайтът [www.sledi.me](http://www.sledi.me) е без достъп или е преместен за постоянно на друг адрес, липсва информация за т.нар. специализирани сайтове, в които са публикувани банерите за реклама, не са представени заявки за публикуване, а договор със същия предмет е сключен от ревизираното дружество и с другия спорен доставчик [фирма], не е представена информация за готов продукт и протокол за брой излъчени импресии. От жалбоподателя не са представени уговорените в договора от 17.09.2018г. приемо-предавателни протоколи.

Ревизиращите са се позовали и на констатираните в хода на ревизията противоречия, свързани с плащанията по процесните фактури. За по-голяма част от датите, на които се твърди, че са извършени плащанията по данни от регистрираното фискално устройство на жалбоподателя няма деклариран оборот от плащания в брой. В РА е изтъкнато, че в периода на издаване на фактурите доставчикът няма назначен персонал по трудови или извънтрудови правоотношения, а наетите по трудов договор лица са на длъжности /снабдител-доставчик/, които не са пряко съпоставими с фактурираното и са действащи в периоди извън периода на спорните доставки. Отново са установили видимо различие между подписа на управителя, поставен в нотариално заверения спесимен от подписа, който е публикуван Търговския регистър

и подписите в представените договори с доставчика, въпреки, че в обясненията на жалбоподателя, дадени в хода на ревизията е посочено, че при сключване на договорите е контактувано с управителя на доставчика. Посочено е, че при извършената ревизия на доставчика за периода от 01.11.2018 г. до 28.02.2019 г., приключила с РА, от дружеството не са представени доказателства, поради което не е доказано извършването на реални доставки по фактурите, издадени през ревизирия период.

С посочените мотиви ревизиращите са приели, че липсват реални доставки по издадените фактури от [фирма]. С РА е прието, че представените в хода на ревизията документи от ревизираното лице не са достатъчни да докажат реално извършени доставки по смисъла на чл. 6 /9 от ЗДДС, документирани с процесните фактури, поради което, на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1, от ЗДДС, на [фирма] е отказано правото на приспадане на данъчен кредит.

Като е съобразил събраните в хода на ревизионното производство доказателства, изложеното в ревизионния доклад и ревизионния акт, възраженията на жалбоподателя и действащата през процесния период нормативна уредба, директорът на дирекция "ОДОП" – С. е намерил жалбата на [фирма] срещу РА за неоснователна.

Съобразно приложените към административната преписка доказателства, директорът на дирекция "ОДОП" С. е приел за правилни и законосъобразни изводите на органа по приходите. Като се е позовал на практиката на СЕС и тази на ВАС, е приел, че в случая жалбоподателят не е доказал, че доставките са извършени именно от посочените във фактурите икономически субекти.

Решаваният орган е приел, че в конкретния случай издателите на акта са обсъдили събраните в хода на ревизията доказателства и са съобразили обстоятелствата от съществено значение за правилното решаване на спора, в резултат на което са формирани обосновани изводи за липса на доказателства за реално извършени доставки от посочените в процесните фактури доставчици.

Приел е за неоснователни доводите в жалбата относно доказателствената тежест на жалбоподателя, посочил е, че не са представени никакви доказателства, опровергаващи констатираната пълна липса на информация за лица, участвали пряко при изпълнение на спорните услуги; не са представени доказателства, технически и търговски документи, удостоверяващи служители със съответните професионални умения и квалификация на сочените доставчици, които действително да са положили труд или реално да са участвали при изпълнение и предаване спорните услуги; не е установено също доставчиците да са притежавали материална обезпеченост на изпълнение на специфичните услуги; установени са услуги с идентичен предмет, възложени и на двете дружества; не са представени документи за фактическо получаване предмета на фактурираното.

Изтъкнато е констатираното несъответствие относно плащането по процесните фактури и отчетените от ЕКАФП обороти, както и липсата на първични счетоводни документи - разходни касови ордери, в които да са отразени данни за лицето, което е предало сумата от страна на възложителя и лице, получило сумата – като представител на съответния доставчик.

Директорът на дирекция “ОДОП” – С. в решението си се е позовал и на факта, че голяма част от спорните фактури не съдържат в пълнота обективни факти, позволяващи да се установи само въз основа на тях изпълнението на доставките.

В заключение е обобщил, че изводите на органите по приходите са обосновани и се аргументират от събраните доказателства, с оглед на което е потвърдил като законосъобразен РА, с който на [фирма] са установени резултати по ЗДДС за данъчните периоди от 01.07.2018г. до 31.08.2018г. от 01.10.2018г. до 31.12.2018 г. и от 01.02.2019г. до 30.04.2019г.

В хода на съдебното производство от жалбоподателят са представени заверени копия на приемо-предавателни протоколи към всеки от договорите с [фирма]. Допуснато е изготвянето на комплексна съдебно-техническа експертиза, извършена от специалисти инженер по електроника и софтуерен инженер. Приетото е и заключение по допуснатата съдебно-счетоводна експертиза(ССЕ). И двете заключения са приети без възражения от страните.

При изготвяне на заключението по СТЕ вещите лица – инженери са установили, че помещението на офиса на жалбоподателят в [населено място] е облепено с рекламно фолио, че уеб страницата [www.sledi.me](http://www.sledi.me) е разработена и функционира в реално време, установили са, че е била разработена мрежа с диапазон 1440169 MHz, както и мрежа с диапазон 433/868/915 MHz, разработена е била софтуерна система за измерване нивото на горивото в резервоарите на камиони, която е демонстрирана на вещите лица. Демонстриран е бил и част от хардуерът на разработена GPS връзка с асансьорите. Била е разработена и мрежа за пренос на данни за нуждата на фирмата с инфраструктура (дейта център) в [населено място], [населено място] и офиса на дружеството.

Вещото лице – счетоводител, при изпълнение на поставените му задачи е установило, че счетоводството на [фирма] е редовно и правилно заведено. Подробно е проследило предмета на процесните фактури и представените документи към тях. Установило е, че към всеки договор с [фирма] е наличен приемо-предавателен протокол с описание на резултатите и дата на приемане. В експертизата е проследено отразяването на процесните фактури в счетоводството на ревизираното лице. Установено е, че те са отразени в счетоводството на [фирма], като текущ разход по счетоводна сметка 602"Разходи за външни услуги"

и своевременно отнесени по предназначение, като Разходи за основната дейност. Съгласно представените писмени обяснения от управителя на [фирма] получените продукти и услуги са използвани в предлаганите GPS системи за контрол на автопарка, следене нивото на горивото на камионите, следене за изпълнение на задълженията от страна на шофьорите. От направените рекламни интернет кампании се е увеличил ръстът на продажбите на [фирма] с около 25-27%.

За доставчиците не са налице данни за счетоводна отчетност. Доставчиците [фирма] и [фирма] не са представили данни за начина на калкулиране цената на услугата, данни за вложени материали, оборудване, работна сила. Няма данни за отчетени приходи при доставчиците във връзка с издадените фактури. Вещото лице не е установило писмени данни за отчетени разходи при доставчиците, във връзка с извършените услуги. За периода на издаване на фактурите ПРЕДРАГ Б." Е. и [фирма] не са разполагали с персонал по трудови и извънтрудови правоотношения. Не са налице данни за притежавани ДМА и разходи за материали и консумативи.

От събраните по делото доказателства от правна и фактическа страна съдът намери за установено следното:

За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68 от ЗДДС следва да е изпълнено някое от условията посочени в чл.71 от ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит, винаги трябва да се държи сметка за това налице ли е облагаема доставка по смисъла на чл.6, ал.1 или чл.9 от ЗДДС и след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл.71 от ЗДДС.

По делото не е спорно и това се установява от събраните в хода на ревизията доказателства, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактура/ от страна на жалбоподателя, издадени от преките доставчици. Това се потвърждава и от заключението на вещото лице, което е проследило отразяването на фактурите в счетоводството на [фирма].

Спорната предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1 от ЗДДС, в процесния случай е наличието на облагаема доставка по смисъла на чл.9 от ЗДДС, осъществена от конкретно посочения във фактурите доставчик.

Законът не свързва задължението за начисляване на ДДС и правото на данъчен кредит единствено с издаването на данъчна фактура, а поставя изискването да е налице реално осъществена облагаема доставка. Легалната дефиниция на понятието данъчен кредит се съдържа в чл.68, ал.1 ЗДДС и това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по ЗДДС за получени



от него стоки или услуги по облагаема доставка. В този текст законодателят е предпоставил облагаемата доставка като основно изискване, за да е налице правото на данъчен кредит. Аналогично е законодателното решение при регламентиране на спорното право в нормата на чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. В тази разпоредба се съдържа правото на задълженото лице да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по ЗДДС закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Законът на първо място изисква да е осъществена реална доставка на стока и услуга. След като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

Предмет на доставките, във връзка с които с РА е отказано право на данъчен кредит са няколко вида услуги - изграждане, проектиране, разработка на мрежи, проектиране на устройства, консултантски услуги, маркетингово проучване, изработка на интернет платформа и позициониране в електронен сайт.

Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика; и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойностяване като количествено-стойностни сметки, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др.

По делото са представени заверени копия на документи, изходящи единствено от ревизираното лице и имащи отношение към процесните доставки. В тях не се съдържат счетоводни регистри, от които би могло да се установи, какъв е начинът на тяхното счетоводно отразяване в счетоводството на двамата доставчици. Това се потвърждава и от приетото заключение по ССЕ.

Като частни документи договорите, приложенията към тях, приемо-предавателните протоколи не разполагат с материална доказателствена сила, обвързваща съда. Тяхното съдържание се преценява от съда по вътрешно убеждение с оглед на всички обстоятелства по делото. При частните свидетелстващи документи (каквито са приемо-предавателните протоколи) защитата срещу тяхната материална доказателствена сила не е подчинена на изискванията за оспорване истинността на документ, защото съдът не е обвързан от тази доказателствена сила, а я преценява по свое вътрешно убеждение съобразно с всички данни по делото.

Приложените към договорите приемо-предавателни протоколи не

разполагат с достоверна дата и следва да бъдат ценени с оглед обстоятелството, че са представени едва пред съда, въпреки, че би следвало жалбоподателят да разполага с тях и да ги представи още в хода на ревизията, с възражението срещу РД или при обжалване на РА пред директора на дирекция "ОДОП" – С..

При оценка на сключените с двамата доставчици договори от значение е, че подписите, положени в тях за изпълнител, видимо се различават от спесимена, представен в Търговския регистър.

Относно отказания данъчен кредит за данъчните периоди м. 07.2018г., м. 08.2018 г. и м. 10.2018 г. общо в размер на 21 847,17 лв. за доставки, документирани с 23 фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставките: "изработка на рекламни банери позициониране на рекламно време в рекламен сайт" и "рекламни услуги" от жалбоподателя са представени единствен копие на процесните фактури и касови бонове към тях и описаните по-горе договори - Рамков договор от 02.07.2018 г., Договор за рекламни услуги от 01.07.2018г.

При съпоставка предмета на процесните 23 фактури, издадени от [фирма] с този на представените договори не може по категоричен начин да се установи, че фактурираните рекламни услуги са в изпълнение на ангажиментите, поети в тези договори. Предмет на рамковия договор е публикуване в специализирани сайтове за авточасти, камиони, автомобилна техника, автомото хоби в страната и чужбина, рекламни банери за предлаганите от Възложителя GPS системи за проследяване на автопарка и изработка на рекламно-информационна интернет платформа /интернет сайт/, която да рекламира продуктите за проследяване на автопарка /www.sledi.me/. В нито една от посочените фактури не е посочено изработване на интернет платформа. В чл.7 на договора е предвидено, че разплащането на отделните позиции се извършва след предоставяне на готов продукт и протокол за брой излъчени импресии, каквито не са представени. По отношение на рекламната кампания и изготвянето на сайт следва да се съобрази и факта, че идентичен договор и приемо-предавателни протоколи има и с другия процесен доставчик [фирма].

Предмет на договора за рекламни услуги е разработване и разпространение на печатни информационни и рекламни материали, брендиране на врати и прозорци; брендиране на офис, находящ се в [населено място], [улица]., с общата стойност на извършваните дейности е 81202,50 лв. без ДДС или 97443,00 лв. с ДДС.

От заключението на СТЕ се установява, че договорените с този договор услуги са реално извършени. О. на жалбоподателя при посещението на експертите е бил брендиран с рекламно фолио. Не може да се установи от събраните доказателства обаче кога и от кого е извършено това.

В случая от заключението по приетата СТЕ се установява, че услугите договорени с [фирма] и [фирма] са реално извършени. От събраните доказателства обаче, не се установява, че те са извършени именно от тези двама доставчика.

От друга страна и от предмета, посочен във фактурите не може да се направи извод, че те са в изпълнение на посочените договори. При анализ на съдържанието на представените договори за услуги се установява, че те няма как да бъдат изпълнени без към тях да са налице писмени доказателства, които би следвало да се намират у възложителя и жалбоподател в настоящето производство и каквито не са представени нито в хода на ревизията, нито пред съда. След като не са представени описаните в самите договори документи, които следва да бъдат съставени, остава неизяснен въпросът как точно е формирана договорената цена и по какъв начин е изпълнена услугата. Както посочва и експертът в констативно-съобразителната част на СТЕ към настоящия момент технически е невъзможно да бъде проверена рекламна кампания, която е имала продължителност два месеца и е била проведена преди три години.

Относно доставките от [фирма] с предмет “изграждане на мрежи”, “разработки на мрежи”, “разработка на електронна система” и пр., според представените договори част от услугата включва проучвания, разработване на схеми, написване на формуляр, договаряне закупуване на сървър, договаряне на инсталационни такси за поддръжка на сървър, техническо задание, за които следва да са налични писмени документи, но такива не са представени.

По договора за консултантски услуги от 15.10.2018г. изпълнителят е нает да извърши проучване за наличието на характеристиките на системите за контрол на достъпа и работното време при фирмите на българския пазар. При проучването трябва да се разгледат: основните доставчици на услугата на нашия пазар предлаганите ценови нива на услугите им предимства и недостатъци спрямо продуктите на Възложителя; сервизни и гаранционни условия на конкурентните продукти; време за извършване на услугата /монтаж та хардуера;/възможности на софтуера; начин на обслужване на клиентите -наличие на център за обслужване на клиенти; разпределение по географските региони на отделните конкуренти /наличие на клонова мрежа/. От жалбоподателя не са представени резултатите от тези дейности, липсва изготвено проучване, доклад или друг документ, обективиращ резултата от извършените консултантски услуги. Приложеният към договора приемо-предавателен протокол от 03.12.2018г. не изпълнява функцията да удостовери какво точно е прието с него, тъй като в него се преповтаря предмета на договора. Липсват данни как е формирана цената на услугата. В договора е

предвидено, че изпълнителят осигурява за своя сметка оборудването, работната сила и всичко необходимо за извършването ѝ, но няма данни доставчикът да разполага със служител, притежаващ нужната квалификация за изпълнение на услугата, нито да е използвал услугите на външен специалист. В ССЕ е посочено, че не са представили данни за начина на калкулиране цената на услугата, данни за вложени материали, оборудване, работна сила. Освен това представената фактура с предмет “маркетингово проучване пазарно пространство” е от дата 02.12.2018г, преди приемането на работата и за сума различна от договорената.

При липсата на всякакви съпътстващи договорите за услуги документи, които да конкретизират предмета и цената на услугата, представените приемо-предавателни протоколи също не могат да установят тези факти. Те не представляват и годно доказателствено средство относно извършването на услугата и предаване на резултата от изпълнителя на възложителя както поради факта, че носят подпис, който видимо се различава от нотариално заверения спесимен в Търговския регистър, така и с оглед съдържанието им, което повтаря предмета на договорите и от него не би могло да се установи кога точно е извършена, как е формирана цената и каква е стойността ѝ. От значение е и факта, че те като частни писмени документи без достоверна дата, представени едва пред съда, не разполагат с материална доказателствена сила.

От друга страна с оглед общия предмет на процесните фактури, в които липсва препращане към конкретен договор или приемо-предавателен протокол не биха могли да бъдат обвързани с конкретна доставка по конкретен приемо-предавателен протокол. Във фактура № [ЕГН] от 19.11.2018г. въобще не е посочен предмет. От дата 19.11.2018г, има представен един приемо-предавателен протокол към договор за интернет реклама и изработване на информационна интернет страница от 04.10.2018г. Стойността на фактурата обаче е различна от определената в договора. В чл. 7 от този договор е предвидено заплащането да се извърши след представяне на протокол за импресии, какъвто липсва. Протоколът е без описаните в него приложения с копия на страниците, на които са сложени рекламните банери.

В тази връзка, съдът констатира, че в случая съдържанието на фактурите не отговаря на изискванията на чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС – не съдържа вида на услугата. Предвиденото в чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС изискване е свързано с това в документите да бъде налична достатъчна информация относно количеството и вида на стоките и вида на услугите е необходимо, за да се прецени дали доставката е осъществена /стоката предадена, резултатът от услугата получен/ и дали стоките и услугите са използвани от получателя във връзка с осъществяваната от него независима икономическа дейност и за следващи облагаеми

доставки, по които той е доставчик. Такава информация не е налична по голяма част от фактурите, което възпрепятства установяването на факта в какво се изразява фактурираната услуга. Информацията във фактурата не препраща и към конкретен договор или приемо-продавателен протокол, от който това би могло да се установи. Конкретна фактура не би могла да бъде обвързана с конкретен договор и съответно конкретна услуга, в повечето случаи дори и по стойността. Това възпрепятства и по-нататъшното проследяване на получената по конкретна фактура услуга, как е използвана от получателя, в случая жалбоподателя.

В договорите е предвидено оборудването, работната сила и всичко необходимо за извършване на услугата, предмет на договора да е за сметка на изпълнителите. От събраните в хода на ревизията доказателства, извършените от органите по приходите проверки и заключението по приетата ССЕ се установява, че за периода на издаване на фактурите [фирма] и [фирма] не са разполагали с персонал по трудови и извънтрудови правоотношения. Не са налице данни за притежавани ДМА и разходи за материали и консумативи. Няма писмени данни за отчетени разходи при доставчиците, във връзка с извършените услуги.

Установено е, че фактурите не са декларирани от доставчика [фирма] в регистрите по ЗДДС и СД, за 2018 г., от доставчика не е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО и няма декларирани данни за отчетени приходи и разходи от извършена стопанска дейност. Доставчикът не е разполагал с материална и техническа обезпеченост, за да осъществи тези услуги. [фирма] и [фирма] не са публикували и Годишни финансови отчети за процесите години в Търговския регистър.

Относно кадровата обезпеченост на доставчиците в случая следва да се съобрази Решение на Съда на ЕС от 6.09.2012 г. по дело С 324/11. СЕС се е произнесъл, че Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС и принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен ДДС за предоставените му услуги поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

В процесния случай обаче следва да се има предвид, че липсата на кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците не е единствена причина за отказване на правото на данъчен кредит, а тези факти са

обект на преценка от съда, заедно с останалите събрани доказателства. По-важното в случая обаче е, че съдът не кредитира преките доказателства за изпълнение на услугите като предпоставка за признаване на спорното право.

Доказателствата за извършено плащане също не са пряко доказателство за извършване на услугата. Въпреки това обаче в хода на ревизията са установени несъответствия между част от представените фискални бонове и отчетите на доставчиците в НАП. Липсват и първични счетоводни документи - разходни касови ордери, в които да са отразени данни за лицето, което е предало сумата от страна на възложителя и лице, получило сумата – като представител на съответния доставчик.

Както се установява и от заключението по приетата ССЕ част от доставчиците не са отразили спорните фактури в дневника за продажби през съответния период. Макар, че жалбоподателят не отговаря за недобросъвестността на доставчика, когото не може да контролира, то този факт, с оглед на останалите доказателства по делото е поредната индичия, че доставките не са реално извършени.

С изключение на ревизиите при особени случаи по чл.122 ДОПК, в кодекса няма изрични норми за определяне на доказателствената тежест в процеса, поради което намират приложение общите правила на доказване. Съгласно общия принцип на разпределение на доказателствената тежест в процеса, всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, и поради това, че данъчният субект претендира право на приспадане на данъчен кредит, то той е този, който следва да докаже изпълнението на всички законови изисквания, включително и реалността на доставката по процесните фактури. В настоящия казус това означава, че ревизирият данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени от посочения във фактурата доставчик. Съгласно чл.70, ал.5 от ЗДДС, не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. Законът не съдържа легална дефиниция на понятието "неправомерно начислен данък". Общото правно тълкуване в най-широк смисъл е, че неправомерно е това начисляване на данък, което е извършено в нарушение на закона. Законите изисквания за начисляване са посочени в чл. 86, ал. 1 ЗДДС. Комплексният анализ на предпоставките за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит, посочени по-горе, и основанийето за отказ на такова право по чл. 70, ал. 5 ЗДДС показва, че неправомерното начисляване трябва да е свързано само с пряката доставка, по което се упражнява правото на данъчен кредит, че това неправомерно начисляване не предпоставя и не изисква установяване на произход на

стоката, както и че то не е в зависимост от действия на доставчика, за които получателят няма как да узнае и няма задължение да знае, поради което и не може да носи отговорност за тях.

Позоваването на практиката на СЕС не освобождава данъчно задълженото лице от изискванията по ЗДДС да установи наличие на предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, първата от които е осъществяване на доставката на стока в случая. За признаване на правото на приспадане на данъчен кредит следва да е установено осъществяване на фактурираната доставка. В този смисъл е и решението на СЕО по дело С-152/02 и решение на СЕС по дело С-324/11. С това доказване страната не се е справила. Т.е. не може да се приеме, че се касае до действия на доставчика, за които получателят трябва да отговаря, каквито са доводите на жалбоподателя или че администрацията е прехвърли върху данъчния субект собствените са задължения по осъществяване на контрол. Ако процесните доставки са извършени реално от посочения в тях доставчик, то както доставчикът, така и самият получател следва да притежават доказателства за това изпълнение. Наличието само на фактури не може да бъде доказателство за реалното изпълнение на доставките. За реалността на доставките винаги трябва да се представят достатъчно убедителни писмени доказателства по изпълнението им, каквито в случая липсват.

Действително, както нееднократно СЕС в своите решения подчертава, принципът на данъчния неутралитет изисква освобождаване от ДДС да се предостави, ако материалноправните изисквания са изпълнени, дори и ако данъчно-задължените лица са пропуснали някои формални изисквания. Същият този съд обаче приема, че това не е така само ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства доказването по сигурен начин на изпълнението на материалноправните изисквания, и самото данъчно задължено лице участва или според обективни факти се установи, че е било длъжно да знае, че участва в данъчна измама. В последната хипотеза СЕС приема, че лицето няма основание да се позовава на принципа на данъчния неутралитет. Следователно от получателя по дадена доставка е оправдано да се иска да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не води до участието му в данъчна измама. Т.е. ако лицето, въпреки че е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, не може да предостави други писмени доказателства, за това че е придобил правото да се разпорежда като собственик с дадена стока, извън притежаваната от него фактура и данни за счетоводното ѝ отразяване, то правото му на данъчен кредит не може да бъде отказано, като в тези случаи казусът следва да намери

своето разрешение съобразно цитираното по-горе Решение по съединени дела C-80/11 и C-142/11 на СЕС. Процесният случай обаче не е такъв.

С оглед на установените фактически данни съдът счита за обосновано заключението на органа по приходите за нереалност на фактурираните доставки. Не е възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, в резултат на което да се направи извод за реалност на доставката по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, с оглед на което законосъобразно е отказан данъчния кредит по спорните фактури до размера на начисления по тях ДДС, на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Позоваването в жалбата на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) е неоснователно, тъй като основният спорен въпрос по делото е дали наистина са осъществени реални доставки на услугите от посочения доставчик, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит. Наличието на облагаема доставка е елемент от механизма на функциониране на данъка върху добавената стойност, поради което не може да бъде игнорирано доказването ѝ при разрешаване на спора относно наличието на право на приспадане на данъчен кредит.

Жалбоподателят цитира практика на СЕС в Л. - Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11., но в процесния случай няма противоречие с тази практика, защото правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя по доставката на услуга, само когато по категоричен начин е доказана нейната реалност - чл. 8 във връзка с чл. 9, ал. 1 ЗДДС и чл. 24, § 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност. С цитираното от жалбоподателя Решение на СЕС не се отрича необходимостта националният съдия 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 е изрично подчертано от СЕС в Решение от 31.01.2013 г. по дело C-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."

В т. 63 и 64 от същото решение е посочено, че според практиката на Съда държавите членки следва да проверят декларациите на данъчнозадължените лица, отчетите на същите и другите относими документи (вж. Решение от 17 юли 2008 г. по дело Комисия/Италия, C-132/06, Сборник, стр. I-5457, точка 37 и Решение от 29 юли 2010 г. по дело Р. К., Ф., Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Сборник, стр. I-7639, точка 21). За тази цел Директива 2006/112, и по-конкретно член 242 от нея,



задължава всяко данъчнозадължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи.

Предвид изложеното, съдът намира, че изводът на приходната администрация за липса на доказателства, установяващи, че коментираните доставки на услуги са извършени от посочените доставчици се явява фактически и правно обоснован. Правилно и законосъобразно с процесния РА на жалбоподателя е отказано правото на данъчен кредит по спорните фактури, в резултат на което са определени и процесните фискални задължения, ведно с прилежащата им лихва за забава.

С оглед изложените по-горе мотиви жалбата против РА се явява неоснователна и като такава следва да се отхвърли.

При посочения изход на спора, на основание чл.161 от ДОПК, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника разноски по делото - юрисконсултско възнаграждение в размер на 2486 лв., определено съгласно чл. 8, ал.1, т.4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното, Административен съд София-град, Първо отделение, LXV състав,

### **РЕШИ :**

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], [улица], представлявано от управителя Ю. Ц. Ц., срещу Ревизионен акт № Р-22220320000198-091-001/04.08.2020г., издаден от Ф. С. Й., орган, възложил ревизията, и Т. Н. В., ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 1526/02.10.2020г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност в общ размер на 65 219,09 лв., от които ДДС главница в размер на 56 315,02 лв. и лихви 8 904,07 г.,

ОСЪЖДА [фирма] ЕИК[ЕИК], [населено място], [улица], представлявано от управителя Ю. Ц. Ц., да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 2486 (две хиляди четиристотин осемдесет и шест) лева.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14 – дневен срок от съобщението до страните за постановяването му.

СЪДИЯ :

