

РЕШЕНИЕ

№ 20

гр. София, 03.01.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 80 състав,
в публично заседание на 28.09.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Виржиния Петрова

при участието на секретаря Цветелина Заркова, като разгледа дело номер **2553** по описа за **2023** 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 от 06.02.2023г. на „РЕСТОРЕ“ ООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], район „С.“, [улица], ет.4, депозирана чрез адвокат П. Ш., със съдебен адрес за връчване: [населено място], [улица], ет.2, офис 210 срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221420007352-091-001 от 23.05.2022г ., издаден от С. Т. К. орган, възложил ревизията и Д. Д. Т. ръководител на ревизията потвърден с решение № 98 от 23.01.2023 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. Твърди още, че е издаден при съществено нарушение на правилата за неговото издаване. Счита, че фактическите и правни изводи на ревизиращите органи във връзка със задълженията на жалбоподателя по ЗДДС за периоди м.03.2019 г. до м.11.2019г. и м.01.2020г., са необосновани и услугите са реално осъществени. Необосновани били и изводите на органите по приходите за недоказаност на реалността на доставки на услуги, осъществени в полза на ревизираното лице от доставчиците му „Д. У. ЕООД“, „ХИТПЛАСТ“ ЕООД, „Л. КОНСУЛТ ЕООД“, „СОЛОВЕЙГ ЕООД“, „СТРЕЙФ К. 77 ЕООД“ и „К. СТРОЙ 2018 ЕООД“.

Иска се отмяната 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, включително и такива сторени за процесуално представителство. В проведените публични съдебни заседания по делото, жалбоподателят, редовно призован, се представлява от адв. Ш., с пълномощно, приложено по делото. В хода по същество на делото поддържа становище за незаконосъобразност на РА, като моли жалбата да бъде уважена, а оспорения РА отменен. Претендира се присъждането на разноски съобразно представен списък по чл.80 ГПК.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, редовно уведомен, чрез процесуалния си представител юрисконсулт юрк.И., оспорва жалбата като неоснователна и моли същата да бъде отхвърлена, като препраща към съображенията, подробно изложени в решението на директора на Дирекция „ОДОП“. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение. Счита, че е приложима и хипотезата на чл. 161, ал.3 от ДОПК относно разноските в производството.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не взема становище по жалбата. Административен съд – София град, III отделение, 80-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-22221420007352-020-001 от 01.12.2020 г., издадена на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК от С. Т. К. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020г. на директора на ТД на НАП С.. Възложено е извършването на ревизия на „РЕСТОРЕ“ ООД за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчните периоди от 01.03.2019 г. до 31.01.2020 г. Заповедта е връчена на 30.12.2020г. Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221420007352-020-002 от 29.03.2021г. издадена от органа възложил ревизията, е определен срок за приключване на ревизията до 28.05.2021г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221420007352-092-001 от 28.02.2022 г., но по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е упражнено правото на възражение в законоустановения срок срещу РД.

Ревизията е приключила с издаването на РА № Р-22221420007352-091-001 от 23.05.2022 г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии" в дирекция „Контрол" при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и Д. Д. Т., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, с който са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ общо в размер на 64604.00 лв. и лихви за забава общо в размер на 17976.82 лв. или всичко 82580.82 лв.Актът е връчен на 08.08.2022г. по реда на чл.32 от ДОПК. За връчване па акта са извършени две посещения на деклариран адрес за кореспонденция, документиращи с Протокол 1768359/05.07.2022 г. и Протокол №1768578/21.07.2022 г. При посещенията не е открит офис на „РЕСТОРЕ“ ООД, неговия управител или упълномощено лице. Изготвено е съобщение по чл. 32 от ДОПК №Р-22221420007352-С32-001/22.07.2022 г., което е публикувано в интернет, окачено е на табло за съобщения в ТД на НАП на 22.07.2022 г. и свалено на 08.08.2022 г. Съобщението е изпратено с обратна разписка, върната с отбелязване „непознат“. РА

се счита за връчен на 08.08.2022 г., когато е свалено съобщението.

„РЕСТОРЕ“ ООД е регистрирано по ЗДДС считано от 09.09.2013 г. Дейността на дружеството е внос, износ и търговия с компютри и компютърна техника нова и втора употреба, мобилни телефони, телевизори.

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. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на „РЕСТОРЕ“ ООД е връчено ИПДПОЗЛ №Р-22221420007352-040-001/12.01.2021 г., с което са изискани първични и вторични счетоводни и търговски документи за ревизираните периоди, справки и други. Исканите документи са представени.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на „ДИНА- УЕБ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ХИТПЛАСТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „ЛАСТ – КОНСУЛТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], за резултатите от които са съставени ПИНП, подробно описани в РД.

С Протокол №Р-22221420007353-П.-001/29.03.2021 г. са приобщени доказателства събрани в хода на извършена ПУФО на „РЕСТОРЕ“ ООД, приключила с Протокол №П-22221420048558-073-001/26.10.2020 г., а именно:

- ПИНП №П-22221020104998-141-001/23.07.2020 г., с който е документирана насрещна проверка на „СОЛОВЕЙГ 55“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].
- ПИНП №П-22221020104988-141-001/23.07.2020 г., с който е документирана насрещна проверка на „СТРЕЙФ – КОМЕРС 77“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].
- ПИНП №П-22221020105122-141-001/23.07.2020 г., с който е документирана насрещна проверка на „КОЛОСАЛ - СТРОЙ 2018“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].
- ПИНП №П-22221320105040-141-001/16.07.2020 г., с който е документирана насрещна проверка на „ДИНА-УЕБ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

С Протокол №1766695/10.02.2022 г. е документиран преглед на оригиналните търговски и счетоводни документи на „РЕСТОРЕ“ ООД.

През ревизираните периоди „РЕСТОРЕ“ ООД е декларирало и е начислило данък за извършени облагаеми доставки на стоки по чл. 6 от ЗДДС в страната, В. на стоки, услуги по чл. 21, ал. 2 от ЗДДС, внос на стоки. Дружеството е осъществявало търговия на телефони – втора употреба чрез внос и чрез В., при продажбата на които е приложен режим на маржа по реда на глава седемнадесета на ЗДДС /при В./ и по общия ред /в останалите случаи/. По отношение на извършените доставки и начисления ДДС не са установени основания за извършване на корекции.

С РА на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС за периодите от м. 03.2019 г. до м. 11.2019 г. и м. 01.2020 г. е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 64604,00 лв. по фактури от доставчиците „ДИНА – УЕБ“ ЕООД, „ХИТПЛАСТ“ ЕООД, „ЛАСТ – КОНСУЛТ“ ЕООД, СОЛОВЕЙГ 55“ ЕООД, „СТРЕЙФ – КОМЕРС 77“ ЕООД и „КОЛОСАЛ - СТРОЙ 2018“ ЕООД. Отказаното право на приспадане на данъчен кредит е обосновано с извод за липса на реално осъществени доставки по издадените фактури от изброените доставчици.

Извършени са редица други процесуални действия, описани подробно в РД.

Органите по приходите са обобщили, че за фактурираните доставки на услуги не били налице доказателства, удостоверяващи възможността на доставчиците да изпълнят предмета на договорите. Не били представени изисканите по реда на ДОПК съпътстващи фактурираните услуги документи, в т.ч. информация за лицата, извършили услугата, направени допълнителни разходи, място на изпълнение и т.н.

Органите по приходите са констатирани, че декларирането на формално документирани взаимоотношения, при липса на реални такива и претенции за ползване на право на данъчен кредит, за което „РЕСТОРЕ“ ЕООД знае, че не е възникнало, въвлича лицето в схема за реализиране на данъчна злоупотреба.

С оглед на представените в ревизионното производство доказателства и на база изведените въз основа на тях факти органите по приходите са приели, че не е доказано извършването на облагаеми доставки по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от същия закон е отказано претендираното право на приспадане на данъчен кредит за доставките от процесните по-горе 6 доставчици общо в размер на 64604.00 лв.

„РЕСТОРЕ“ ООД оспорил по административен ред Ревизионен акт /РА/ № Р-22221420007352-091-001 от 23.05.2022г ., издаден от С. Т. К. орган, възложил ревизията и Д. Д. Т. ръководител на ревизията, с който на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ общо в размер на 64604.00 лв. и лихви за забава общо в размер на 17976.82 лв.

С Решение № 98 от 23.01.2023г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите е потвърден Ревизионен акт № Р-22221420007352-091-001 от 23.05.2022г. в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за м. 03.2019 г. до м.11.2019г. и м.01.2020г. ведно със съответните лихви.

За изясняване фактите по делото е допусната съдебно-счетоводна експертиза, приета от съда, като обективно и безпристрастно изготвена и като неоспорена от страните по делото. От заключението се установява, че документите, удостоверяващи сделките съответстват на нормативните изисквания и отговарят на установените по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС условия, всички процесни фактури са осчетоводени в счетоводството на жалбоподателя и неговите доставчици. Вещото лице е посочило, че всички фактури са отрезени в СД по ЗДДС от доставчиците за съответните данъчни периоди.

В хода на съдебното следствие е назначена и съдебна компютърно-техническа експертиза, приета от съда и неоспорена от страните.

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

По допустимостта на жалбата:

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с подадена от „РЕСТОРЕ“ ООД 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 24.01.2023г., а жалбата до съда е депозирана чрез директора на дирекция „ОДОП“ с дата 06.02.2023г., 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 /РА/ №

P-22221420007352-091-001 от 23.05.2022г ., издаден от С. Т. К. орган, възложил ревизията и Д. Д. Т. ръководител на ревизията потвърден с решение № 98 от 23.01.2023 г. на директора на дирекция „ОДОП“, [населено място] при ЦУ на НАП.

С РА са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ общо в размер на 64604.00 лв. и лихви за забава общо в размер на 17976.82 лв.

С решението на директора на дирекция „ОДОП“, [населено място] при ЦУ на НАП, РА за установените задължения по ЗДДС за м. 03.2019г. до м.11.2019г. и м.01.2020г. е потвърден.

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 възложена надлежно и е образувано ревизионно производство съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК.

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. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

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.

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 услуги по смисъла на чл. 9 ЗДДС по фактури издадени от 6 броя доставчици – „Д. У. ЕООД“, „ХИТПЛАСТ“ ЕООД, „Л. КОНСУЛТ ЕООД“, „СОЛОВЕЙГ ЕООД“, „СТРЕЙФ К. 77 ЕООД" и „К. СТРОЙ 2018 ЕООД".

Липсва спор по делото, че основният предмет на дейност на дружеството жалбоподател през ревизионния период е търговия с компютри и компютърна техника, нова и втора употреба, мобилни телефони и телевизори.

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 „ДИНА – УЕБ“ ЕООД:

- изработка онлайн магазин уеб сайт „Restore Ro“
- изработка на модул RMA за връщания на потребителски сайт „Restore Ro“
- направа „meta“ описание за целия потребителски сайт „Restore Ro“
- настройка на „G. Analytics“ към потребителски сайт „Restore Ro“
- настройка на платформа „diib“ за SEO оптимизация към потребителски сайт „Restore Ro“
- настройка модул „meta“ описания за целия потребителски сайт „Restore Ro“.

за „ХИТПЛАСТ“ ЕООД – „услуги по договор и приеман протокол“. От „РЕСТОРЕ“ ООД са представени процесните фактури с касови бонове за плащане в брой и доказателства за осчетоводяването им. Не са приложени договори и приемо-предавателни протоколи към тях и съответно не може да се установи вида и обема на извършените услуги, датата на данъчното събитие.

за „ЛАСТ – КОНСУЛТ“ ЕООД - услуги по управление и предоставяне на реклама в G. Restore BG, управление и предоставяне на реклама в Facebook Restore BG, управление и предоставяне на реклама в Instagram Restore BG.

за „СОЛВЕЙГ 55“ ЕООД - услуги по тест, ъпгрейд, профилактика и ремонт на мобилни телефони А. I..

за „СТРЕЙФ - КОМЕРС 77“ ЕООД- рекламни услуги - от името на „РЕСТОРЕ“ ООД да управлява срещу заплащане във Facebook и G. реклами за сайт Rectore BG, проучване за най-търсени думи по категории на Rectore Ro за даване на задание за направа на „meta“-описания, S. оптимизация за Rectore Ro, оптимизация SEO на съществуващ потребителски сайт Rectore BG, маркетинг кампания по събиране на последователи във Facebook, за Restore BG.

за „КОЛОСАЛ - СТРОЙ 2018“ ЕООД- извършване на СМР на складова база на възложителя на [улица] [населено място].

Спорни в настоящото производство са доставките на услуги по издадени от горепосочените дружества фактури във връзка получени услуги.

Органите по приходите са приели, че поради липса на реалност на услугите на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит за доставките 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.

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 обосноваван 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 получателът, 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) получателът 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 ѝ 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 услуги – изработка онлайн магазин уеб сайт „Restore Ro“, изработка на модул RMA за връщания на потребителски сайт „Restore Ro“, направа „meta“ описание за целия потребителски сайт „Restore Ro“, настройка на „G. Analytics“ към потребителски сайт „Restore Ro“, настройка на платформа „diib“ за SEO оптимизация към потребителски сайт „Restore Ro“ и настройка модул „meta“ описания за целия потребителски сайт „Restore Ro“ /издадени фактури от „ДИНА –УЕБ“ ЕООД/; „услуги по договор и приеман протокол“/представени са само фактури издадени от „ХИТПЛАСТ“ ЕООД и касови бонове към тях, без договори и приемо-предавателни протоколи/; услуги по управление и предоставяне на реклама в G. Restore BG, управление и предоставяне на реклама в Facebook Restore BG, управление и предоставяне на реклама в Instagram Restore BG /издадени фактури от „ЛАСТ – КОНСУЛТ“ ЕООД/; услуги по тест, ъпгрейд, профилактика и ремонт на мобилни телефони А. I. /фактури издадени от „СОЛВЕЙГ 55“ ЕООД/; рекламни услуги - от името на „РЕСТОРЕ“ ООД да управлява срещу заплащане във Facebook и G. реклами за сайт Rectore BG, проучване за най-търсени думи по категории на Rectore Ro за даване на задание за направа на „meta“-описания, S. оптимизация за Rectore Ro, оптимизация SEO на съществуващ потребителски сайт Rectore BG, маркетинг кампания по събиране на последователи във Facebook, за Restore BG /фактури издадени от „СТРЕЙФ - КОМЕРС 77“ ЕООД и извършване на СМР на складова база на възложителя на [улица] [населено място] /фактури издадени от „КОЛОСАЛ - СТРОЙ 2018“ ЕООД/ не обосновават 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. Ето защо съдът намира, че не е безспорно установено, че посочените дружества са извършили доставки на услугите, поради липсата на кадрова и материална обезпеченост за изпълнението им.

Прави впечатление, че при насрещните проверки всички процесни доставчици са представили еднотипни документи – общи декларации от представляващите за реално извършени доставки със собствени и наети активи и че същите са намерили отражение в счетоводните регистри при спазване на изискванията на ЗДДС, ЗКПО, ЗСч, М. и ДОПК. Представени са единствено счетоводни регистри за осчетоводяване на продажбите към „РЕСТОРЕ“ ООД и други клиенти и не са представени конкретни доказателства за осчетоводяване на покупни фактури към доставчици, доказателства за конкретните лица, извършили услугите, заявки, поръчки и други документи, конкретизиращи възложените услуги. Във фактурите от предходните доставчици е

отбелязано плащане в брой, но не са представени касови бонове или други доказателства за разплащане.

По отношение на представените с жалбата доказателства за всички предходни доставчици настоящата инстанция установи също по справка в ИС Контрол относно декларираните продажби от регистрирани по ЗДДС лица към същите дружества за период от основаването им до края на 2022 г., че са декларираните единствено няколко фактури от „ИНФОРМАЦИОННО ОБСЛУЖВАНЕ“ АД, „ВАЛЕНТИНО СЕРВИЗ 2“ ЕООД /обслужващо фискалните устройства на преките доставчици/, „ИНФОНОТАРИ“ ЕООД и нотариуси. От своя страна преките доставчици са с активна регистрация по ЗДДС за кратък период от време и са deregистрирани по ЗДДС на основание чл. 176 от същия закон. За периодите с активна регистрация по ЗДДС преките доставчици декларират в дневниците за покупки фактури от дружества, които не са декларирали продажби към първите. При насрещни проверки сочените предходни доставчици декларират, че никога не са имали търговски взаимоотношения с първите. Преките доставчици декларират продажби с различен характер към многобройни клиенти и чрез неправомерно ползван данъчен кредит по фиктивни покупки декларират резултати по СД – ДДС за възстановяване или за внасяне в минимални размери. Както преките, така и предходни доставчици регистрират трудови договори за назначени лица, за които дори да са подавали декларации за осигуряване, не внасят осигурителни вноски. По този начин тези дружества имат натрупани публични задължения в големи размери, за покриването на които не разполагат с активи и средства по банкови сметки.

Както за преките, така и за сочените предходни доставчици не са налице данни за притежавани обекти, от които да извършват дейността си и да осъществяват реално разходи във връзка с дейността.

По отношение на спорните фактури от „ДИНА – УЕБ“ ЕООД, „ЛАСТ - КОНСУЛТ“ ЕООД, „СОЛОВЕЙГ“ ЕООД, „СТРЕЙФ – КОМЕРС 77“ ЕООД, „ХИТПЛАСТ“ ЕООД и „КОЛОСАЛ – СТРОЙ 2018“ ЕООД се налага извода за липса на реално осъществени доставки. Независимо, че са представени договори, приемо-предавателни протоколи, доказателства за осчетоводяване, доказателства за предходни доставчици, същите не удостоверяват нормално развили се търговски отношения между страните по тях. Представените документи са формално съставени и не удостоверяват реално развили се стопански отношения между страните.

Констатирано е, че „ДИНА - УЕБ“ ЕООД, „ХИТПЛАСТ“ ЕООД, „ЛАСТ – КОНСУЛТ“ ЕООД, „СОЛОВЕЙГ 55“ ЕООД, „СТРЕЙФ – КОМЕРС 77“ ЕООД, „КОЛОСАЛ - СТРОЙ 2018“ ЕООД са deregистрирани по ЗДДС на основание чл. 176 от същия закон в периоди, следващи периодите на фактуриране на доставките. Ревизиращите органи са посочили, че подписите на представляващите на дружествата доставчици, се отличават от декларираните от тях в Търговския регистър.

При така установеното, по отношение на издадените фактури от „ДИНА - УЕБ“ ЕООД, „ХИТПЛАСТ“ ЕООД, „ЛАСТ – КОНСУЛТ“ ЕООД, „СОЛОВЕЙГ 55“ ЕООД, „СТРЕЙФ – КОМЕРС 77“ ЕООД, „КОЛОСАЛ - СТРОЙ 2018“ ЕООД е направен извод за липса на реално осъществени доставки. Прието е, че доставчиците не притежават необходимата обезпеченост за извършване на фактурираните услуги.

Въз основа на горното, с РА на основание чл. 68 ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит както следва:

- по фактури от „ДИНА - УЕБ“ ЕООД за м. 04 и м. 05.2019 г. общо в размер на

11178,00 лв.

- по фактури от „ХИТПЛАСТ“ ЕООД за м. 01.2020 г. общо в размер на 3113,00 лв.
- по фактури от „ЛАСТ – КОНСУЛТ“ ЕООД за м. 09, м. 10, м. 11.2019 г. общо в размер на 13382,00 лв.
- по фактури от „СОЛОВЕЙГ 55“ ЕООД за м. 03 и м. 04.2019 г. общо в размер на 9482,00 лв.
- по фактури от „СТРЕЙФ – КОМЕРС 77“ ЕООД за м. 06, м. 07, м. 08, м. 09, м. 10.2019 г. общо в размер на 23905,00 лв.
- по фактури от „КОЛОСАЛ - СТРОЙ 2018“ ЕООД за м. 03 и м. 06.2019 г. общо в размер на 3544,00 лв.

Общият размер на отказаното с РА право на приспадане на данъчен кредит е в размер на 64604,00 лв. След корекциите на декларираните резултати е установен ДДС за довносяне в размер на 64604,00 лв., ведно с лихви за забава в размер на 17976,82 лв.

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 С-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 С-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 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 обосноваван 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 6 доставчици е правилен.

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. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, съдът следва да присъди в полза на НАП сумата от 7256.47 лв.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, III отделение, 80-състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата, подадена от „РЕСТОРЕ“ ООД, ЕИК:[ЕИК] срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221420007352-091-001 от 23.05.2022г ., издаден от С. Т. К. орган, възложил ревизията и Д. Д. Т. ръководител на ревизията потвърден с решение № 98 от 23.01.2023 г. на директора на дирекция „ОДОП“, [населено място] при ЦУ на НАП.
ОСЪЖДА „РЕСТОРЕ“ ООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], район „С.“, [улица], ет.4 и със съдебен адрес за връчване: [населено място], [улица], ет.8, офис 803 да заплати на Национална агенция за приходите разноски по делото в размер на 7256.47лв. /седем хиляди двеста петдесет и шест лева и 47 ст./, 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: