

РЕШЕНИЕ

№ 5852

гр. София, 14.10.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 74 състав,
в публично заседание на 03.10.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Младен Семов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **1336** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителният процесуален кодекс/ДОПК/.

Образувано е по жалба на „ЛИЙДУЕЙ МЕДИЯ СОЛЮШЪНС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], срещу РА № Р-22221720008446-091-001/08.10.2021г., издаден от Е. М. С. - Началник сектор при ТД на НАП С. и Р. Т. З., старши инспектор по приходите при ТД на НАП, потвърден с Решение №1972/29.12.2021г. на Директора на Дирекция ОДОП – С. при ЦУ на НАП, в частта с която на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 17 340,60 лв. по фактури, издадени от: „ЕВРО СПИРИТ ПРОДЖЕКТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „МИДЪЛТРЕЙД КОНСУЛТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „О ЕН ЕЙ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „К.П КОМЕРС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „АЛФА - БИЛД КОНСУЛТИНГ“ ООД, ЕИК[ЕИК], ведно с лихви в размер на 5 067,38 лв.

В останалата му част, ревизионният акт не е обжалван по административен ред, поради което и съобразно нормата на чл.156 ал.2 ДОПК, същият не подлежи на съдебен контрол. В този смисъл, жалбата на дружеството се явява частично недопустима и следва да бъде оставена без разглеждане.

С процесно депозираната жалба се твърди, че РА е издаден при допуснато съществено нарушение на процесуалните правила и в противоречие с материалния закон.

Относно твърдението за допуснато нарушение на процесуалните правила жалбоподателят претендира, че формираният от органите по приходите извод за липса

на реално осъществени доставки, се базира единствено на съмнения, без да са събрани никакви конкретни доказателства. Като контрапоза и във връзка с възраженията за материална незаконосъобразност на акта, дружеството твърди, че по доставките е налице надлежно фактуриране, заприходено в счетоводството, както на жалбоподателя, така и на неговите доставчици. Твърди, че съгласно ТР № 4 от 14.04.2007г. получателят по конкретната доставка е обвързан само от действията на прекия си доставчик, който следва да отрази данъка в счетоводството си като задължение към бюджета, което в настоящият случай е доказано. Оспорва с аналогични съображения доставките по всеки един от ревизираните договори и издадени фактури. Позовава се на Решение от 22 юни 2012г. на СЕС по съединени дела С-80/11 и С-142/11, в светлината на твърдението, че за упражняване правото на данъчен кредит е достатъчно получателят да разполага само с фактура, каквато в случая е налице по всяка от доставките. Обосновава същото твърдение и чрез референция към отделни цитати от практиката на ВАС.

Отвратната страна - Директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП, изразява становище за неоснователност на жалбата с аргументи, аналогични в постановеното от него Решение №1972/29.12.2021г. по повод оспорване ревизионния акт по административен ред.

Административен съд София-град счита, че процесната жалба за редовна - в съответствие с изискванията за форма, съдържание и приложения, респ. в съответствие с чл.158 АПК.

На следващо място, жалбата е подадена от лице с правен интерес срещу обжалваем по силата на чл.156 ал.1 ДОПК, акт в срока по чл. 149, ал. 1 от АПК и при липса на отрицателни предпоставки, съобразно чл. 159 АПК, поради което същата е допустима в частта с която на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 17 340,60 лв. по фактури, издадени от: „ЕВРО СПИРИТ ПРОДЖЕКТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „МИДЪЛТРЕЙД КОНСУЛТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „О ЕН ЕЙ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „К.П КОМЕРС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „АЛФА - БИЛД КОНСУЛТИНГ“ ООД, ЕИК[ЕИК], ведно с лихви в размер на 5 067,38 лв.

В останалата му част, ревизионният акт не е обжалван по административен ред, поради което и съобразно нормата на чл.156 ал.2 ДОПК, същият не подлежи на съдебен контрол. Жалбата на дружеството се явява частично недопустима и следва да бъде оставена без разглеждане.

По съществуването на спора, с оглед очертаният предмет на спора, твърденията на страните, събраните доказателства и приложената административна преписка, съдът съобрази:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221720008446-020-001 от 31.12.2020 г. е възложено извършването на ревизия на „ЛИЙДУЕЙ МЕДИА СОЛЮШЪНС“ ЕООД за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за периодите от 01.07.2018 г. до 31.01.2019 г. Същата е връчена на 18.01.2021г. Със заповед за изменение на ЗВР №Р22221720008446-020-002 от 16.04.2021г. и Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221720008446-020-003 от 17.05.2021г., връчени електронно, срокът на ревизията е продължен до 18.06.2021г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221720008446-092-001 от 05.08.2021 г., връчен на 06.08.2021 г., срещу който е

подадено възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК на 17.01.2019 г. – т.е. в срок. Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22221720008446-091-001 от 08.10.2021 г., издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията, и Р. Т. З., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията. Същият е връчен електронно на 12.10.2021 г.

В периодите, попадащи в обхвата на ревизията, „ЛИЙДУЕЙ МЕДИА СОЛЮШЪНС“ ЕООД декларира като основни дейности: маркетингови и консултантски услуги, стратегическо планиране, изграждане, оптимизация и поддръжка на уеб сайтове и други подобни, свързани с дигитален маркетинг и дигитален „ПР“. За периодите на ревизията, органите по приходите са установили, че „ЛИЙДУЕЙ МЕДИА СОЛЮШЪНС“ ЕООД няма регистрирани действащи трудови договори, нито регистрирани фискални устройства.

В рамките на производството на ревизираното лице е връчено ИПДПО №Р22221720008446-040-001 от 19.01.2021 г. На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на доставчиците на жалбоподателя, както и проверки за относими за доставчиците и ревизираното лице данни от информационните системи на НАП.

Като следствие, органите по приходите са констатирани, че са налице основания за извършване на корекции на декларираните от жалбоподателя резултати по ЗДДС, както следва:

1. За данъчни периоди юли, септември и ноември 2018 г. не е признато правото на данъчен кредит общо в размер на 4 528,00 лв. по три фактури, издадени от „ЕВРО СПИРИТ ПРОДЖЕКТ“ ООД с предмет на доставките - оптимизация на интернет сайтове.

От „ЕВРО СПИРИТ ПРОДЖЕКТ“ ООД са представени копия от фактурите, договор за оптимизация на уебсайт, банково извлечение и писмени обяснения. Договор №18097 от 01.04.2018 г. за оптимизация на уебсайт, между „ЕВРО СПИРИТ ПРОДЖЕКТ“ ЕООД /изпълнител/ и „ЛИЙДУЕЙ МЕДИА СОЛЮШЪНС“ ЕООД, включва „предоставяне на консултации и обслужване за оптимизиране позиционирането на сайтовете на Възложителя в резултатите на търсещи машини в интернет при търсене на информация по ключови думи, свързани с основната им дейност (S. engine optimization/SEO), срещу възнаграждение и при условията, посочени в договора“. Уговорено е възнаграждение в размер на 22 640,00 лв. без ДДС, платимо на части: първо плащане от 5 080,00 лв. без ДДС до края на месец юли 2018 г., второ - 9 570 лв. без ДДС до края на месец август 2018 г. и трето – 9 585,00 лв. без ДДС до края на месец ноември 2018 г. Срокът на договора е 1 година, считано от датата на подписване.

Представено е банково извлечение от Първа Инвестиционна банка АД /П. АД/, видно от което на 14.08.2018 г. са платени: 6 096,00 лв. по фактура №[ЕГН] от 23.07.2018 г.; на 14.08.2018 г. - 5 300,00 лв. по фактура №[ЕГН] от 23.07.2018 г. и на 12.12.2018 г. - 4 270,00 лв. по фактура №[ЕГН] от 23.07.2018 г.

Според писмените обяснения на „ЕВРО СПИРИТ ПРОДЖЕКТ“ ЕООД, в случая е извършвана оптимизация на определени интернет сайтове, като оформянето на

информацията е правено на лични компютри. Като работно място е посочен офис на „ЕВРО СПИРИТ ПРОДЖЕКТ“ ЕООД, находящ се в [населено място] [улица], ет. 1, ап. 1, където е предадено изпълнението на договора, в присъствието на управителите на дружествата. Посочено е, че са оформяни приходно-разходни документи, но такива не са представени.

По данни от информационната система на НАП е установено, че „ЕВРО СПИРИТ ПРОДЖЕКТ“ ЕООД не е имало наети лица по трудово или извънтрудово правоотношение. В писмените обяснения е заявено, че дейността е извършвана от собствениците на дружеството: П. П. и Й. Л., както и от управителя В. Г. Д..

След справка в системата на НАП ревизиращите са констатирани, че в предходни периоди тези лица са били назначавани на длъжности, несъответстващи на предмета на процесните доставки, а именно: Й. Л. е назначавана по трудово правоотношение на длъжност „аниматор“ и „спедитор“, П. П. – на длъжност „др. юристи“ и „фин. контролор“, а В. Г. Д. - на длъжност „заварчик“, „автомонтьор“ и „зидаромазач“. За лицата не са подавани декларации обр. 1 и обр. 6 по Наредба №Н8/29.12.2005 г.

В хода на поризводството и с възражението срещу РД жалбоподателят е представил три сертификата за обучение на П. И. П., Йонна Б. Л. и В. Г. Д., издадени на 28.08.2012 г. от „БЕНФЛЕКС БРОКЕРИ“ ООД с ЕИК[ЕИК], за завършен курс на обучение „дигитален маркетинг – от основи до професионална реализация“ и за успешно положени теоретичен и практически изпит по модули-създаване на съдържание в социалните мрежи, изграждане на рекламни компании и стратегии за класиране на сайтове.

Издателите на РА не са кредитирали представените сертификати, като са посочили, че са заверени с печат на „ЕВРО СПИРИТ ПРОДЖЕКТ“ ООД и подпис на лице, чиято представителна власт не е известна. Посочили са видимо различие между подписа, положен за заверка на сертификатите и спесимена на подписа на управителя на „ЕВРО СПИРИТ ПРОДЖЕКТ“ ООД. Освен това е установено, че соченият като издател на сертификатите - „БЕНФЛЕКС БРОКЕРИ“ ООД, е дружество, вписано в Търговския регистър на 16.05.2012 г. и декларирало основна дейност „застрахователен брокер и застрахователно посредничество в страната и чужбина“. За 2012 не е декларирало приходи от обучения и няма данни да е провеждало курсове за обучение и да е наемало квалифицирани за целта лица.

Относно „ЕВРО СПИРИТ ПРОДЖЕКТ“ ЕООД ревизиращите са констатирани, че за 2018 г. дружеството е декларирало дейност „Други спомагателни дейности в застраховането и допълнителното пенсионно осигуряване“, която съществено се различава от предмета на фактурираните към жалбоподателя доставки. При справка в регистъра на НАП е установено, че дружеството има задължения в особено големи размери, за събирането им е образувано изпълнително дело ИД №180478634/2018 г. и е дерегистрирано на 29.10.2020 г. на основание чл. 176 от ЗДДС – във връзка с данъчни нарушения и предотвратяване на данъчни измами.

На база на така установените факти, настоящият състав приема:

По силата на чл.20а от ЗЗД Договорите имат сила на закон за тези, които са ги сключили

В чл.4 на посоченият договор договор № 18097 от 01.04.2018г. е регламентирано, че изпълнителя се задължава да извърши следните услуги, като редом с другото в т.1 е предвиден одит на конкурентната интернет среда, в т.5 – разработване стратегия за

оптимизация, в т.16 изготвяне междинен отчет за постигнатите резултати.

Безспорно в чл.4 на договора са предвидени ред дейности, чието естество на компонент, съставна част от нещо по-цялостно и завършено, т.е. позволява реализацията им имплицитно, в хода на реализирането на други, по-съществени и цялостни дейности, респ. не предполага самостоятелно и индивидуално оформено изпълнение дейност по дейност. В този смисъл и по отношение на тях е неоправдано да се доказва индивидуално изпълнение, стига то да е инкорпорирано в краен резултат. Конкретно посочените задължения обаче, предполагат съставяне на конкретен, оформящ и самостоятелно обективиращ изпълнението документ, писмен акт или др.

Доказателство за това, дружеството не е ангажирало, като органите по приходите не са отрили и при извършваните проверки. Успоредно с това следва да се посочи, че така посочените дейности/т.1, т.5 и т.16 от договора/ имат концептуален, обуславящ цялото изпълнение характер. Липсата на доказателства за изпълнението им, при все, че изпълнението на същите се явява обуславящо за изпълнението на целият договор обосновава правилността на извода от органите по приходи за липса на реално осъществена доставка. И този извод е приложим като в началният етап на изпълнение на договора, където е необходимо извършване на одит на конкурентната среда, изготвяне на стратегия за оптимизация, така и в хода на самото изпълнение – изготвяне на междинен отчет за постигнатите резултати. Доколкото изготвянето на междинен отчет е задължение посочено като възникващо при поискване от възложителя, то при липса на извършен одит и липса на изготвена стратегия за оптимизация, очудващо е такова да не бъде поискано.

Всъщност процесният договор е много ясно структуриран като видове задължения маркиращи начален, междинен и завършващ етап. Включва в себе си планиране, анализиране, изготвяне на стратегия, цялостно изпълнение. При липса на планиране, анализиране и изготвяне на стратегия, нормалната логика на заинтересованият от изпълнението възложител, предполага изискване на междинен отчет за да бъде установено какво все пак се изпълнява. Липсата на искана и/или представяна подобна отчетна информация говори за приемане на изпълнението безотчетно. Т.е. при воля на страните насочена единствено към приемане на изпълнението, но не и на безспорното му установяване. В тази връзка и след като страните сами не реализират помежду си комуникация обосноваваща каузалността на договора, а именно – комуникация показваща реалното изпълнение в съответствие с възложеното, правилно органите по приходите са заключили, че е налице договор съставен единствено за целите на фактурирането, без същият да отразява реално изпълнена доставка.

На този фон, допълнителни аргументи в подкрепа на извода за правилност на акта, следват от обстоятелството, безспорно между страните, че за физическите лица, сочени като изпълнители по договора не са представени доказателства за компютърни умения – език и платформа, като естеството на услугата „оптимизация на сайт“, безспорно предполага владееене на такива. Още повече – когато представените в рамките на проверката сертификати за обучение всъщност са издадени от дружество, което не е декларирало приход от обучение на лица, като предмета му на дейност всъщност е „застрахователен брокер“.

В този смисъл изводите на органите по приходи досежно процесната доставка за правилни.

2. През данъчни периоди юли, август и ноември 2018 г. ревизираното лице е упражнило право на данъчен кредит общо в размер на 5 500,00 лв. по три фактури, издадени от „МИДЪЛТРЕЙД КОНСУЛТ“ ЕООД. Фактурите са с предмет - „поддръжка на сайтове“.

На 17.05.2021 г., по електронен път от „МИДЪЛТРЕЙД КОНСУЛТ“ ЕООД са представени копия от фактурите, договор, констативни протоколи за изработени часове и писмени обяснения.

Между жалбоподателя /възложител/ и „МИДЪЛТРЕЙД КОНСУЛТ“ ЕООД /изпълнител/ е подписан Договор от 04.06.2018 г., съгласно който изпълнителят приема да извърши поддръжане и оптимизиране на сайтове, описани в приложение 1 към договора. Съгласно чл. 1.2 от договора изпълнителят се задължава ежедневно да събира информация от водещите български интернет сайтове за провежданите там рекламни кампании и за техния обем, а също и за използваните криейтив формати, като това ще му послужи за база за сравнение по отношение на интензитета и формата на поддръжка на сайтовете за ефективното им позициониране на водещи позиции в резултатите на основните търсачки при търсене на тематично свързани ключови думи. Съгласно чл. 1.3. изпълнителят на седмична база ще обновява информацията в сайтовете, които трябва да поддържа, като я надгражда и ще следи и осигурява правилната им работа. Договорът е със срок 6 месеца. Възнаграждението е уговорено на база изработени часове, при цена на час - 80,00 лева без ДДС и фактуриране на изработените часове след подписване на двустранен протокол.

Представени са три констативни протокола за изработени часове, както следва: от 25.07.2018 г. за 103 часа, от 19.11.2018 г. за 137.50 часа и от 19.11.2018 г. за 137.50 часа. Във всеки протокол са включени по 10,00 лева непредвидени разходи.

Както от ревизираното лице, така и от доставчика не са представени доказателства за това какво е изработено и по кой от шестте сайта е извършена поддръжка и оптимизация. До издаване на РД не е представена информация за това кои са лицата, извършили услугите. Установено е и, че за процесните периоди доставчикът не е подавал и декларации обр. 1 и обр. 6 по Наредба №Н8/29.12.2005 г. за наети лица по трудов договор.

С възражението срещу РД жалбоподателят е представил три граждански договора, ведно с констативни протоколи, справки за изплатени възнаграждения, справка по чл. 73, ал. 1 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ със съобщение за обработка на данните от 15.09.2021 г. и сертификат за квалификация на едно от наетите лица.

Издателите на РА не са кредитирали представените с възражението срещу РД доказателства. В мотивите на РА е прието, че не може да се установи представителната власт на лицето, заверило документите на „МИДЪЛТРЕЙД КОНСУЛТ“ ЕООД. Освен това е установено, че представените граждански договори са с дата 12.06.2018 г., подписани са с физическите лица Р. А. Х., Т. М. С. и В. М. В. и са с предмет: „поддръжане на сайтове, по поръчка на Възложителя“, без да е посочен периодът, в който следва да се извършат услугите. Както в договорите, така и в констативните протоколи към тях и сметките за изплатени суми липсва конкретна информация за вида и обема извършената работа. Посочено е само, че работата е приета без възражения от

„МИДЪЛТРЕЙД КОНСУЛТ“ ЕООД. Констатирано е също, че констативните протоколи са с различни дати, идентични с датите на издаване на процесните фактури, докато сметките за изплатени суми за вознаграждения по трите договора са от една и съща дата - 07.01.2020 г. Що се касае до справката по чл. 73 от ЗДДФЛ, същата е подадена на 15.09.2021 г., което е след датата на издаване на процесния Ревизионен доклад - 05.08.2021 г. и е извън срока по чл. 73, ал. 4 от ЗДДФЛ за подаване на справките за изплатени вознаграждения по извънтрудови правоотношения. В случая този срок е бил до 28.02.2021 г.

Относно квалификацията на сочените като изпълнители по граждански договори е констатирано, че няма доказателства за такава. Установено е, че само за едно от тези лица е представен сертификат за успешно завършен курс на обучение по тема „Фундаментални понятия и концепция на дигиталния маркетинг“, издаден на 14.08.2014 г от „ЕФ ЕМ ДЖИ БРОКЕР“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Посоченото дружество е било вписано в ТР на 18.02.2014 г., с предмет на дейност „други спомагателни дейности в застраховането и допълнителното пенсионно осигуряване“. За 2014 г. „ЕФ ЕМ ДЖИ БРОКЕР“ ЕООД е подало годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92, ал. 1 от **Закона за корпоративното подоходно облагане** /ЗКПО/, в която изрично е заявило, че не е извършвало дейност. За периодите от 2015 г до 2020 г. дружеството не е подавало ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО и няма данни да е провеждало каквито и да е курсове за обучение.

След справка в информационната система на НАП ревизиращите са констатирани, че „МИДЪЛТРЕЙД КОНСУЛТ“ ЕООД е deregистрирано по ЗДДС на 07.03.2019 г. За 2018 г. дружеството е декларирало вид на дейността „Други спомагателни дейности в застраховането и допълнителното пенсионно осигуряване“. През периодите, за които са фактурирани доставките към „Л. МЕДИЯ“

На тази база следва да се посочи:

По силата на чл.1 от процесният възлагателен договор от 04.06.2018г. изпълнителят приема да извърши срещу вознаграждение поддръжане и оптимизация на сайтове по поръчка на Възложителя, като сайтовете са посочени в приложение № 1. Действително в приложение № 1 към договора са посочени 6/шест/ интернет сайта.

За да бъде действителна и годна за изпълнение посочената клауза, пораждаща задължение на изпълнителя срещу което лежи правото му на вознаграждение, следва да бъде налице „поръчка на възложителя“. Такава поръчка по делото липсва. И доколкото договора не изключва възможността тя да бъде давана в устна форма, то за установяване реалното изпълнение на реално договореното, част от което е и възложеното, то страната именно следва да докаже какво е възложено, съответно изпълнено. Следва да се добави още, че поддръжката и оптимизацията са субективни понятия, чието тълкуване е според индивидуалните критерии на всеки. Даден сайт може да стои непокътнат с

месеци, работата с него да бъде леко затруднена, но не и невъзможна и да се води чудесно поддържан, респ. и оптимизиран, според нуждите на съответният търговец и същевременно с това - друг сайт да съдържа безброй, постоянно променящи се функционалности, които функционират безпроблемно и също да отговаря на представата за оптимизиран и поддържан. В този смисъл важно за преценката за реалност на доставката е да се установи какво реално влягат страните в изискването за поддръжка и оптимизация. Видно от посоченият договор това са просто използвани понятия, без конкретно съдържание, позволяващи изключително пространно тълкуване, респ. дейности, чието неизпълнение лесно може да се приеме за изпълнение, стига сайта все пак за функционира.

Успоредно с това в чл.1.2. от договора е записано изпълнителят да събира ежедневно информация от водещи сайтове за провеждани там кампании и техният интензитет, използвани криейтив формати, а в чл.1.3. е записано задължението за изпълнителя да обновява информацията в сайтовете на седмична база, като трябва да я поддържа и надгражда.

В този смисъл за изпълнителят се създава определено задължение включващо съхранение, обработка и надграждане на база данни, което за да бъде изпълнено спрямо изискванията на договора предполага изпълнителят да може да покаже предходното и надграденото. Тези обстоятелства не са налице, поради което приемо-предавателният протокол се явява голословен и неподкрепен с никакви данни, при все, че реалното изпълнение на договора, по силата на клаузите му – предполага това.

В допълнение – по отношение на процесната доставка напълно относими са и предходно изложените изводи за липсата на квалификация на лицата, посочени като фактически изпълнители на възложената дейност. Следва да се посочи, че само за едното от лица е представен сертификат в областта на дигиталния маркетинг, при това издаден от дружество с предмет на дейност „други спомагателни дейности в застраховането и допълнителното пенсионно осигуряване“, като за процесният период това дружество не е подавало данни по чл. 92ал.1 ЗКПО, нито има данни да е провеждало курсове за обучение.

С оглед всичко гореизложено, извода за липса на реално осъществена доставка е правилен и обоснован.

3. През данъчни периоди юли, август и ноември 2018г, ревизираното лице е упражнило право на данъчен кредит по три фактури, издадени от „О ен ей консултинг“ ЕООД.

През данъчни периоди юли, август и ноември 2018 г. ревизираното лице е упражнило право на данъчен кредит общо в размер на 4 522,60 лв. по три фактури, издадени от „О ЕН ЕЙ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД. Фактурите са с предмет - „управление на онлайн репутация“.

От „О ЕН ЕЙ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД по електронен път са представени копия

на фактурите, възлагателен договор и два констативни протокола. Констатирано е, че между жалбоподателя /възложител/ и „О ЕН ЕЙ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД /изпълнител/ е подписан Възлагателен договор от 07.06.2018 г., съгласно който изпълнителят приема да извърши „онлайн репутация“ по поръчка на възложителя, срещу вознаграждение. Договорено е конкретните обекти или задания да се уточняват по инициатива на възложителя, брифирано - в зависимост от комуникационните нужди на възложителя.

Съгласно чл. 1.2. от договора изпълнителят създава и/или ползва вече съществуващо позитивно, промоционално съдържание относно личности, стоки и услуги, и ги публикува в свързани тематични групи в социалните мрежи.

Съгласно чл. 1.3., в зависимост от конкретното задание изпълнителят извършва това еднократно или периодично, съобразявайки се с препоръките на възложителя. Срокът на договора е 6 месеца. Възнаграждението е уговорено на база изработени часове, при цената 65,00 лева на час без ДДС и фактуриране на изработените часове след подписване на двустранен протокол. Определени да допълнителни разходи в размер до 15% от стойността на изброените часове.

За удостоверяване изпълнението на договора са представени три констативни протокола, а именно: от 07.06.2018 г. за 103 часа, от 23.08.2018 г. за 137.50 часа и от 23.11.2018 г. за 137.50 часа. Във всеки протокол са отразени непредвидени разходи, съответно в размер на 58,00 лв., на 55,00 лв. и 10,00 лв.

До издаване на РД както от ревизираното лице, така и от доставчика не са представени доказателства за изпълнение на договорните задължения и няма данни кои са извършилите услугите лица. Установено е, че за процесните периоди „О ЕН ЕЙ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД не е декларирало действащи трудови договори и не е подавало декларации обр. 1 и обр. 6 по Наредба №Н8/29.12.2005 г.

С възражението срещу РД са представени три граждански договора, ведно с констативни протоколи, справки за изплатени вознаграждения, справка по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ и съобщение за резултатите за обработка на данните от 15.09.2021 г.

Издателите на РА не са кредитирали представените документи, тъй като не е установена представителната власт на лицето, заверило документите, който следва да са част от счетоводството на „О ЕН ЕЙ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД; гражданските договора са от 11.06.2018 г. и са подписани с физическите лица Е. А. Ц., К. Б. А. и С. А. С., с предмет: „управление на онлайн репутация, по поръчка на Възложителя, брифирано, в зависимост от ситуацията“, но не е посочен периодът, в който е следвало да се извършат услугите. Констатирано е също, че както в гражданските договори, така и в констативните протоколи и сметките за изплатени суми липсва информация за извършената работа. Вместо това е посочено, че работата е приета без възражения от възложителя.

Представени са констативни протоколи от различни дати, съвпадащи с датите на процесните фактури, но сметките за изплатени суми по гражданските договори са от различни дати. Освен това е констатирано, че справка по чл. 73 от ЗДДФЛ е подадена на 15.09.2021 г., което е след датата на издаване на процесния Ревизионен доклад - 05.08.2021 г. и е извън срока по чл. 73, ал. 4 от ЗДДФЛ за подаване на справките за изплатени възнаграждение по извънтрудови правоотношения.

Факти и обстоятелства, аналогични на установените във връзка с „МИДЪЛТРЕЙД КОНСУЛТ“ ЕООД, са констатирани и досежно квалификацията на наетите по граждански договори изпълнители. За едно от лицата е представен сертификат за завършен курс на обучение по тема „Фундаментални понятия и концепция на дигиталния маркетинг“, издаден на 14.08.2014 г. от вече посоченото дружество „ЕФ ЕМ ДЖИ БРОКЕР“ ЕООД.

Предвид липсата на доказателства за извършвана от този доставчик икономическа дейност ревизиращите не са приели като доказателство представеният сертификат. В тази връзка са посочили, че документи за кадрова обезпеченост за изискани от доставчика още в хода на ревизията и ако същият е разполагал с тях, не е имало пречка да ги представи.

На базата на така установеното, следва да се посочи, че съгласно чл.4.2. от сключеният договор между страните, възложителя е длъжен да приеме работата, ако тя отговаря на заложените в чл.1.3. характеристики и е предадена в предвидения в Договора срок.

Съгласно чл.3.2. изпълнителят има право да изисква от възложителя необходимото съдействие за осъществяване възложената задача, а именно – дневен брой импресии и обхват на всяка рекламна публикация.

В унисон с изложеното в предходната част/т.2 от настоящето решение/, настоящият състав счита, че при договор с толкова общо съдържание е обективно невъзможно и субективно нелогично, изпълнителят не е искал нито веднъж подобна информация, като наместо това - директно и по вътрешно усмотрение е възприел и изградил онлайн репутацията му. Нещо повече, именно поради общият характер на договора, в чл.1 е записано, че конкретните обекти или задачи се уточняват по инициатива на възложителя, брифирано, в зависимост от комуникационните му нужди.

В този смисъл да се приеме, че такива нужди не са възниквали, поради което и конкретни обекти или задания не са възлагани, означава да се приеме, че е сключен договор без липса на предмет. Видно от твърденията на страните – такъв е налице. Поради това, извън гражданско правното понятие – липса на предмет, следва да се приеме наличието на съответстващото му от фактическа страна данъчно-правно - липса на доставка.

В подкрепа на изложеното – в чл.2 на договора е разписано, че изпълнителя създава и/или ползва вече съществуващо позитивно, промоционално съдържание относно личности, стоки и услуги и ги публикува в тематични

групи в социалните мрежи. В тази хипотеза изпълнението на договора също е лесно установимо чрез скрийншот или архивни данни за наличието на съответната публикация.

По отношение на услугите с предмет „управление на онлайн репутация“ следва да се посочи, че като доказателство за осъществено „управление на онлайн репутация“, от „О ЕН ЕЙ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД са представени текстове, озаглавени „интернет активност“ на клиент /с посочване име на клиента/. Например, в документа за интернет активност на клиент ZARIX M. G. от 23.08.2018 г. се споменават имената на известни личности като Х. С. /стр. 4/, изплащане на участие на Л. И. /стр. 5/, пакет от „облачни услуги за бизнеса“ /стр. 7/ и други, по отношение на които не е ясно каква конкретна връзка имат с процесните услуги.

Жалбоподателя обаче не ангажира никакви твърдения и доказателства за това как съответните текстове са използвани за извършване на последващи облагаеми доставки. Правилно органите по приходите са посочили, че според общоприетото определение управлението на онлайн репутация се възприема като разновидност на PR професията, която има за цел да показва дадения клиент или компания в най-добра светлина. Този тип услуга се свързва с развитието и защитата на добрата комуникация между лицата и техните клиенти.

Част от управлението на онлайн репутацията са дейности като: изграждане на стратегия за подобряване на онлайн репутацията; реализация на стратегията и управление на онлайн репутацията; последващ мониторинг на онлайн репутацията. Това изисква специални знания и умения, за чието притежаване от доставчика няма доказателства, нито са налице такива, от които да е видно, че информация за всичко това е предадена на жалбоподателя. Представените документи за „интернет активност“, на клиент, на които се позовава ревизираното лице, не доказват получаване на услугата „управлението на онлайн репутация

В заключение на тази точка, следва да се отбележи, още, че:

Съществен и неопроверган от жалбоподателя е извода на органите по приходите, че в периодите, през които е следвало да извършат посочените доставки, не са декларирани данни за наети лица на трудови и/или граждански договори. Независимо, че дружеството „О ЕН ЕЙ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД е подало справки по чл. 73 от ЗДДФЛ за наети лица по извънтрудови правоотношения, то тяхното подаване е след издаване на процесния РД, поради което може да се приеме, че същото е именно за целите и в защита интересите на ревизираното лице, а не отразява действително съществуващо, надлежно възникналото трудово правоотношение с цел изпълнение на въпросните договори, както би било, ако същите бяха регистрирани по време на сключване на самите договори, а не в хода на ревизията.

Не без значение е извода, неопроверган от жалбоподателя в рамките на настоящето производство, че за нито едно от физическите лица, сочени като

изпълнители на договорените услуги, не се представени доказателства да притежават компютърни умения да боравят с конкретен компютърен език и платформа. Самото естество на услугата предполага владение и познание на компютърен език, осигуряващ възможност за надлежна работа в уеб мрежата и конкретните сайтове. В този смисъл правилно органите по приходите са приели, че поради липса на данни от страна на жалбоподателят относно това дали услугите са извършвани чрез ползване на негова компютърна техника или посредством отделни компютърни кодове (така наричаните в софтуерната област програмни въпреки/надстройки), които чрез флашка или друг материален носител са били въведени/инсталирани на неговите компютри, неизяснен е останал и въпросът как точно е получено изпълнението при жалбоподателя.

Дори хипотетично да се приеме, че за получателя е без значение как /чрез какви средства и къде/ доставчикът му обективира целения резултат, то получаването на този резултат няма как да не е известно на самия получател.

С оглед изложеното, правилен и обоснован е извода на органите по приходите за липса на реалност на посочените доставки.

4. През данъчен период месец януари 2019 г. ревизираното лице е упражнило правото на данъчен кредит общо в размер на 1 120,00 лв. по една фактура, издадена от „К.П. – КОМЕРС“ ООД. Фактурата е с предмет „съгласно договор“.

Установено е, че между жалбоподателя /възложител/ и „К.П. - КОМЕРС“ ООД /изпълнител/ е подписан Възлагателен договор от 28.11.2018 г., съгласно който изпълнителят приема да извърши поддръжане на шест сайта, посочени в приложение 1 към договора. Изпълнителят се е задължил ежедневно да събира информация от водещите български интернет сайтове за провежданите там рекламни кампании и за техния обем – интензитет, а също и за използваните криейтив формати, като това ще му послужи за база за сравнение по отношение на интензитета и формата на поддръжка на сайтовете. Уговорено е също на седмична база да обновява информацията в сайтовете, които трябва да поддържа. Договорът е със срок два месеца, а възнаграждението е за изработени часове – в случая 80,00 /осемдесет/ лева на час, без ДДС.

От „К.П. – КОМЕРС“, ООД са представени копие от фактурата, писмено обяснение, възлагателен договор и констативен протокол. Съгласно приложение №2 към договора, наименовано „констативен протокол“, на 31.01.2018 г. са приети за изработени 70 часа. Ревизиращите са отбелязали, че датата на констативния протокол – 31.01.2018 г. предхожда датата на възлагателния договор – 28.11.2018 г.

Управителят на „К.П. - КОМЕРС“ ООД - П. И. П., писмено е заявил, че чрез дружеството реализира компетенциите си като юрист, а когато е възможно - изпълнява и други дейности, които носят печалба. Относно процесната

доставка е посочил, че е извършена лично от него на базата на притежаваните образование, квалификация и опит и че подписаният констативен протокол е „недвусмислено доказателство за извършеното“. По данни от информационната система на НАП ревизиращите са установили, че доставчикът не е имал лица, наети на трудов договор или по извънтрудово правоотношение.

С възражението срещу РД е представен сертификат за обучение на П. И. П. и два протокола - от 30 декември 2018 г. и 31 януари 2019 г. - за извършена оптимизация на уеб сайт <http://spektaauto.com>. Органите по приходите са констатирани, че представените документи са заверени с печат на „К.П. - КОМЕРС“ ЕООД и са подписани от лице, чиято представителна власт не е известна. След съпоставка на подписа е направен извод, че не съответства на подписа на управителя, находящ се върху документи в ТР.

Относно сертификата за обучение на П. И. П. е установено, че е издаден на 28.08.2012 г. от „БЕНФЛЕКС БРОКЕРИ“ ООД и е за завършен курс за обучение „дигитален маркетинг - от основи до професионална реализация“, успешно положен теоретичен и практически изпит по модули - създаване на съдържание в социалните мрежи, изграждане на рекламни компании и стратегии за класиране на сайтове. Същият издател на сертификат е посочен и във връзка с посочения по-горе доставчик на жалбоподателя „ЕВРО СПИРИТ ПРОДЖЕКТ“ ООД. От страна на органите по приходи са преповторени констатациите за „БЕНФЛЕКС БРОКЕРИ“ ООД - че е основано на 16.05.2012 г. и за 2012 г не е декларирало никакви приходи и липсва каквато и да е информация да е провеждало курсове за обучение.

Относно „К.П. – КОМЕРС“ ООД е установено, че е дерегистрирано по ЗДДС на 06.03.2019 г., след което повторно е регистрирано на 03.12.2020 г. В декларацията по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО за 2019 г. дружеството е декларирало вид на извършваната дейност „Други спомагателни дейности в застраховането и допълнителното пенсионно осигуряване“.

На тази база следва да се посочи, чрез пълна аналогия към изложеното по т.1 от настоящето решение, която аналогия е обоснована предвид пълният идентитет на договора с този по т.1:

По силата на чл.1 от процесният възлагателен договор от 28.11.2018г. изпълнителят приема да извърши срещу възнаграждение поддържане и оптимизация на сайтове по поръчка на Възложителя, като сайтовете са посочени в приложение № 1. Действително в приложение № 1 към договора са посочени 6/шест/ интернет сайта.

За да бъде действителна и годна за изпълнение посочената клауза, пораждаща задължение на изпълнителя срещу което лежи правото му на възнаграждение, следва да бъде налице „поръчка на възложителя“. Такава поръчка по делото липсва. И доколкото договора не изключва възможността тя да бъде давана в устна форма, то за установяване реалното изпълнение на договореното, иманентна част от което е и възложеното, то страната именно следва да докаже

какво е възложено, съответно изпълнено.

Следва да се добави още, че поддръжката и оптимизацията са субективни понятия, чието тълкуване е според индивидуални критерии. Даден сайт може да стои непокътнат с месеци, работата с него да бъде леко затруднена, но не и невъзможна и да се води чудесно поддържан, респ. и оптимизиран, според нуждите на съответният търговец, като същевременно с това - друг сайт да съдържа безброй, постоянно променящи се функционалности, които функционират безпроблемно и също да отговаря на представата за оптимизиран и поддържан. В този смисъл важно за преценката за реалност на доставката е да се установи какво реално влягат страните в изискването за поддръжка и оптимизация. От посоченият договор, данните по делото и изявленията на страните, може да се заключи, че това са просто използвани понятия, без конкретно съдържание, позволяващи изключително пространно тълкуване, респ. дейности, чието неизпълнение лесно може да се приеме за изпълнение, стига сайта все пак за функционира. Но във всички случаи не обосновават извода за реално изпълнени дейности по поддръжка и оптимизация.

Успоредно с това в чл.1.2. от договора е записано изискването - изпълнителят да събира ежедневно информация от водещи сайтове за провеждани там кампании и техният интензитет, използвани криейтив формати, а в чл.1.3. е записано задължението за изпълнителя да обновява информацията в сайтовете на седмична база, като трябва да я поддържа и надгражда.

В този смисъл за изпълнителят се създава определено задължение включващо съхранение, обработка и надграждане на база данни, което за да бъде изпълнено спрямо изискванията на договора предполага изпълнителят да може да покаже предходното и надграденото. Тези обстоятелства не са налице, поради което приемо-предавателният протокол се явява голословен и неподкрепен с никакви данни, при все, че реалното изпълнение на договора, по силата на клаузите му – предполага това.

В допълнение – по отношение на процесната доставка напълно относими са и предходно изложените изводи за липсата на квалификация на лицата, посочени като фактически изпълнители на възложената дейност. Следва да се посочи, че само за едното от лица е представен сертификат в областта на дигиталния маркетинг, при това издаден от дружество с предмет на дейност „други спомагателни дейности в застраховането и допълнителното пенсионно осигуряване“, като за процесният период това дружество не е подавало данни по чл. 92ал.1 ЗКПО, нито има данни да е провеждало курсове за обучение.

С оглед всичко гореизложено, извода за липса на реално осъществена доставка е правилен и обоснован.

5. През данъчен период месец януари 2019 г. ревизираното лице е упражнило правото на данъчен кредит общо в размер на 1 670,00 лв. по една фактура, издадена от „АЛФА-БИЛД КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, с предмет на доставката

„съгласно договор“.

От „АЛФА-БИЛД КОНСУЛТИНГ“ ЕООД са представени копие от фактурата, писмени обяснения, договор за услуга, констативен протокол и удостоверение на „АЛФА-БИЛД КОНСУЛТИНГ“ ЕООД за извършване на дейности по чл. 166, ал.1, т.1 от Закона за устройство на територията /ЗУТ/.

Между жалбоподателя и „АЛФА – БИЛД КОНСУЛТИНГ“ ЕООД /изпълнител/ е подписан Договор за услуга №20-02-3 от 10.12.2018 г., съгласно който изпълнителят приема да изготви техническо заснемане, конструктивно обследване за установяване на действителното състояние на носещите конструктивни елементи на сградата и техническите им характеристики, свързани с изискванията на чл. 169 от ЗУТ и изготвяне на технически паспорт, съгласно чл. 176а от ЗУТ, на имот – къща, с местонахождение в [населено място] на адрес [населено място], район В., [улица]. Договорено е възнаграждение в размер на 8 350,00 лв. без ДДС и срок на договора - два месеца.

Съгласно Констативен протокол от 30.01.2019 г. „АЛФА БИЛД КОНСУЛТИНГ“ ЕООД е изпълнило задълженията си и следва да получи уговореното възнаграждение.

Приложено е Удостоверение №РК-0753 от 01.11.2017 г., издадено на „АЛФА - БИЛД КОНСУЛТИНГ“ ЕООД за извършени дейности по чл. 166, ал. 1, т. 1 от ЗУТ - оценяване на съответствието на инвестиционните проекти и/или упражняване на строителен надзор. Удостоверението е със срок на валидност до 01.11.2022 г.

В хода на ревизията управителят на „АЛФА БИЛД КОНСУЛТИНГ“ ЕООД - П. П., писмено е декларирал, че услугата е извършена от инж. Г. Г. - специалист строителен надзор по част геодезия, инж. П. Н. - специалист строителен надзор по част геология и инж. Л. С. — специалист строителен надзор по част конструктивна. Не са ангажирани доказателства за връзка на посочените лица с „АЛФА БИЛД КОНСУЛТИНГ“ ЕООД. При проверка в информационната система на НАП органите по приходите са констатирани, че в периода, през който е следвало да се извърши услугата, „АЛФА БИЛД КОНСУЛТИНГ“ ЕООД не е имало наети лица по трудово или извънтрудово правоотношение. Установено е, че за 2019 г. дружеството е подало ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО с посочен вид на дейността - „Консултантска дейност по стопанско и друго управление“.

Въз основа на направения анализ на документите и данните от информационната система на НАП ревизиращият екип е приел, че за признаване на право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени на жалбоподателя от спорните доставчици, не са налице предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, а именно не е доказано реалното извършване на фактурираните доставки и това обстоятелство е известно или няма как да не е известно на задълженото лице.

С оглед установеното от органите по приходите, безспорно между страните, следва да се добави още:

На първо място и в хода на ревизионното производство, нито в хода на настоящето съдебно производство дружеството не е представило никакви доказателства за извършено техническо или фактическо обследване, нито изготвен технически паспорт, съгласно чл. 176а от ЗУТ.

Успоредно с това, и видно от клаузите на сключеният договор № 20.-02-3/10.12.2018г“:

Съгласно текста на чл.8 - Изпълнителят е длъжен писмено да възложителя за хода изпълнението на възложените дейности...

Съобразно условието на чл.9 от договора - след извършване на обследването, изпълнителят е длъжен да представи технически паспорт, който се съставя по реда и в обхвата на Наредба № 5/2007г.

По силата на чл.10 - изпълнителя съставя цялата документация изискуема по нормативната уредба, при спазване действащите в България стандарти за строежите.

Дотук посочените задължения, предполагат изпълнението на всяко от тях да бъде материализирано върху технически носител. В този смисъл изпълнението на договора, като основание за насрещна престация – възнаграждение е лесно установимо. Нито едно подобно доказателство обаче не е представено. Нещо повече, текста на чл.11 на договора императивно изисква при изтичане срока на изпълнението или прекратяване договора, изпълнителя да върне на възложителя всички копия на документи,които са му представени. Т.е. или не му ги е върнал, което е неизпълнение на посоченото договорно задължение или не е имал какво да му върне. Ако се приеме, че е налице реално изпълнение на договора, то възложителят следва да разполага и да може да представи посочените документи. В настоящият казус е валидна обратната презумпция - липсата им предполага неизпълнение.

В този смисъл наличието на фактура, подкрепено с твърдението,че изпълнителя разполага с експерти за изпълнението му, имащи с необходимият сертификат не налага изобщо извода за изпълнение,при това изпълнение с много ясен и лесно установим характер.

В заключение и с оглед приложимата към всички спорни доставки правна рамка, следва да се посочи:

По силата на чл. 68, ал.1, т.1 от ЗДДС, данъчен кредит се дефинира, като 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 облагаема доставка. Легална дефиниция за „доставка на стока“ по см. на ЗДДС се съдържа чл.6, ал.1 от ЗДДС, съгласно която норма доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Според чл. 12, ал.1 от ЗДДС облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение

на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Данъчно събитие по см. на ЗДДС съгл. чл. 25, ал. 1 ЗДДС представлява доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл. 16, което данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена (чл. 25, ал. 2 ЗДДС). В разпоредбата на чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС е предвидено, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави.

Нормите на чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС, регламентиращи, наред с чл.71 от ЗДДС, предпоставките, при наличието на които следва да се признае правото на приспадане на данък върху добавената стойност, транспонират разпоредбата на чл.168, б. „а“ от Директива 2006/112/ЕС, според която доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава-членка, в която извършва тези сделки да приспадне от дължимия данък върху добавената стойност, който то 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 друго данъчнозадължено лице.

От така посочената регламентация следва извода, че наличието на действително осъществена доставка на стока/ услуга, е условие (предпоставка) за възникване на правото на данъчен кредит, като изпълнението на тази предпоставка следва да бъде проверено за извършването на преценка дали ревизирият субект има право да приспадне данъчния кредит, който е декларирал в подадената справка-декларация. При липса на реално осъществена доставка на стока/услуга не е налице една от предпоставките за възникване на правото на данъчен кредит по чл. 68, ал.1, т.1 във вр. с чл. 69, ал.1, т.1 във вр. с чл.6, ал.1 от ЗДДС респ. по чл.168, б. „а“ от Директива 2006/112/ЕС, съответно такова право не възниква по доставка, която съществува само документално, но не е реална.

Безспорно, правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. по-специално решения от 25 октомври 2001 г., Комисия/Италия, С-78/00, ЕУ:С:2001:579, т. 28 и от 21 юни 2012 г., Mahagibben и Dбvid, С-80/11 и С-142/11, ЕУ:С:2012:373, т. 37).

Така, предвиденото в член 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. В частност това право на приспадане може да бъде

упражнявано незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. по-специално решения от 21 март 2000 г., *Gabalfrisa* и др., C-110/98—C-147/98, EU:C:2000:145, т. 43 и от 21 юни 2012 г., *Mahagibben* и *Dбvid*, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 38).

Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. по-специално решения от 21 март 2000 г., *Gabalfrisa* и др., C-110/98—C-147/98, EU:C:2000:145, т. 44 и от 21 юни 2012 г., *Mahagibben* и *Dбvid*, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 39).

Правото на приспадане на ДДС обаче се обуславя от изпълнението на изисквания или на материални условия и на условия от формално естество. Що се отнася до материалноправните изисквания или предпоставки, от член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да може съответното лице да се ползва от право на приспадане, е необходимо, от една страна, то да е „данъчнозадължено“ по смисъла на тази директива, и от друга страна, стоките или услугите, за които иска да му се признае правото, впоследствие да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице.(в този смисъл вж. по-специално решения от 6 септември 2012 г., *Tyth*, C-324/11, EU:C:2012:549, т. 26 и от 22 октомври 2015 г., *PPUH Stehsemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, т. 28 и цитираната съдебна практика).

Така,почитаемият Съд на ЕС нееднократно е подчертавал, че реалното осъществяване на доставката,редом с надлежното и фактуриране представляват двата съществени елемента на възникване правото на приспадане на данъчен кредит. / в този смисъл виж т.31, т.3и цялото Решение от 3 от 6 декември 2012г. по дело C-285/11, **Б. ЕООД**, ECLI:EU:C:2012:774/.

Доказателствена тежест за установяване реалното изпълнение на посочените договори, респ. извършването на надлежна насрещна престация по посочените фактури, носи именно дружеството - жалбоподател. Противно на твърденията му, не може да се вмени на приходната администрация да доказват отрицателен факт – липса на реалност на доставките,а те следва само да установят по категоричен начин и чрез пълна проверка липсата на данни за осъществяването му, на която база да изведат извод за липсата на реално осъществена доставка. Наличието на реално изпълнена престация, от своя страна е положителен за жалбоподателя факт, от който същия черпи благоприятни последици, поради което нему и лежи доказателствената тежест да установи съществуването му.

Липсата на такива данни, съчетан с извода за пълнота на извършената от органите по прилодите проверка и обосноваост на анализа на събраните данни, налагат заключението,че процесната жалба е неоснователна.

Представеното в настоящето производство заключение от вещото лице по допуснатата съдебно-счетоводна експертиза също не налага извод в обратният смисъл. Факта, че съответните фактури са отразени в съответното счетоводство следва да се приеме за несъмнен, но същността на спора не се свежда до реалното фактуриране и осчетоводяване, а до реалното изпълнение на съответните доставки. По аналогичен начин стои въпроса и с включването на фактурите в справките-декларации по ЗДДС, доколкото това е именно механизма за упражняване на правото на данъчен кредит.

Не може да се приеме обаче заключението на вещото лице в частта с която то потвърждава, че доставките на дружеството са използвани впоследствие в икономическата му дейност, тъй като то никъде в заключението си не установява идентитет между реално изпълненото по въпросните доставки и реално изпълненото по последващите такива от ревизираното лице. Многокомпонентни доставки като процесните/с изключение на доставката по договора с „АЛФА БИЛД КОНСУЛТИНГ“ ЕООД/ предполагат ясна установеност на изготвяне на съответните компоненти или дейности и включването им в преобръщение – индивидуално или като съставна част от друг, многокомпонентен, но ясно индивидуализиран предмет на доставка, част от икономическата дейност. В този смисъл следва да се приеме единствено, че процесното осчетоводяване на въпросните доставки е отразено и в следствие при воденето на счетоводството във връзка с икономическата дейност на ревизираното лице.

С оглед изхода на делото и своевременно заявената претенция от ответната страна за присъждане на направените в производството разноси съдът намира, че такива се дължат от жалбоподателя, съобразно нормата на чл. 161, ал. 2, изр. 2 и 3 от ДОПК вр. чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения и в размер на 1050 /хиляда и петдесет/ лева.

Поради това и на основание чл. 160 ал.1, предл. четвърто от ДОПК и чл. 156 ал.2 от ДОПК, Административен съд София-град, Трето отделение, 74 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ЛИЙДУЕЙ МЕДИЯ СОЛЮШЪНС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], срещу РА № Р-22221720008446-091-001/08.10.2021г., издаден от Е. М. С. - Началник сектор при ТД на НАП С. и Р. Т. З., старши инспектор по приходите при ТД на НАП, потвърден с Решение №1972/29.12.2021г. на Директора на Дирекция ОДОП – С. при ЦУ на НАП, в частта с която на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 17 340,60 лв. по фактури, издадени от: „ЕВРО СПИРИТ ПРОДЖЕКТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „МИДЪЛТРЕЙД КОНСУЛТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „О ЕН ЕЙ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „К.П КОМЕРС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и

„АЛФА - БИЛД КОНСУЛТИНГ“ ООД, ЕИК[ЕИК], ведно с лихви в размер на 5 067,38 лв.

ОСТАВЯ без разглеждане жалбата на „ЛИЙДУЕЙ МЕДИЯ СОЛЮШЪНС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], срещу РА № Р-22221720008446-091-001/08.10.2021г., издаден от Е. М. С. - Началник сектор при ТД на НАП С. и Р. Т. З., старши инспектор по приходите при ТД на НАП, в останалата и част.

ОСЪЖДА „ЛИЙДУЕЙ МЕДИЯ СОЛЮШЪНС“ ЕООД с ЕИК 201499501 да заплати на Националната агенция за приходите, юрисконсултско възнаграждение в размер на 1050 /хиляда и петдесет/ лева.

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

Решението, в частта с която е оставена без разглеждане жалбата на Л. МЕДИЯ С.“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], срещу РА № Р-22221720008446-091-001/08.10.2021г., може да бъде обжалвано с частна жалба, в в 7-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му, пред Върховния административен съд.

Препис от настоящето решение да се изпрати на страните.

СЪДИЯ: