

РЕШЕНИЕ

№ 6729

гр. София, 11.11.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 23.06.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **4544** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).

Производството е образувано по жалба на "Цертус" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [жилищен адрес]0, ЕИК по Булстат:[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221519001017- 091-001/18.11.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 512/01.04.2020 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно установените му задължения за ДДС в размер на 13 949.76 лв. и лихви от 3 873.13 лв.

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Подателят ѝ намира, че фактическите констатации на органите по приходите не се подкрепят от събраните в хода на ревизията доказателства. Настоява, че неоснователно му е отказан данъчен кредит, доколкото зад издадените фактури стоят реални доставки. Позовава се на практиката на ВАС и СЕС по данъчни дела. Претендира отмяната на РА и присъждане на разноските по делото. В с.з. жалбоподателят чрез адв.И. поддържа жалбата, моли за отмяна на оспорения акт и присъждане на разноски по представен списък (л.319).

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител моли Съда да потвърди оспорения РА, като претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените

доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на ДОДОП е връчено на жалбоподателя на 03.04.2020 г. (л.16). Жалбата е депозирана на 21.04.2020 г., съгласно поставения вх.№ 53-04-316/21.04.2020 г. и предвид обявеното извънредно положение в Република България, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия № 22221519001017-020-001/ 15.02.2019 г., издадена от Е. М. С., Началник сектор "Ревизии", отдел "Контрол", ТД на НАП С., е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на задължения по Данък върху добавената стойност за данъчните периоди от м.март 2015 г. до м.декември 2017 г. ЗВР е връчена на жалбоподателя по електронен път на 18.03.2019 г., като е определен срок за извършване на ревизията – до три месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени Т. В. М., глинспектор по приходите, ръководител на ревизията, и Л. К. С., глинспектор по приходите. ЗВР е изменена със ЗИЗВР № 22221519001017-020-002/17.06.2019 г., с която срокът за приключване на ревизията е продължен до 18.07.2019 г. Със ЗИЗВР № 22221519001017-020-003/17.07.2019 г. срокът за приключване на ревизията е определен до 16.08.2019 г.

Ревизионният доклад /РД/ по извършената ревизия с № 22221519001017-092-001 е изготвен на 01.10.2019 г. и е връчен на ревизираното лице по електронен път на 07.10.2019 г. Срещу издадения РД е подадено възражение вх.№ 22221519001017-В.-001-И/21.10.2019 г.

Ревизионният акт с № Р-22221519001017-091-001 е издаден на 18.11.2019 г. и е връчен на задълженото лице по електронен път на 25.11.2019 г. С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях обсъдено е възражението и е прието за неоснователно.

С оспорения РА на дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 13 949.76 лв. и лихви за забава от 3 873.13 лв., по фактури, издадени от "Интербар трейдинг БГ 2011" ЕООД, "Галактика корпорейшън" ЕООД, "БГ импорт експорт 80" ЕООД, "Вам плюс" ООД и "Топ реставрейшън тим" ЕООД.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е организиране на счетоводно отчитане и съставяне на финансови отчети по реда на Закона за счетоводството. Дружеството е декларирало, че разполага с нает офис в [населено място],[жк], [жилищен адрес]. Представен е Договор за наем от 02.01.2010 г., сключен между "Кооперативна охранителна фирма" ООД – Наемодател и "Цертус" ЕООД – Наемател.

Ревизията е отказала на жалбоподателя право на данъчен кредит, както следва:

1. В размер на 3 336.10 лв. по следните фактури, издадени от "Интербар трейдинг БГ 2011" ЕООД:

№ 0...80/31.08.2016 г. с предмет "актуализиране на интернет сайт www.bgschetovoditel.com, изработване на мобилна версия на интернетсайт www.bgschetovoditel.com".

№ 0...191/27.09.2016 г. с предмет "комплект рекламна химикалка и писалка с лого, надпис на сувенири, рекламен многолистов календар с лого – лекс, дизайн и предпечат на многолистов календар, календар бележник и надпис на сувенири".

№ 0...590/30.11.2016 г. с предмет "SEO анализ на сайт www.bgschetovoditel.com за период 10/2016 г. до 12/2016 г., анализ на конкуренцията за определени ключови думи, Оп Р. оптимизация на сайта за период 07/2017 г. до 09/2017 г., професионален SEO копирайтинг за целите на вътрешната и външната оптимизация, О. Р. SEO оптимизация на сайта, SEO статистика на сайта от м.10/2016 г. до м.12/2016 г."

№ 0...645/30.01.2017 г. с предмет "фейсбук пакет за месечна поддръжка на страницата Счетоводна кантора Ц. за период от 03.10.2016 г.-31.12.2016 г."

№ 0...715/24.01.2017 г. с предмет "SEO анализ на сайт и др. м.01-м.03.2017".

При извършената му насрещна проверка до доставчика е изпратено ИПДПОЗЛ, връчено му по реда на чл.32 ДОПК, като в указания му 14-дневен срок не са представени изисканите му документи и обяснения. От справка в ИС на НАП е установено, че през ревизирия период доставчикът е декларирал доставки на услуги и материали към "Цертус" ЕООД, документирани с горепосочените фактури. Установено е, че фактура № 0...80/31.08.2016 г. и фактура № 0...191/27.09.2016 г., са включени в дневника за продажби и СД за съответния данъчен период, а останалите фактури не са включени в дневниците за продажби и в СД. Доставчикът не е подал ГДД по ЗКПО за 2016 г. и 2017 г. Установено е, че в периода на издаване на фактурите доставчикът не е подавал уведомления за назначени лица на трудови договори, липсват данни за изплатени суми и удържан данък на физически лица. За Д. Д. В., представляващ дружеството-доставчик, е установено, че липсват данни за упражнявана трудова дейност и/или като самоосигуряващо се лице. Установено е, че доставчикът има големи задължения към държавния бюджет.

В хода на ревизията жалбоподателят е представил:

- фактура № 0...80/31.08.2016 г., ведно с фискален касов бон в размер на 3 283.20 лв.; Договор от 01.08.2016 г., сключен между "Цертус" ЕООД – Възложител и "Интербар трейдинг БГ 2011" ЕООД – Изпълнител, с предмет: Възложителят възлага, а Изпълнителят приема на свой риск да изработи и предаде на Възложителя уеб сайт – актуализация на съществуващ с мобилна версия, съгласно оферта; Приложение № 1: планиране, създаване на дизайн и структура на сайта, програмиране, еднократно инсталиране на постоянен сървър, еднократно обучение на системен администратор или друг служител, ведно с приемо-предавателен протокол от 25.08.2016 г.;

- фактура № 0...191/27.09.2016 г., с приложен касов бон за сумата в размер на 4 700 лв. и стокова разписка от 27.09.2016 г.;

- фактура № 0...590/30.11.2016 г. и № 0...715/24.01.2017 г., фискален бон на стойност 2 775.60 лв.; Договор за оптимизация на интернет сайт, сключен между "Цертус" ЕООД – Възложител и "Интербар трейдинг БГ 2011" ЕООД – Изпълнител, с предмет: Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да извършва оптимизация на интернет сайт www.bgschetovoditel.com за периода 03.10.2016 г. до 31.03.2017 г., която включва SEO анализ, анализ на конкуренцията за определени ключови думи – счетоводни услуги С., счетоводно обслужване М., счетоводство, баланс, годишен финансов отчет, счетоводни услуги, одит, консултация, Оп Р., оптимизация, включваща линк билдинг и онлайн маркетинг, SEO статистика на сайта;

- фактура № 0...645/30.01.2017 г., фискален бон; Договор от 03.10.2016 г. между "Цертус" ЕООД – Възложител и "Интербар трейдинг БГ 2011" ЕООД – Изпълнител, с

предмет: "Възложителят, възлага, а Изпълнителят приема да представи на Възложителя пакетна поддръжка на неговата фейсбук страница, считано от 03.10.2016 г. до 31.12.2016 г., като осигури системно публикуване на текстова и снимкова информация – подобряване на страница, изготвяне на индивидуална визия, публикуване на висококачествено съдържание, ангажираност на феновете, систематичност на постовете, публикуване на новини и събития и интерактивни постове и приемо-предавателен протокол от 30.12.2016 г."

2. В размер на 462.80 лв. по фактура № 0...74/02.11.2015 г. с предмет "SEO анализ на сайт www.bgschetovoditel.com за данъчен период 01/2015 г. до 03/2015 г., анализ на конкуренцията за определени ключови думи, Оп Р. оптимизация на сайта за период 07/2017 до 09/2017, професионален SEO копирайтинг за целите на вътрешната и външната оптимизация, О. Р. SEO оптимизация на сайта, SEO статистика на сайта от м.01/2015 г. до 03/2015 г.", издадена от "Галактика корпорейшън" ЕООД.

При извършената му насрещна проверка до доставчика е изпратено ИПДПОЗЛ, връчено му по реда на чл.32 ДОПК, като в указания му 14-дневен срок не са представени изисканите му документи и обяснения. От справка в ИС на НАП е установено, че доставчикът е разполагал с две наети лица на трудови правоотношения – общ работник горско стопанство и склададжия, а за лицето, което представлява дружеството – Е. Л. Д., липсват данни за упражнявана трудова дейност и/или като самоосигуряващо се лице. Дружеството-доставчик не е подало ГДД за 2015 г. Процесната фактура не е включена в дневника за продажби за съответния данъчен период. Установено е, че доставчикът има големи задължения към държавния бюджет.

В хода на ревизията жалбоподателят е представил:

- фактура № 0...74/02.11.2015 г. с приложен фискален бон на стойност 2 775.60 лв.;
- Договор за оптимизация на интернет сайт № 0...119/05.01.2015 г., сключен между "Цертус" ЕООД – Възложител и "Галактика корпорейшън" ЕООД – Изпълнител, с предмет: Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да извършва оптимизация на интернет сайт www.bgschetovoditel.com за периода 05.01.2015 г. до 31.03.2015 г., която да включва – SEO анализ, анализ на конкуренцията за определени ключови думи – счетоводни услуги С., счетоводно обслужване М., счетоводство, баланс, годишен финансов отчет, счетоводни услуги, одит, консултация, Оп Р. оптимизация, професионален SEO копирайтинг за целите на вътрешната и външната оптимизация, О. Р. SEO оптимизация, включваща линк билдинг и онлайн маркетинг, SEO статистика на сайта;
- Справка-протокол от 30.03.2015 г. за визуализиране на интернет сайт www.bgschetovoditel.com, след оптимизацията на основание сключен Договор № 0...119/05.01.2015 г.

3. В размер на 1 702.20 лв. по следните фактури, издадени от "БГ импорт експорт 80" ЕООД:

№ 1...67/27.06.2017 г. с предмет "фейсбук пакет за месечна поддръжка на страница Счетоводна кантора Ц. за периода от м. 07/2017 г. до 09/2017 г."

№ 1...99/31.07.2017 г. с предмет "SEO анализ на сайт www.bgschetovoditel.com, анализ на конкуренцията за определени ключови думи, Оп Р. оптимизация на сайта за период 07/2017 до 09/2017, професионален SEO копирайтинг за целите на вътрешната и външната оптимизация, О. Р. SEO оптимизация на сайта, SEO статистика на сайта м.07/2017 г. до 09/2017 г."

При извършената му насрещна проверка до доставчика е изпратено ИПДПОЗЛ, връчено му по реда на чл.32 ДОПК, като в указания му 14-дневен срок не са представени изисканите му документи и обяснения. От справка в ИС на НАП е установено, че доставчикът е декларирал доставка на услуги към ревизираното лице. Установено е, че за проверявания период доставчикът е разполагал с осем наети лица по трудови правоотношения – общ работник за поддържане на сгради и работник изолация, както и че не е имал назначени лица по граждански правоотношения. За управителя на дружеството Ю. К. Х. липсват данни за упражняване на трудова дейност и/или като самоосигуряващо се лице. Доставчикът не е подал ГДД по ЗКПО. Двете фактури са включени в дневника за продажби и СД за съответните данъчни периоди. Не са установени данни за регистрирано ФУ. Констатирано е, че дружеството има големи задължения към държавния бюджет.

В хода на ревизията жалбоподателят е представил:

- фактура № 1...67/27.06.2017 г., ведно с платежно нареждане в "Интернешънъл Асет Банк" АД за извършено плащане в размер на 5 652 лв.;

- Договор за пакетна месечна поддръжка на страница от 27.06.2017 г., сключен между "Цертус" ЕООД – Възложител и "БГ импорт експорт 80" ЕООД – Изпълнител, с предмет: Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да осигури месечна поддръжка на Ф. сайт за периода от 01.07.2017 г. до 30.09.2017 г. – <https://www.facebook.com/bgschetovoditel/>, за краткост сайтът, ведно с Приложение № 1 към относно действията, които Изпълнителят е длъжен да извършва във връзка с поддръжката на сайта и отчет към договор за поддръжка на сайт от 02.10.2017 г.;

- фактура № 1...99/31.07.2017 г., ведно с платежно нареждане в "Интернешънъл Асет Банк" АД за извършено плащане в размер на 4 561.20 лв.;

- Договор за SEO оптимизация за гугъл на уеб-сайт www.facebook.com/bgschetovoditel.com от 30.06.2017 г., сключен между "Цертус" ЕООД – Възложител и "БГ импорт експорт 80" ЕООД – Изпълнител, с предмет: Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да се грижи за оптимизиране на уеб-сайт www.bgschetovoditel.com за следните думи и изрази: счетоводни услуги С., счетоводно обслужване М., счетоводство, баланс, годишен финансов отчет, счетоводни услуги, одит, консултация при търсене в Г. като извършва следното – SEO анализ, Оп Р. оптимизация, професионален SEO копирайтинг за целите на вътрешната и външната оптимизация, О. Р. SEO оптимизация, включваща линк билдинг и онлайн маркетинг, SEO статистика на сайта; ведно с приложен Приемо-предавателен протокол от 30.09.2017 г. относно приемане на работата на изпълнителя;

- Аналитични регистри на счетоводна сметки 503 "Каса", 401 "Доставчици", 4531 ДДС по получени доставки, 602 "Разходи за външни услуги".

4. В размер на 1 959.06 лв. по следните фактури, издадени от "Вам плюс" ООД:

№ 1432/30.03.2016 г. с предмет "SEO анализ на сайт www.bgschetovoditel.com, анализ на конкуренцията за определени ключови думи, Оп Р. оптимизация на сайта за период 07/2017 г. до 09/2017 г., професионален SEO копирайтинг за целите на вътрешната и външната оптимизация, О. Р. SEO оптимизация на сайта SEO, статистика на сайта от м.01/2016 г. до 06/2016 г."

№ 1578/28.04.2016 г. с предмет "картички поздравителни с плик, класьори А4, копирна хартия, меки папки и тонер касети"

№ 1872/28.06.2016 г. с предмет "SEO анализи на сайт www.bgschetovoditel.com, анализ на конкуренцията за определени ключови думи, анализ на конкуренцията за

определни ключови думи, Оп Р. оптимизация на сайта за период 07/2017 г. до 09/2017 г., професионален SEO копирайтинг за целите на вътрешната и външната оптимизация, О. Р. SEO оптимизация на сайта, SEO статистика на сайта от м.07/2016 г. до 09/2016 г."

При извършената му насрещна проверка до доставчика е изпратено ИПДПОЗЛ, връчено му по реда на чл.32 ДОПК, като в указания му 14-дневен срок не са представени изисканите му документи и обяснения. От справка в ИС на НАП е установено, че доставчикът е разполагал с четири наети лица на трудови правоотношения – готвач, сервитьор, салонен управител и управител на ресторант, не е имал наети лица по граждански правоотношения. За управителя на дружеството – Г. К. Н. няма данни за упражняване на трудова дейност и/или като самоосигуряващо се лице. Доставчикът не е подал ГДД по ЗКПО. При извършена проверка в отчетните регистри по ЗДДС е установено, че две от спорните фактури не са включени в дневник продажби и СД за съответните данъчни периоди, единствено е включена фактура № 1872/28.06.2016 г. Доставчикът не е представил доказателства за материалната и техническата си обезпеченост. Дружеството има големи задължения към държавния бюджет.

В хода на ревизията жалбоподателят е представил:

- фактура № 0...1432/30.03.2016 г., с приложен касов бон на стойност 6 566.40 лв.;
- Договор за оптимизация на интернет сайт от 02.01.2016 г., сключен между "Цертус" ЕООД – Възложител и "Вам плюс" ООД – Изпълнител, с предмет: Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да извършва оптимизация на интернет сайт www.bgschetovoditel.com за периода 03.01.2016 г. до 30.09.2016 г., която включва SEO анализ, анализ на конкуренцията за определени ключове думи – счетоводни услуги С., счетоводно обслужване М., счетоводство, баланс, годишен финансов отчет, счетоводни услуги, одит, консултация, Оп Р. оптимизация, професионален SEO копирайтинг за целите на вътрешната и външната оптимизация, О. Р. SEO оптимизация, включваща линк билдинг и онлайн маркертинг, SEO статистика на сайта;
- фактура № 0...1578/25.04.2016 г., с приложен касов бон на стойност 3 283.20 лв.;
- Протокол-справка от 30.09.2016 г. относно визуализирането на интернет сайта www.bgschetovoditel.com при оптимизацията на основание на сключения договор от 02.01.2016 г.

5. В размер на 6 489.80 лв. по следните фактури, издадени от "Топ реставрейшън тим" ЕООД:

№ 3335/25.07.2016 г. с предмет "папки с фирмен дизайн, фирмени бланки, дизайн и предпечат"

№ 422/28.02.2017 г. с предмет "фейсбук пакет за месечна поддръжка на страницата Счетоводна кантора Ц. за периода м.01/2017 г. до м.03/2017 г."

№ 442/31.03.2017 г. с предмет "SEO анализ на сайт www.bgschetovoditel.com за период 04/2017 г. до 06/2017 г., анализ на конкуренцията за определени ключови думи, Оп Р. оптимизация на сайта за период 07/2017 до 09/2017, професионален SEO копирайтинг за целите на вътрешната и външната оптимизация, О. Р. SEO оптимизация на сайта, SEO статистика на сайта от м.04/2017 г. до 06/2017 г."

№ 488/28.04.2017 г. с предмет "фейсбук пакет за месечна поддръжка на страницата Счетоводна кантора Ц. за периода от м.04.2017 г. до м.06.2017 г."

№ 5147/30.05.2017 г. с предмет "флаери, хартия, класьори, папки, дизайн и предпечат"

№ 2083/31.10.2017 г. с предмет "SEO анализ на сайт www.bgschetovoditel.com за период 10/2017 г. до 12/2017 г., анализ на конкуренцията за определени ключове думи, Оп Р. оптимизация на сайта за период 07/2017 г. до 09/2017 г., професионален SEO копирайтинг за целите на вътрешната и външната оптимизация, О. Р. SEO оптимизация на сайта, SEO статистиката на сайта за м.10.2017 г. до 12.2017 г."

№ 8532/30.11.2017 г. с предмет "фейсбук пакет за месечна поддръжка на страницата Счетоводна кантора Ц. за периода от м.04.2017 г. до м.06.2017 г."

№ 8612/29.12.2017 г. с предмет "картички, рекламни кубчета за записки, дизайн и предпечат"

До доставчика е изпратено ИПДПОЗЛ, в отговор на което са представени следните документи:

- Писмени обяснения и декларация, съгласно които доставчикът не е издал нито една от спорните фактури. Декларирано е, че фактурите, издавани от дружеството, вървят в последователност от 0...1 нагоре и към момента не е достигната горесцитираната номерация. Към 30.04.2019 г. последната издадена фактура от "Топ реставрейшън тим" ЕООД е с № 0...286/30.04.2019 г. Всички фактури, издадени от "Топ реставрейшън тим" ЕООД, са надлежно декларирани в Дневника му за продажби, а дружеството по месеци на издаването им. Декларирано е още, че доставчикът не е имал никакви взаимоотношения с ревизираното лице, не е издавал спорните фактури, не е подписвал никакви договори с ревизираното лице, нито анекси или други документи, нито е получавал плащания от последното. Деклариран е предмет на дейност – печат и изработка на рекламни материали и винилови платна, отдаване под наем на рекламни площи и конструкции, вътрешна или външна реклама. В тази връзка от доставчика не са представени други документи.

В хода на ревизията е установено, че спорните фактури не са включени в дневниците за продажби на доставчика и не са отразени в СД по ЗДДС. С оглед твърденията, изложени от доставчика, ревизиращите органи са извършили съпоставка на положените подписи на фактурите, представени от ревизираното дружество и данните от търговския регистър. В хода на същата е установено несъответствие между положените подписи по горепосочените документи. От справка в ТР при АВ е установено, че доставчикът има деклариран предмет на дейност – дейност на рекламни агенции. Доставчикът не е разполагал с наети на трудови правоотношения лица.

В хода на ревизията жалбоподателят е представил:

- фактура № 0...3335/25.07.2016 г., ведно с фискален бон на стойност 3 456 лв., както и Приемо-предавателен протокол от 25.07.2016 г.;

- фактура № 0...422/28.02.2017 г., ведно с фискален бон на стойност 5 652 лв., както и Приемо-предавателен протокол от 25.07.2016 г.;

- Договор за месечна поддръжка на страница от 02.01.2017 г. с предмет Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да осигури месечна поддръжка на Ф. сайт за периода от 02.01.2017 г. до 31.03.2017 г. - <https://www.facebook.com/bgschetovoditel.com>, за краткост сайтът, ведно с Приложение № 1 към него относно действията, които Изпълнителят е длъжен да извършва във връзка с поддръжката на сайта и отчет към договор за поддръжка на сайт от 02.01.2017 г.;

- фактура № 442/31.03.2017 г., ведно с фискален бон на стойност 4 561.20 лв.;

- Договор от 27.03.2017 г., сключен между "Цертус" ЕООД – Възложител и "Топ реставрейшън тим" ЕООД – Изпълнител, с предмет "Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да се грижи за оптимизиране на веб-сайт www.bgschetovoditel.com за следните думи и изрази: счетоводни услуги С., счетоводно обслужване М., счетоводство, баланс, годишен финансов отчет, счетоводни услуги, счетоводно обслужване М., счетоводство, баланс, годишен финансов отчет, счетоводни услуги, одит, консултация при търсене в Г. като извършва SEO анализ, Оп Р. оптимизация, професионален SEO копирайтинг за целите на вътрешната и външната оптимизация, О. Р. SEO оптимизация, включваща линк билдинг и онлайн маркетинг, SEO статистика на сайта". Приложен е протокол за изпълнени дейности по оптимизация на сайт към договор от 27.03.2017 г.;

- фактура № 488/28.04.2017 г., ведно с фискален бон на стойност 5 652 лв.;

- Договор за месечна поддръжка на фейсбук сайт за периода от 02.01.2017 г. до 31.03.2017 г.: <https://www.facebook.com/bgschetovoditel.com>, за краткост сайтът с Приложение № 1 към него относно действията, които Изпълнителят е длъжен да извършва във връзка с поддръжката на сайта и отчет към договор за поддръжка на сайт от 03.04.2017 г. и отчет;

- фактура № 5147/30.05.2017 г., ведно с фискален бон в размер на 4 220.10 лв., както и стокова разписка;

- фактура № 2083/31.20.2017 г., ведно с фискален бон на стойност 4 561.20 лв.;

- Договор от 25.09.2017 г., сключен между "Цертус" ЕООД – Възложител и "Топ реставрейшън тим" ЕООД – Изпълнител, с предмет: Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да се грижи за оптимизиране на уеб-сайта: www.bgschetovoditel.com за следните думи и изрази: счетоводни услуги С., счетоводно обслужване М., счетоводство, баланс, годишен финансов отчет, счетоводни услуги, одит, консултация при търсене в Г., като извършва следното – SEO анализ, On P. оптимизация, професионален SEO копирайтинг за целите на вътрешната и външната политика, О. Р. SEO оптимизация, включваща линк билдинг и онлайн магазин, SEO статистика на сайта. Към договора е приложен Протокол за отчет изпълнени дейности по оптимизация на сайт към договор от 25.09.2017 г.;

- фактура № 0...8532/30.11.2017 г., ведно с фискален бон на стойност 5 652 лв.;

- Договор за месечна поддръжка на страница от 02.10.2017 г., съгласно който Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да осигури месечна поддръжка на Ф. сайт за периода от 02.10.2017 г. до 31.12.2017 г. - <https://www.facebook.com/bgschetovoditel.com>, за краткост сайтът, ведно с Приложение № 1 към него относно действията, които изпълнителят е длъжен да извършва във връзка с поддръжката на сайта и отчет към договор за поддръжка на сайт от 02.10.2017 г.;

- фактура № 8612/29.12.2017 г., ведно с фискален бон в размер на 5 184 лв., както и стокова разписка.

След като са анализирани всички представени доказателства в хода на ревизионното производство, органите по приходите са приели следното по отношение на петимата доставчици: предвид неоткриване на доставчиците "Интербар трейдинг БГ 2011" ЕООД, "Галактика корпорейшън" ЕООД, "БГ импорт експорт 80" ЕООД и "Вам плюс" ООД на декларираните от тях адреси и непредставянето на доказателства за прехвърляне на собствеността върху стоките и за извършване на услугите: складови/експедиционни документи за приемо-предаване на договорената стока, липса на доказателства относно извършен транспорт на стоките, неяснота за чия сметка е същият; липса на търговска кореспонденция или оферти; липсата на кадрова, материална и техническа обезпеченост; както и от отричането на всякакви търговски взаимоотношения на доставчика "Топ реставрейшън тим" ЕООД с ревизираното лице, то фактурираните доставки на стоки и услуги са фиктивни. На основание чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по описаните по-горе фактури.

С Решение № 512/01.04.2020 г. Директорът на Дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП е потвърдил РА.

По делото беше допусната **съдебно-счетоводна експертиза** с вещо лице Г. З., която даде заключение по следните задачи:

Поставени от Съда:

1. За документирани на спорните услуги има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи или други подобни, какъв е начинът на остойностяване на услугите, какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя и при доставчиците.
2. Отчели ли са доставчиците приходи по спорните фактури.
3. Има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати.
4. Доставчиците разполагали ли са с наети работници/служители – какви длъжности, с каква квалификация е всеки един от тях, има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ.
5. Доставчиците разполагали ли са с дълготрайни материални активи /ДМА/ и какви, къде са заведени, има ли осчетоводени при тях покупки на материали и консумативи.
6. Да установи стоките потоци на процесните стоки, като за целта следва да установи:
 - а/ началните наличности на жалбоподателя в началото на ревизирания период по счетоводни данни инвентаризации;
 - б/ наличностите по видове достатъчни ли са били за осъществяване на доставките от преките доставчици към жалбоподателя;

в/ възможно ли е по всяка една от доставките, първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с посочените в т. 1 съпътстващи документи, касаещи предаването на стоките;

г/ всички доставчици, от които "Цертус" ЕООД се е снабдявал със стоки от вида на процесните.

7. Имат ли страните по сделките наети или собствени транспортни средства, има ли назначени шофьори, има ли издадени и осчетоводени документи за осъществен транспорт на стоките, предмет на доставката – при жалбоподателя и при доставчиците, ползвани ли са услугите на превозвачи и къде счетоводно е отразено това.

8. Имат ли връзка получените доставки на стоки и услуги с извършваната от жалбоподателя икономическа дейност през ревизирия период.

9. За фактурите с предмет услуги:

а/ в какво се изразяват спорните услуги, има ли отчетени приходи при доставчиците по тях и в какъв размер, за документиране на спорните услуги, има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи или други подобни, какъв е начинът на остойностяване на услугите, какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя и доставчиците.

б/ доставчиците, разполагали ли са с наети работници/служители – на какви длъжности, с каква квалификация е всеки един от тях, има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ.

в/ доставчиците, разполагали ли са с ДМА и какви, къде са заведени, има ли осчетоводени при тях покупки на материали и консумативи.

10. Има ли последваща реализация или влагане на стоките и услугите, които се твърди да са получени от доставчиците – по количества, видове и издадени данъчни документи, вкл. съпътстващи документи.

11. Редовно ли са водени счетоводствата на доставчика и на жалбоподателя.

II. Поставени от жалбоподателя:

1. Включени ли са данъчните фактури, подробно описани по номера и стойности в мотивите на спорния РА, издадени на "Цертус" ЕООД от доставчиците "Интербар трейдинг БГ 2011" ЕООД, "Галактика корпорейшън" ЕООД, "БГ импорт експорт 80" ЕООД, "Вам плюс" ООД и "Топ реставрейшън тим" ЕООД в Дневник за продажбите и в справка-декларация за съответните данъчни периоди.

2. Има ли извършени плащания на данъчната основа и на данъка, начислен по фактурите, съответно по какъв начин и кога е осъществено плащането и отразени ли са тези плащания в счетоводството на "Цертус" ЕООД.

3. Фискалните бонове за плащанията по спорните фактури, издадени ли са от регистрирани в НАП ЕКАФП на съответните доставчици.

4. След проверка в счетоводството на жалбоподателя да установи, осчетоводени ли са разходи, свързани със спорните доставки и в какъв размер са тези разходи. Въз основа на кои писмени документи са извършени счетоводните записвания.

5. Водените от "Цертус" ЕООД, счетоводни записвания, съответстват ли на изискванията на Закон за счетоводството, Закон за данъка върху добавената стойност и Националните счетоводни стандарти.

6. Получените спорни доставки, свързани ли са с последващи облагаеми доставки, осъществени от "Цертус" ЕООД.

Съдът ще коментира експертното заключение при излагане на правните си изводи.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха следните **писмени доказателства:**

Представени от жалбоподателя:

1. Удостоверение за актуално състояние /л.110/;

2. Доказателства по опис – оборотни ведомости и главни книги /л.200/;

3. Представена в ОСЗ от 23.06.2022 г. абривиатура SEO оптимизация.

Представени от ответника:

1. Доказателства за дата на входиране на жалбата срещу РА /л.108-109/;
2. Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. /л.126/.

Представени от трети неучастващи в производството лица ТД на НАП: дневници за продажби и данъчна информация за доставчиците: "Интербар трейдинг БГ 2011" ЕООД, "Галактика корпорейшън" ЕООД, "БГ импорт експорт 80" ЕООД, "Вам плюс" ООД и "Топ реставрейшън тим" ЕООД /л.144-168, л.265-271, л.272-282, л.283-289, л.290-309, л.310-313/.

Представени от трето неучастващо в производството лице "Борика" АД: Доказателства за наличие на квалифициран електронен подпис /КЕП/ на ревизиращите органи: Е. М. С., Т. В. М. и Л. К. С. /л.124/.

При така установената фактическа обстановка Съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК във вр. с чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП и чл.119, ал.2 ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 от кодекса, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: т.1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или т.2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. От представената по делото Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. (л.29) следва изводът, че ЗВР е издадена от компетентен за целта орган на приходната администрация. С оглед на горното се налага изводът, че ревизионното производство е възложено и извършено от компетентни за целта органи.

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното производство. Същото е образувано в рамките на преклузивния 5-годишен срок за първата ревизирана година.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕУУ, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство. Представени в хода на настоящето съдебно производство са и доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите КЕП от "Борика" АД.

В процедурата по извършване на ревизията не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способи - чрез ИПДПОЗЛ, приобщени са по съответния ред, регламентиран в закона и доказателствата, събрани в хода на предходното ревизионно производство, мотивите изцяло са основани на преценката по реда на чл.37, ал.4 ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти. Видно от мотивите на издадените РА и РД, е изпълнено изискването по чл.115, ал.2 ДОПК, ревизиращите органи да установят всички факти от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни

трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО /ОВ, L 257/73 от 28.08.2014 г./ Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай, ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са създадени като електронни документи по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са връчени на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.1 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред със съответната разписка. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. Квалифициран електронен подпис, съгласно ал.3 и ал.4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕУУ, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл.24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Автентичността на всеки един документ/частен свидетелстващ и официален свидетелстващ или диспозитивен/ може да бъде оспорена по реда на чл.193 ГПК и в този случай, Съдът е длъжен да провери дали този документ действително материализира изявление, направено от лицето /органа/, сочен като негов автор или не.

По делото са представени доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите електронни подписи, анализът на които обосновава извод за това, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал.4 на чл.13 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис. От друга страна, Съдът съобрази и това, че всички доставчици на удостоверителни услуги на територията на Република България в изпълнение на изискването на чл.28 ЗЕДЕУУ се поддържат публични регистри на издадените удостоверения за електронни подписи, публикувани на техните интернет-страници. Проверките в тях се осъществяват по име на автор на подписа, следователно не се изискват специални знания и умения, както и да се разполага с конкретния подписан електронно документ. Във всеки един от тези регистри, видът на подписа е указан с търговско наименование, но при преглед на предлаганите от същия доставчик удостоверителни услуги /публичнодостъпна информация/ се установява дали съответното търговско наименование е за квалифициран електронен подпис. Посочената информация се съдържа и в обявените политики за предоставяне на удостоверителни услуги

от съответните доставчици, както и в Наръчник на потребителя, където е указан и конкретният цифров идентификатор за съответния доставчик, който се съдържа в удостоверението за квалифициран електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, Заповед за спиране на ревизия, Заповед за възобновяване на ревизия, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията – Е. М. С., Началник сектор "Ревизии", отдел "Контрол", ТД на НАП С.; Т. В. М., гл.инспектор по приходите, ръководител на ревизията и Л. К. С., гл.инспектор по приходите, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на ЗВР, ЗИЗВР, Заповед за спиране на ревизия, Заповед за възобновяване на ревизия, РД и РА.

При липса на оспорване на електронните подписи върху ревизионния акт и въз основа на представените доказателства, респ. служебна проверка в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, Съдът счита че РА е подписан от възложителя и ръководителя на ревизията и не е нищожен.

Не са допуснати нарушения на изискванията за форма при издаването на актовете, като са спазени изискванията за съдържание съответно по чл.113, ал.1 ДОПК за издадената ЗВР и ЗИЗВР, по чл.117, ал.2 ДОПК за РД и по чл.120, ал.1 и ал.2 ДОПК за РА.

Актовете на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице и същото е могло своевременно да защити правата си като представи доказателства. Предвид на изложеното, не са допуснати нарушения на изискванията за компетентност, съдържание, форма и процесуални правила при издаването на РА.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентен орган с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и е постановено в рамките на преклузивния срок по чл.109 ДОПК и не са налице основания за нищожност на същия.

Правният спор се свежда до това налице ли са действително извършени доставки по процесните фактури с предмет стоки и услуги. Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се свежда до доказване факта на прехвърляне собствеността върху същите, а при доставка на услуги - до доказване факта на предаване резултата от извършените услуги на получателя, и в крайна сметка – за физическото им наличие при ревизираното лице.

В закона няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл.70, ал.5 ЗДДС, но по аргумент от противното това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по смисъла на чл.6 ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е "неправомерно" по смисъла на чл.70, ал.5 ЗДДС и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит. Следователно по делото следва да се установи дали са били основанията за начисляване на данъка от доставчиците по спорните фактури.

От гледна точка на формалната логика наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които, всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизирият данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

За да бъде признато и законосъобразно упражнено правото на данъчен кредит, следва да са събрани доказателства относно всеки един от юридическите факти, предвидени в действащия към момента на издаване на фактурата закон. Съобразно общите правила за разпределяне на

доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването и законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл.68 и чл.69 ЗДДС и отсъствие на пречки по чл.70 ЗДДС, които да препятстват упражняването на правото на данъчен кредит.

С оглед спецификата в предмета на спорните фактури същите следва да бъдат групирани така:

1. Фактури с предмет стоки.

Това са част от фактурите, издадени от "Интербар трейдинг БГ 2011" ЕООД (№ 0...191/27.09.2016 г.) от "Вам плюс" ООД (№ 1578/28.04.2016 г.) и от "Топ реставрейшън" ЕООД (№ 514/30.05.2017 г. и № 8612/29.12.2017 г.).

Предмет на фактурите са картички, класьори, папки с фирмен дизайн, бланки, печат, комплект рекламна химикалка писалка с лого, надпис на сувенири, хартия, папки.

Към издадените фактури са представени съпътстващи документи само от страна на ревизираното лице, доставчиците, с изключение на "Топ реставрейшън" ЕООД, не са открити на декларирани от тях адреси, а "Топ реставрейшън" ЕООД изрично е декларирало, че не е издавал посочените фактури, нито е имало търговски взаимоотношения с ревизираното лице. Установено е, че фактури с тези номера и дата не са включени в Дневник за продажби на дружеството-доставчик. Съгласно допуснатата по делото ССЕ само "Топ реставрейшън" ЕООД е публикувало ГФО, но процесните доставки на канцеларски материали не са част от неговия стопански оборот и счетоводни данни. Ето защо се налага изводът, че "Топ реставрейшън" ЕООД не е отчело приходи по спорните доставки. Вещото лице е установило, че този доставчик е имал назначени лица – секретар, технически секретар и печатар, но от това не следва автоматично извод за доказаност на реално извършени доставки, при липса на доказателства за прехвърляне на собствеността върху стоките. На това обстоятелство Съдът ще се спре по-надолу в решението.

Следва да се има предвид, че, когато се касае за доставка на стока, следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукция. Законът изисква фактическо наличие на резултата от осъществената доставка, безспорно удостоверяване на обстоятелството, че получателят е придобил предмета на доставката, което му дава основание да претендира право на данъчен кредит за платения във връзка с доставката ДДС. За трите дружества вещото лице установява, че стоките, предмет на спорните фактури, не са завеждани в Счетоводна сметка 302 "Материали", за да се водят на склад и при необходимост да се изписват. Констатирало е, че при жалбоподателя същите са осчетоводявани веднага по сметката, отчитаща разхода за материали, и в тази връзка не може да бъде установена начална наличност на стоките.

Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл.4, ал.1, т.4 ЗСч. По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход. В случая ССЕ не е дала положителен извод за тези съществени обстоятелства. За фактурите, издадени от "Интербар трейдинг БГ 2011" ЕООД и "Вам плюс" ООД, ССЕ е установила, че и двете дружества не са отчетели приходи по фактурираните доставки, тъй като същите не са подали

ГДД по чл.92 ЗКПО за процесните години, нито са публикували ГФО в Търговския регистър. От заключението се установява още, че "Вам плюс" ООД е имало назначени лица – салонен управител, с декларирана дейност 5630 – Дейност на питейни заведения. За "Интербар трейдинг БГ 2011" ЕООД е установено, че няма данни за подадени уведомления по чл.62, ал.5 КТ за процесния период, нито данни и за подадени справки за изплатени доходи, различни от трудови правоотношения – по чл.73 ЗОДДФЛ за 2015 г., 2016 г. и 2017 г. При това положение е недоказан кадровият потенциал на доставчиците да изпълнят процесните доставки.

Предвид липсата на представени от дружествата-доставчици съпътстващи документи, вещото лице е проследилото им осчетоводяване само при жалбоподателя. Управителят на ревизираното дружество е декларирал, че материалите са доставяни на ръка в офиса, не са разтоварвани от транспортно средство.

ССЕ е установила плащане по издадените фактури и от трите доставчици, както и че същото е осчетоводено. С оглед представените единствено от ревизираното дружество съпътстващи документи, вещото лице е посочило, че така описани, доставките в процесните фактури и придружаващите ги документи, следва извод, че същите са свързани с извършваната дейност на жалбоподателя. Констатирано е, че ревизираното дружество има правилно заведена счетоводна отчетност.

Съдът намира изводите на органите по приходите за липса на реалност на доставката по горепосочените фактури за законосъобразни, поради следното:

Не са представени договори за доставка на стоките, предмет на спорните доставки, като не са представени и заявки за закупуване на съответните стоки, липсва търговска кореспонденция между ревизираното лице и доставчиците.

Представени са приемо-предавателни протоколи и стокова разписка, но същите, ценени в съвкупност с останалите събрани доказателства, не са годни да обосноват извод за реалност на спорните доставки.

В случая се касае за родово определени вещи и съгласно чл.24, ал.2 от Закона за задълженията и договорите собствеността върху същите се прехвърля с определянето им по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. Предаването се осъществява чрез приемо-предавателен протокол или складова/стокова разписка за получаване на стоки. Стокова разписка се използва в търговските обекти на предприятието при получаване на стоки от други предприятия, както и за предаване на стоки от едно МОЛ на друго в същото предприятие. Издава се и се движи по реда за складовата разписка. При реалното приемо-предаване на стоките, доставчикът издава стокова разписка, а купувачът – складова разписка. Стоковата разписка е основание за доставчика да издаде фактура, тъй като той се е задължил да предаде стоката, а складовата разписка документира заскладяването на стоките при получателя, т.е. с нея се задължава материално-отговорното лице, получило стоките при купувача, което показва, че те реално са получени във фирмата и доставката не е фиктивна. Стоковите разписки, с които се твърди стоките от "Топ реставрейшън" ЕООД и "Интербар трейдинг БГ 2011" ЕООД да са получени от ревизираното лице, съдържа подписи на лица, които не са индивидуализирани в документа – нито с имена, нито с длъжности. Това обстоятелство не позволява да се установи връзката им с дружествата-контрагенти, дали същите притежават качеството материално-отговорни лица при тях и с оглед на това дали подписите им са в състояние да обвържат страните по сделката.

Към фактурата от "Вам плюс" ООД е представен приемо-предавателен протокол, в който страните са индивидуализирани, обаче самият протокол е бланкетно съставен. В случая липсват доказателства как именно са предавани стоките – съгласно обясненията на управителя това е извършвано на ръка в офиса на ревизираното дружество. Тъй като адресите на дружествата са в различни райони на населеното място, следва логичният извод, че същите няма как да бъдат пренесени на ръка. Това следва да се извърши с определен транспорт. В случая предмет на фактуриране както се посочи, са родово определени вещи, за които Съдът намира, че липсват преки доказателства за предаването им между страните по издадените

фактури или индивидуализирането им по друг уговорен начин. Отделно от това в хода на ревизията е установено, че доставчиците не са притежавали транспортни средства.

Съдът кредитира заключението на ССЕ като даващо отговор на поставените въпроси, изготвено компетентно и безпристрастно, но същото е изготвено само върху представените от ревизираното лице документи. Макар вещото лице да е установило, че ревизираното лице е отчело разход във връзка със закупените материали, но няма доказателства за отчетен приход от страна на дружествата-доставчици, а това е от съществено значение, както се изясни по-горе. ССЕ е обследвало съпътстващите документи към фактурите и е посочила, че има обвързка помежду им, но както се посочи по-горе, същите не могат да удостоверят реалност на процесните доставки.

Наличието на издадени фактури или сключени договори не е достатъчно за удостоверяване наличието на спорните доставки. Договорите могат да бъдат заместени само от фактурите, но това не значи, че те обективират реално извършени доставки, а само съвпадение на волеизявленията на страните в тях, че са съгласни да постигнат като резултат договореното между тях по доставките. В тази връзка нееднократно в свои решения ВАС, е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС - чл.6, ал.1, респ. чл.9, ал.1 ЗДДС, не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или извършването на услугата. Това означава, че наличието само на договор, респ. на фактура, не може да породи правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на стоки и/или услуги. За доказване на реалното изпълнение на доставките на стоки и/или услуги задължение е на получателя, за да може да упражни правомерно правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит да притежава доказателства за изпълнение на доставките. В този смисъл неоснователно е оплакването, че получателят е поставен в неравностойно положение. Този, който черпи права от доставката, а в случая това е получателят на стоките и услугите, следва да докаже наличието на всички положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС.

Нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство се представиха доказателства за произхода на стоките. Вярно е, че произходът на стоката не е елемент от фактическия състав на чл.68 ЗДДС, но несъмнено е свързан с наличието на реалност на доставките, с оглед обстоятелството, че за да бъде налице доставка на стока е необходимо доставчикът да разполага с тази стока. Предвид липсата на такива, не може да се направи обоснован извод, че дружествата-доставчици са разполагали с процесните стоки. В тази връзка и Решение на съда на Европейския съюз от 18 юли 2013 г. по дело C-78/12, т. 38, в която изрично се посочва, че за преценката дали са налице предпоставките за правото на приспадане на данъчен кредит може да се вземат предвид данни относно доставки предхождащи или следващи разглежданите в основното производство. Относно доказване реалността на доставките следва да се съобрази и Определение на Съда на европейския съюз от 4 юли 2013 г. по дело C-572/11, съгласно което член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност. Запитващата юрисдикция е длъжна в съответствие с националните правила относно събирането на доказателства да извърши

глобална преценка на всички факти и обстоятелства по спора, с който е сезирана, за да определи дали е такъв случай на доставките, за които се отнасят разглежданите в главното производство фактури.

При съвкупната преценка на доказателствата, Съдът намира, че от същите не се удостоверява действителност на извършените доставки на стоки от страна на дружествата-доставчици. ССЧЕ е изготвена въз основа на съпътстващите документи, представени само от ревизираното дружество, включително и от представената данъчна и счетоводна информация от ТД на НАП.

При това тезата на жалбоподателя, че наличието на документи като процесните фактури, договори, приемо-предавателни протоколи, касови бонове, стокова разписка, удостоверява реалността на процесните доставки е несъстоятелна и не се подкрепя от представените както в хода на ревизията, така и в хода на съдебното производство доказателства.

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

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

Добросъвестността на получателя по доставка е изключена, когато не докаже, че действително е получил насрещната престация по доставката или реалност на доставката. Това е така, тъй като е страна по двустранен договор за доставка и трябва да знае, всички обективни факти, свързани с осъществяване на доставката. Когато не установи такива факти, следователно не е участвал при осъществяване на доставката, а след като притежава фактура, която не е свързана с получена от него доставка по двустранен договор, то следва извод и знание за формално (документално) издаване на фактурата.

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

А) обективният елемент на злоупотребата с право изисква от определена съвкупност от

обективни обстоятелства да следва, че въпреки формалното спазване на предвидените в правната уредба на Съюза условия, целта, преследвана от тази правна уредба, не е постигната. Б) субективният елемент на злоупотребата с право изисква да е налице намерението да се получи неправомерно предимство от правната уредба на Съюза, като изкуствено се създават условията, необходими за неговото получаване.

Когато не може да се направи извод, че се касае за действително осъществена доставка, такива данни могат да сочат на извод за привидно съглашение. Твърдението на ответника, че жалбоподателят като получател по процесните фактури е знаел, че участва в привидни сделки, е относимо към субективния елемент на злоупотребата с право. Знанието на страната, свързано с привидността на сделката, се свежда до два отделни елемента – възможност за знание и задължение за знание. Същите могат да бъдат сведени до изясняване на обстоятелството дали получателят е положил грижата на добрия търговец и дължимите в тази връзка усилия с оглед естеството на конкретната доставка, т.е. касае положителни действия. Така според практиката на Съда на ЕС: "Когато получателят по доставката, въпреки положените дължими усилия в рамките на разумното, не е знаел, че сделката е привидна, следва да се счита за добросъвестен, и правото на приспадане не може да бъде отказано, дори и да са налице обстоятелства, които сочат на друго. Според Съда на ЕС, установяването на режим на обективна отговорност би надхвърлило необходимото за защита на държавното съкровище" (в този смисъл Решение от 11.05.2006 г. по дело F. of T. I. и др., C-384/04, R., стр. I-4191, т. 32 и Решение от 21.02.2008 г. по дело N. S., C-271/06, Сборник, стр. I-771, т. 23).

Следователно, установяването субективния елемент - получателят е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е привидна или злоупотреба с право се отнася до спазването на принципа за добросъвестност от получателя по доставката. Този принцип отразява дължимото поведение, произтичащо от общата забрана за злоупотреби и измами, както и от принципа, съгласно който никой не може да се ползва от правата, предоставени от правния ред на Съюза, с измамна цел или с цел злоупотреба и от принципа на защита на оправданите правни очаквания. За значението, което се отдава на добросъвестността на данъчнозадълженото лице, в контекста на правото на приспадане на ДДС, свидетелства съдебната практика на Съда на ЕС:, изразена в решения O. и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, K. и R. R., C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, M. и D., C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, T., C-324/11, EU:C:2012:549, както и определения F. V, C-563/11, EU:C:2013:125 и Jagieiiio, C-33/13, EU:C:2014:184, както и например:

Търговците, които взимат всички мерки, които са необходими, за да гарантират, че техните сделки не са свързани с измама, независимо дали това е измамно избягване на ДДС или друга измама, трябва да могат да разчитат на законността на тези сделки, без риск да загубят правото на приспадане на ДДС (в този смисъл C-384/04 F. of T. I. and O. [2006] E. I-0000, § 33). Не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама (вж. в този смисъл Решение от 27.09.2007 г. по дело T. и др., C-409/04, Сборник, стр. I-7797, т. 65 и 68, Решение по дело N. S., т. 24 и Решение от 21 декември 2011 г. по дело V. O., C-499/10, т. 25).

Националната юрисдикция е задължена да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това дело, за да определи дали данъчнозадълженото лице е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната операция не го довежда до участие в данъчна измама. В хипотезата, при която тази юрисдикция стигне до извода, че с оглед на обективни данни е доказано, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от другата страна по доставката измама, и че не е взело всички зависещи от него разумни мерки за избягване на тази измама, ползването от правото на освобождаване от ДДС би могло да му бъде отказано (в този смисъл решение M.-G., EU:C:2012:547, т. 53 и 54). Грижата на добрия търговец представлява мярка за

добросъвестно поведение на получателя по доставката по смисъла на чл. 302 ТЗ. Ако не е положена тази грижа, търговецът е недобросъвестен, в който случай при наличие на обстоятелства, сочещи на злоупотреба по правото на ЕС, следва да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит. Добросъвестността на търговеца, получател по доставката, не може да съставлява самостоятелно основание за признаване на правото на приспадане без да е доказано реалното получаване на стоките или услугите по сделката. Това е така, тъй като без да получена доставката, не възниква право на приспадане на данъчен кредит. Добросъвестният търговец, ако действително е получил стоките или услугите, следва да разполага с доказателства за предаването стоките и приемането на услугите. С оглед на това, ако е положил дължимата грижа, следва да разполага с всички доказателства за осъщественото изпълнение по доставката, в противен случай следва да може да представи разумно обяснение защо не разполага с доказателства.

Тези факти са налице в процесния случай, тъй като жалбоподателят не представи относими доказателства за обстоятелства, които според естеството на спорните доставки, сочат изводи за изпълнението им. Съответно на това жалбоподателят не е положил дължимата грижа, а именно грижата на добрия търговец да води делата си по начин, който му позволява да докаже правата си съответно да бъде осъществен контрол от органите по приходите върху законосъобразното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит.

С оглед на изложеното Съдът намира, че както в ревизионното, така и в съдебното производство от представените доказателства не може да се обоснове извод за наличие на реално осъществени доставки по фактурите, издадени от "Интербар трейдинг БГ 2011" ЕООД, "Вам плюс" ООД и "Топ реставрейшън" ЕООД, поради което РА в тази му част е законосъобразен, а жалбата подлежи на отхвърляне като неоснователна.

2. Фактури с предмет услуги.

Това са част от фактурите, издадени от "Интербар трейдинг БГ 2011" ЕООД (№ 1...67/27.06.2017 г. и № 1...39/31.07.2017 г.), от "Вам плюс" ООД (№ 1432/30.03.2016 г., № 1872/28.06.2016 г.), от "Интербар трейдинг БГ 2011" ЕООД (№ 80/31.08.2016 г., № 590/30.11.2016 г., № 645/30.12.2016 г. и № 715/24.01.2017 г.), от "Топ реставрейшън" ЕООД (№ 3335/25.07.2016 г., № 422/28.02.2017 г., № 442/31.03.2017 г., № 488/28.04.2017 г., № 2083/31.10.2017 г., № 8532/30.11.2017 г.), от "Галактика корпорейшън" ЕООД (№ 148/30.03.2015 г.) и от "БГ импорт експорт 80" ЕООД (№ 1...67/27.06.2017 г. и № 1...99/31.07.2017 г.).

Съдът счита за правилни и законосъобразни изводите на органите по приходите за липса на реалност на доставки от посочените доставчици.

В хода на ревизията, респективно в хода на съдебното производство, само от страна на ревизираното дружество са представени документи във връзка с процесните доставки на услуги. Нито един от доставчиците не е представил доказателства във връзка с документираните услуги, дори не е открит техен представител на посочените официални адреси за кореспонденция, които обстоятелства са документираны от органите по приходите. От страна на "Топ Реставрейшън" ЕООД е изрично декларирано, че не са издавани горепосочените фактури с предмет: услуги, нито, че е имало търговски взаимоотношения с ревизираното лице. Установено е, че фактури с тези номера и дата не са включени в Дневник за продажби на дружеството-доставчик. Съгласно допуснатата по делото ССЕ, само и единствено "Топ реставрейшън" ЕООД е публикувало ГФО, но процесните доставки на услуги, представляващи месечна поддръжка на страница във фейсбук, SEO анализи на сайт и страница във фейсбук не са част от неговия стопански оборот и счетоводни данни. В тази връзка следва изводът, че "Топ Реставрейшън" ЕООД не е отчетло приход, поради нереални доставки на услуги. Установено е, че разход е отчетен само от страна на ревизираното лице по спорните фактури. Вещото лице е посочило, че в издадените фактури с предмет услуги не са описани единичните цени, а само са вписани общите суми, така е и в приемо-предавателните протоколи.

От приетите по делото писмени доказателства, включително и от приетата по делото ССЕ, не се установява реалност на спорните доставки.

Процесните фактури са с предмет оптимизация и актуализация на сайта на ревизираното лице и страницата му във фейсбук, подробно описани във фактическата част на настоящия съдебен акт.

В хода на ревизията и съгласно ССЕ е установено, че по отношение на доставчиците "Интербар трейдинг БГ 2011" ЕООД, "Вам плюс" ООД, "БГ импорт експорт 80" ЕООД и "Галактика корпорейшън" ЕООД, във връзка с представените от компетентните ТД на НАП доказателства, нито едно от дружествата не подало ГДД по чл.92 ЗКПО, нито са публикували ГФО. Ревизираното лице е отчетло разход по процесните фактури, като е използвана счетоводна сметка 501 Каса.

ССЕ е установила, че спорните фактури са придружени с договори, приемо-предавателни протоколи и отчети, но те са представени само от страна на ревизираното лице, не и от доставчиците. В процесните фактури е описан подробно предметът на спорните услуги, но това само по себе си не доказва реалност на спорните доставки, включително и при наличие на придружаващи фактурите документи. Същите са представени единствено от ревизираното лице, но не и от доставчиците.

Представените договори са с бланкетно съдържание, същите са подписани, с положени печати, но без посочени имена и длъжности на подписалите ги лица. Аналогично е положението и с приемо-предавателните протоколи и отчети за извършените дейности. В тази връзка следва да се има предвид, че като не е доказано безспорно дали услугата е приета от лицето, в чиято полза се твърди да е извършена, договорът е годен да установи единствено възникнала облигационна връзка между страните, но не и реализация на договорените услуги. Доколкото органът по приходите е такъв по ръководство и решаване в извънсъдебната фаза на производството, то очевидно няма как и пред кого да направи нарочно изявление за оспорване. Това оспорване се съдържа имплицитно в РД и РА с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на фактурите и протоколите. От извършения анализ в РА на същите, може да бъде направен извод, че това обстоятелство е оспорено от органа по приходите. Именно липсата на посочени в протоколите длъжности и имена на лицата, за които се твърди да са предали и приели услугите, неустановяването на същите са дали основания на ревизиращия орган да изгради извод за липса на реални доставки. Следва да бъде посочено, че тези констатации на РА не са опровергани чрез ангажираните доказателства от жалбоподателя, в това число и от заключението на вещото лице по допуснатата съдебно-счетоводна експертиза.

Въз основа на доказателствения материал по делото, вещото лице достига до извод, че ревизираното лице разполага с редовно водено счетоводство, за разлика от дружествата-доставчици за процесните периоди. Обстоятелството за липса на редовно водени счетоводства и липса на отчетени приходи от страна на доставчиците, което е от съществено значение за установяване на спорната реалност на услугите.

Вещото лице е посочило още, че относно материалната и техническа обезпеченост, а именно същите притежавали ли са ДМА, не може да се даде отговор предвид липсата на счетоводни регистри и ГФО на дружествата-доставчици, с изключение на "Топ реставрейшън" ЕООД, за което е декларирано от неговия управител, че не са издавани фактури по отношение на ревизираното дружество.

Съгласно константната практика на ВАС, по-конкретно, когато се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултатът от нея при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. И тук следва да бъде напомнено, че законът изисква безспорно удостоверяване на обстоятелството, че получателят е придобил предмета на доставката, което му дава основание да претендира право на данъчен кредит за платения във връзка с доставката ДДС.

И в тази част на спора ССЕ не е дала положителен извод за отчетени при доставчиците

приходи от продажбата на услуги и не е извършена проверка във връзка с осчетоводяването на разходи за извършване на същите услуги. В резултат не е дадено заключение дали ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

От друга страна следва да се има предвид, че фактурите по своята същност са частни документи по смисъла на чл.180 ГПК без материална доказателствена сила, и преценени в съвкупност с останалите доказателства по делото – за плащане и счетоводното им отразяване, не обосновават извод за връзката им с действителни факти, които са осъществени обективно. Не може да се приеме, че протоколите са с достоверни дати. Това е така, защото достоверността на датите на обсъжданите частни документи можеше да се установи само посредством дадено от ССЕ заключение за редовност на счетоводствата, водени от доставчиците. Предвид липсата на констатация за редовност на воденото счетоводство на търговеца не следва да се приема, че разглежданите писмени доказателства имат за достоверна дата тази, посочен в тях. Не е доказано въз основа на тях да са извършени счетоводни записвания в книгите на търговеца. В тази връзка следва да се има предвид разпоредбата на чл.182 ГПК, според която вписвания в счетоводни книги се преценяват от съда според тяхната редовност и с оглед на другите обстоятелства по делото. В същия смисъл е и нормата на чл.51 ДОПК: вписванията в счетоводните книги се преценяват според тяхната редовност в съответствие с изискванията на ЗСч и с оглед на другите обстоятелства, установени в хода на производството. При това положение въпросните документи не могат да служат като годни доказателства в подкрепа становището на жалбоподателя за реалност на извършените доставки.

Отделно от изложеното дотук, следва да се има предвид и предметът на спорните услуги, представляващи поддръжка на сайт и страница във фейсбук, представляващи по своята същност вид компютърни услуги. Същите следва да бъдат извършени от лица, притежаващи съответната компетентност и професионални знания. Видно от доказателствения материал по делото, включително и от ССЧЕ, се установява, че дружествата-доставчици не са разполагали нито със съответния персонал, нито с материалната и техническа обезпеченост за изпълнение на договорените услуги.

Не е достатъчно условие за реалност на спорните доставки наличието на издадените фактури и начисляването на данъка по реда на чл.86, ал.1 ЗДДС. Това обстоятелство се отрича от изричните разпоредби на чл.68, ал.1, т.1 от закона (данъчен кредит и право на приспадане на данъчен кредит), съгласно който данъчен кредит 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 облагаема доставка. Аргумент в тази насока е и чл.69, ал.1 ЗДДС, съгласно която норма, 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. Това води до извода, че съществува изискване лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател съответната доставка на стока или услуга, съответно другото данъчно задължено лице да е реалният доставчик на доставката на стока или услуга. Следователно както се посочи по-горе, настоящата съдебна инстанция не споделя изводите, че доказателство за реалността на доставките по процесните фактури е самото издаване на същите, извършеното плащане и начисляването на данъка по реда на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. Отделно от това по делото не се представиха доказателства за материална и кадрова обезпеченост на дружествата-доставчици. Предвид предмета на доставките на процесните услуги – поддръжка и оптимизация на сайт, респективно страница от съществено значение е дали доставчиците са разполагали със свои или наети лица, притежаващи съответната компетентност за извършване на договорените дейности. В конкретния случай по делото липсват доказателства, от които да се направят изводи, че дружествата-доставчици са разполагали с необходимия кадрови и материален ресурс за осъществяване на процесните доставки на услуги.

Съдът намира, че в случая от представените фактури и съпътстващите ги документи се установява само формално документиране на спорните доставки между ревизираното лице и сочените за негови доставчици дружества, но не и реалното осъществяване на тези доставки на услуги. В тази връзка аналогични са мотивите на Съда, изложени по т.1 от съдебния акт относно цитираната съдебна практика на СЕС, поради което същата не следва да бъде преповтаряна.

Правото на приспадане на ДДС е обусловено от изпълнението на определени изисквания или материални условия от формално естество. Във връзка с материалноправните предпоставки и изисквания, чл.168, буква а) от Директива 2006/112 определя, 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 решения от 6 септември 2012 г., Tyth, C-324/11, EU:C:2012:549, т. 26 и от 22 октомври 2015 г., P. S., C-277/14, т. 28). Държавите членки имат задължение, което произтича от член 4, параграф 3 ДЕС, от член 325 ДФЕС и от член 2, член 250, параграф 1 и член 273 от Директива 2006/112, да вземат всички законодателни и административни мерки, с които може да се гарантира събирането на целия дължим на тяхната територия ДДС и да се осъществява борбата с измамите (решение от 17 декември 2015 г., W., C-419/14, т. 41).

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

В заключение съдът намира за доказани изводите на ревизията, че фактурите са издадени с единствената цел да се генерира данъчен кредит при жалбоподателя. В случая е налице абсолютна симулация на доставки, тъй като с процесните фактури е създадена една правна привидност, зад която не стои нищо и са фактурирани доставки, които не са извършвани.

Съгласно правомощията си по чл.160, ал.1, предложение първо ДОПК във връзка с Тълкувателно решение № 5 от 14.07.2004 г. на ВАС по д. № ТР-7/2004 г., ОС на съдиите, Съдът намира, че разпоредбата на чл.70, ал.5 ЗДДС се явява допълнително правно основание за отказа да се признае правото на приспадане на данъчен кредит по разгледаните фактури предвид недоказани реално извършени доставки на стоки и услуги по тях.

Крайният извод на Съда е, че обжалваният ревизионен акт е изцяло законосъобразен, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

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

Изходът на спора определя като основателна заявената от ответника претенция за заплащане на разноски по делото под форма на юрисконсултско възнаграждение. Предвид общия материален интерес от 17 822.89 лв. (главница 13 949.76 лв. и лихви от 3 873.13 лв.), и съобразно чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1/09.07.2004 г. на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 064.68 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160 и чл.161 от ДОПК, Съдът

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на "Цертус" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [жилищен адрес]0, ЕИК по Булстат:[ЕИК], срещу РА № Р-22221519001017-091-001/18.11.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 512/01.04.2020 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при ЦУ на НАП, относно установените задължения за ДДС в размер на 13 949.76 лв. и лихви от 3 873.13 лв.

ОСЪЖДА "Цертус" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [жилищен адрес]0, ЕИК по Булстат:[ЕИК], заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 064.68 лв. /хиляда шестдесет и четири лева и 68 ст./.

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

СЪДИЯ: