

РЕШЕНИЕ

№ 21925

гр. София, 25.06.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав, в
публично заседание на 25.03.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **6365** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 226 от АПК във вр с чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) и е във връзка решение № 7489/2024 г. постановено по адм. дело № 7340/2020 г. по описа на ВАС, Осмо отделение, с което е отменено Решение № 7477 от 01.12.2023 г. по адм. дело 450/2022 г. на АССГ и делото е върнато за ново разглеждане от друг съдебен състав при съобразяване на дадените задължителни указания.

Образувано е по жалба на „КОНКОР БИЛД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт № Р-22221321000729-091-001/10.09.2021 г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията и И. Р. Н. – ръководител на ревизията, изменен и потвърден частично с решение 1837/03.12.2021 г. на директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

С жалбата се моли за отмяната на РА като незаконосъобразен, необоснован и недоказан, издаден в нарушение на материалния закон и процесуалните правила. Оспорват се изводите на ревизиращия екип за нереалност на декларираните от жалбоподателя доставки от „Авreto Трейдинг“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „Вирус Адвъртайзинг“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „Маджестик 88“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Твърди се, че на органите по приходите са представени достатъчно документи, от които се установява предмета услугите/стоките от посочените доставчици, както тяхното възлагане и прието изпълнение. Сочи се, че услугите/стоките се използват от жалбоподателя в независимата

му икономическа дейност, както и при извършване на последващи облагаеми доставки и всички изисквания на закона за възникване и упражняване на правото на данъчен кредит са изпълнени. В жалбата се сочи практика на ВАС и СЕС по дело С-152/02. Прави се искане за отмяна на ревизионния акт, изцяло по така определените допълнителни задължения по ЗДДС и ЗКПО. Моли за отмяна на РА и присъждане на направените по делото разноски.

В проведени по делото открити съдебни заседания „КОНКОР БИЛД“ ЕООД се представлява адв. К., която поддържа жалбата и моли да бъде уважена. Претендира разноски по представен списък.

Ответникът – директор на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, се представлява от юрк. А.. Оспорва жалбата като неоснователна и недоказана и моли да бъде отхвърлена с мотиви, изложени в решението на директора на дирекция ОДОП - С.. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура не изпраща представител и не дава становище по жалбата.

Административен съд София-град, III отделение, 70 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221321000729-020-001 от 08.02.2021 г., издадена от М. Й. С. - орган, възложил ревизията /л.33/ в качеството ѝ на заместник на К. Г. М., и двете на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощени със Заповед № РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „КОНКОР БИЛД“ ЕООД за установяване на задълженията на дружеството за данък върху добавената стойност /ДДС/ за отделните данъчни периоди от 01.01.2019 г. до 31.12.2020 г. и за определяне на задълженията за корпоративен данък за периода от 01.01.2019 г. до 31.12.2019 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 18.02.2021 г. По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК, срокът за извършване на ревизията е продължен със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22221321000729-020-002 от 12.05.2021 г., издадена от К. Г. М. и връчена електронно на 22.07.2021 г., като е определен нов срок приключване на ревизията до 16.07.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221321000729-092-001 от 17.08.2021 г., връчен по електронен път на 18.08.2021 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното лице не е подадено писмено възражение срещу съдържащите се в РД констатации и предложение за установяване на задължения.

Ревизията приключва с издаването на РА № Р-22221321000729-091-001 от 10.09.2021 г., издаден от К. Г. М. - орган, възложил ревизията и И. Р. Н., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С.. РА е връчен електронно на 12.09.2021 г.

В хода на ревизионното производство, органите по приходите са извършили процесуални действия по реда на ДОПК, резултатите от които са приложени, като доказателства към РД, който на основание чл.120, ал.2 от ДОПК е неразделна част от РА и приетата от съда административна преписка. Установено е следното:

Основната дейност на основният предмет на дейност на ревизираното лице през ревизираните периоди е полагане на маркировка на пътища, паркинги, бензиностанции и други обекти. Констатирано е, че притежава технологична и кадрова обезпеченост за осъществяване на дейността /маркировъчна машина, МПС и назначени лица по трудови договори/. Основни клиенти на ревизираното дружество през процесните периоди са „ТРАФИК ПЪТНА СИГНАЛИЗАЦИЯ“ ЕООД, „ТРЕЙС – ПЪТНО СТРОИТЕЛСТВО“ АД, и др.

С цел обективното установяване на всички факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения на жалбоподателя по ЗДДС и обезпечаване на необходимите доказателства, в хода на ревизията са извършени процесуални действия и са събрани доказателства, отразени и коментирани в РД, представляващ неразделна част от оспорвания РА по см. на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, по електронен път, на ревизираното лице са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, изх. № Р-22221321000729-040-001 от 15.02.2021 г. и изх. № Р-22221321000729-040-002 от 09.07.2021 г., с които е изискано представянето на всички първични и вторични счетоводни документи, търговски и банкови документи, както и писмени обяснения, касаещи ревизираните периоди. В отговор на същите, чрез електронната услуга на ИС „Контрол“, с придружителни писма, са представени заверени копия на документи.

На основание чл. 45 от ДОПК, са извършени насрещни проверки на преките доставчици на ревизираното дружество „АВРЕТО ТРЕЙДИНГ“ ЕООД и „МАДЖЕСТИК 88“ ЕООД, резултатите от които са обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, описани в констативната част на РД.

С Протокол № Р-22221321000729-ППД-001 от 08.07.2021 г. е извършено присъединяване на всички събрани доказателства в хода на извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/ спрямо данъчно задълженото лице по ЗДДС за периодите от м. 01.2019 г. до м. 03.2020 г., приключила с Протокол № П-22221320055233-073-001 от 30.12.2020 г., в т.ч. и ПИНП на „ВИРУС А.“ ЕООД.

На основание чл. 12, ал. 1, т. 6 от ДОПК, органите по приходите са извършили проверка на счетоводната и търговска документация на лицето в оригинал, резултатите от която са обективирани в Протокол № 1712102 от 14.07.2021 г.

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с жалба, вх. № 53-06-7537 от 27.09.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-1548 от 29.09.2021 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., пред директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], т.е. в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК. С решение № 1837/03.12.2021 г. директорът на дирекция „ОДОП“ е отменил в едната част РА, а в друга е изменил Ревизионен акт № Р-22221321000729-091-001/10.09.2021 г., като установените резултати за корпоративен данък за 2019 г. в размер на 14 093,76 лв. е определил корпоративен данък в размер на 4 554,97 лв. ведно със съответните лихви и е потвърдил РА в частта на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м. 01.2019 г., от м. 03.2019 г. до м. 05.2019 г. и м. 07.2020 г., ведно със съответните лихви за забава.

За установяване на обективната истина по делото и проверка на спорните обстоятелства, съдът по

искане на жалбоподателя е допуснал съдебно-счетоводна експертиза, която като компетентна, обективна и обоснована и като неоспорена от страните е приета като доказателство по делото.

В хода на съдебното производство като доказателства по делото са приети представените с жалбата, административната преписка и допълнителни ангажираните писмени документи от страните. Изпълнени са указанията на касационната инстанция, като от страна на административния орган са представени липсващите в административната преписка фактури с предмет на доставка „извършена услуга“ и фискални бонове за заплащане в брой; договор от 14.01.2019 г. за изработка на уебсайт на български, английски, испански и др. езици срещу заплащане от 41 370 лева без ДДС със срок до 30.06.2019 г.; приемо-предавателни протоколи, изчерпателно изброени на л. 19 от РД - ППП от 23.01.2019 г., с който възложителят приема без забележки дейности по етап 1 „Определяне целите на изработка на уебсайта“ на стойност 4 911 лева без ДДС; ППП от 30.01.2019 г., с който възложителят приема без забележки дейности по етап 2 „Проучване и анализ на конкурентите, вземане на идеи за популяризация и SEO оптимизация от конкурентите, набелязване на най-добрите интернет практики в бранша за цял свят“, на стойност 3 689 лева без ДДС; ППП от 15.03.2019г., с който възложителят приема без забележки дейности по етап 2 „Набелязване на ключовите думи за SEO оптимизация и определяне целите на оптимизацията, спецификация за изработка на уебсайт съобразно целите и нужните действия за постигането им; стратегия маркетинг и популяризация - SEO оптимизация и реклама“ на стойност 5 8200 лева без ДДС; ППП от 19.03.2019г., с който възложителят приема без забележки дейности по етап 3- „изработка на уебсайт“ на стойност 5 180 лева без ДДС; ППП от 02.04.2019г., с който възложителят приема без забележки дейности по етап 4 „стартиране и популяризиране на уебсайта“ на стойност 6 500 лева без ДДС; ППП от 10.04.2019г., с който възложителят приема без забележки дейности по етап 5 „интеграция в облачната среда, въвеждане в експлоатация, провеждане на пълни функционалности“ на стойност 4 500 лева без ДДС, ППП от 02.05.2019г., с който възложителят приема без забележки дейности по етап 6 „подобряване на уебсайта“ на стойност 5 560 лева без ДДС; ППП от 17.05.2019г., с който Възложителят приема без забележки дейности по етап 7 „техническа поддръжка на уебсайта“ на стойност 5 570 лева без ДДС.

При така изложената фактическа обстановка съдът приема от правна следното:

По допустимостта на жалбата:

Жалбата срещу РА е подадена в срок от лице с право и интерес от оспорване срещу акт, който подлежи на съдебен контрол, и след като е изпълнена абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК за предварително обжалване на акта по административен ред. РА е изцяло потвърден с решението на директора на дирекция „ОДОП“ - С.. С оглед на това жалбата е процесуално допустима и следва да бъде разгледана по същество.

По същество на спора:

Разгледана по същество, жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА по следните съображения:

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл. 160, ал. 2 ДОПК, настоящият състав на съда намира следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Оспореният в настоящото съдебно производство Ревизионен акт № Р-22221321000729-020-001 от 08.02.2021 г. е издаден от М. Й. С. - орган, възложил ревизията /л. 33/ в качеството ѝ на заместник на К. Г. М., и двете на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощени със Заповед № РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С. на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК. Ръководителят на ревизията е посочен в заповедите за възлагането ѝ по реда на чл. 112, ал. 1 от ДОПК. Следователно РА е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

Спазена е писмената форма за издаване на акта, има необходимото съдържанието, предвидено в чл. 120, ал. 1 и ал. 3 от ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид с посочване на данъчните задължения по основание и периоди. Мотивиран е с подробно изложените в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 ДОПК е неразделна негова част, фактически констатации на органите по приходите и относимите към тях нормативни разпоредби, които са довели до съответните изводи за установяване на публични задължения в тежест на ревизираното лице.

Видно от приложените копия на РД и РА, същите са подписани с квалифициран електронен подпис на издателя, валиден към датите на тяхното издаване, което се потвърждава, както от представените по делото доказателства, така и от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл. 28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл. 22, т. 4 ЗЕДЕУУ доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл. 24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл. 24 ЗЕДЕУУ – арг. чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ.

Решението на административния орган, с което е потвърден РА, е издадено от директора на дирекция „ОДОП“, която е компетентният орган съгласно чл. 152, ал. 2 от ДОПК.

Производството е започнало по реда на чл. 112, ал. 1, вр. с ал. 2, т. 1 от ДОПК, като ревизията е възложена от орган, който е надлежно оправомощен за това. ЗВР са издадени в електронна форма, като са представени доказателства, че са подписани с валиден квалифициран електронен подпис, с което са спазени изискванията за форма на актовете. Спазени са сроковете по чл. 114 ДОПК за извършване и приключване на ревизията, като същите са удължавани по реда на чл. 114, ал. 2 от ДОПК със заповеди на органа, възложил ревизията. Доказателствата, послужили за издаването на РД и РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не са нарушени правата на жалбоподателя в административното производство по издаване на акта.

Производството, послужило за издаване на оспорения ревизионен акт е протекло при спазване на предвидените процесуални правила и не са допуснати нарушения, които да обосновават отмяната му. От съставените от органите по приходите, в изпълнение на правомощията им, протоколи, които съответстват на изискванията за форма и реквизити, е видно, че са провели производството при спазване на принципите за законност, обективност, добросъвестност, право на защита и служебно начало. Положили са усилия за приобщаване на всички относими към предмета на

ревизията доказателства и са осигурили възможност на ревизирувания обект да реализира процесуалните си права. В съдебното производство не са ангажирани доказателства, от които да се установява нещо различно от обективизираните в приложените протоколи действия и изявления. Затова изводът на съда е, че в хода на административното производство не са допуснати нарушения на процесуалните правила, които да се приемат за съществени.

От изложеното до тук следва, че оспореният ревизионен акт отговаря на изискванията на закона за материална компетентност на издателя му, процесуална законосъобразност и обоснованост.

По материалната законосъобразност на акта:

Преди да разгледа спора по същество и доколкото с решение № 1837/03.12.2021 г. директорът на дирекция „ОДОП“ е отменил РА, в частта на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м. 06.2019 г., м. 07.2019 г., м. 09.2019 г., м. 11.2019 г., м. 12.2019 г., ведно със съответните лихви касаещи доставките на стоки от „АВРЕТО ТРЕЙДИНГ“ ЕООД, то предмет на спора е РА относно определените допълнителни задължения по реда на ЗДДС и ЗКПО по повод доставки на жалбоподателят от дружествата „ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД и „МАДЖЕСТИК 88“ ЕООД.

Правото на приспадане на данъчен кредит е субективно публично право на данъчно-задълженото лице с насрещен субект приходната администрация. Това право е обусловено от кумулативното осъществяване на материалноправните предпоставки на регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав, който наред с притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС изисква и установяването на реално получаване на стоките или услугите по облагаемата доставка.

Съгласно чл. 6, ал. 1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или на друго вещно право върху стоката, както и на всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик. Според чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставката на услуга е всяко извършване на услуга. Облагаема според чл. 12, ал. 1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие съгласно чл. 25, ал. 1 ЗДДС. Член 25, ал. 2 ЗДДС постановява, че данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл. 68, ал. 2 ЗДДС възниква правото на приспадането му. Д. кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит по видове основания, чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС постановява, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършването от регистрираното лице облагаеми доставки, то има право да приспадне данъка за стоките и услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Член 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС транспонира чл. 168, б. "а" от Директива 2006/112/ЕО, който също постановява, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаеми сделки на данъчно задължено лице, то има правото в държавата-членка, в която извършва тези сделки, да приспадне от дължимия ДДС, който е задължено да плати, дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от

данъчно задължено лице. След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1, вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, съответно чл. 167 и чл. 168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО, подлежи на упражняване при условието по чл. 71, т. 1 ЗДДС - данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл. 114 – 115 ЗДДС, с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател. Без реално извършена доставка на стока по чл. 6, ал. 1 ЗДДС или доставка на услуга по чл. 9, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва съгласно чл. 25, ал. 2 ЗДДС, данъкът не става изискуем по чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, без което право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 не възниква съгласно чл. 68, ал. 2 ЗДДС, следователно не може да бъде упражнено по чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС.

Според постоянната съдебна практика правото на данъчно задължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица-платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената със законодателството на ЕС обща система на ДДС. Реалното извършване на облагаема доставка на стоки или услуги е задължително условие за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, без което то не може валидно да се упражни по чл. 71, т. 1 ЗДДС. При положение че органите по приходите са стигнали до констатации за липсата на облагаеми доставки, при оспорване националната юрисдикция трябва да извърши всеобхватна преценка по приложимите във вътрешното ѝ право правила за доказване на всички елементи и фактически обстоятелства, за да определи дали това данъчно задължено лице има или не право на приспадане по тези доставки. Само ако при тази преценка установи, че доставките са реално осъществени и впоследствие стоките са използвани от получателя за целите на негови облагаеми сделки, правото на приспадане не може да се откаже. Едва след това националната юрисдикция проверява дали това право не е изключено поради обективни данни, че данъчно задълженото лице, получило стоките или услугите, е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която го обосновава, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре или надолу по веригата доставки (решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 – т.44, 45 и 52). Ако реалността на доставките не се докаже в процеса, правото на приспадане на данъчен кредит не може да се счита възникнало, фактическото му упражняване като ненадлежно не подлежи на зачитане, независимо от (не)добросъвестността на данъчно задълженото лице - получател на стоките или услугите по фактура.

Жалбоподателят е този, който следва да докаже, че реално е получил процесните доставки на стоки и/или услуги, респ. че същите са изпълнени от доставчика/ците, които са издали фактурите, документиращи тези доставки. В този смисъл са и решенията на СЕС по дело C-152/02 и по дело C-324/11, в които Съдът е приел, че материалноправните условия за възникване на правото на приспадане на ДДС включват следното: 1) доставчикът, както и получателят, да са данъчнозадължени лица (действащи в това си качество); 2) получените стоки или услуги (по облагаема доставка) да са използвани от получателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки; 3) получателят да притежава фактура, удостоверяваща действителното извършване на доставката, която съдържа данните, уредени в чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО.

В конкретния случай страните не спорят относно наличието на формалната предпоставка за упражняване правото на данъчен кредит – притежаването от жалбоподателя на редовни фактури, съставени в съответствие с изискванията на ЗДДС. Спорно в случая се явява обстоятелството дали по тези фактури са извършени реални доставки на стоки и услуги между жалбоподателя и доставчиците „Вирус Адвъртайзинг“ ЕООД и „Маджестик 88“ ЕООД.

В случая от съдържащите се по делото доказателства съдът намира, че не се доказва

извършването на реални доставки от процесните доставчици, а изводът на ревизиращите органи за липса на реално осъществени доставки на стоки от посочените доставчици е обоснован и в съответствие с приложимия материален закон.

Основателни са изводите на органите по приходите, че са налице редица спорни моменти и разминавания в отношенията между ревизираното лице и доставчиците му, които са пречка да се обоснове реалност на извършените доставки, предмет на сделки и издадени фактури, които да обективират реални доставки на стоки по смисъла чл. 6 от ЗДДС и в този смисъл възникнали данъчни събития, които да формират право на данъчен кредит по смисъла на чл. 68 от ЗДДС за получателя по тях.

Представените от жалбоподателя писмени документи са приети от органите по приходите за недостатъчни за обосноваване на реалното извършване на доставките и установяване на условията им.

По отношение на отказаното право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС, – по фактура издадена от „МАДЖЕСТИК 88“ ЕООД – в размер на 1 610,00лв. /фактура №[ЕГН]/06.07.2020г./, с предмет на доставка стоки-шприц-пластик/1400,00 кг./, отразена от жалбоподателя през данъчен период м. 07.2020 г., съдът намира следното:

От ревизираното лице в ревизионното производство са представени освен посочената фактура, приемо-предавателен протокол и касов бон. В хода на ревизията от страна на органите по приходите е установено, че от „МАДЖЕСТИК 88“ ЕООД не са представени документи до датата на съставяне на РА. Депозирана е декларация от управителя на „МАДЖЕСТИК 88“ ЕООД – Океан П. И., че същият не е извършвал каквато и да била дейност с представляваното от него дружество; не притежава никакви документи и, че не е сключвал договори и не е доставял стоки на „КОНКОР БИЛД“ ЕООД.

В конкретния случай се касае за спор относно изпълнението на доставка на стока шприц-пластик /1 400,00 кг./. С оглед предмета на процесната фактура, следва да се посочи, че когато се извършва продажба на стоки - родово определени вещи, прехвърлянето на собствеността се извършва при спазване на правилото на чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/. Собствеността се прехвърля, щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. Както правилно органите по приходите са посочили, необходимо е установяването от обективна страна на обстоятелството, че ревизираното дружество е получило стоки от съответния вид и количество и, че доставчикът е разполагал с тези количества и видове стоки, чиято собственост може да прехвърли, както и други обективни факти, съпътстващи такива доставки - доказателства за индивидуализация на стоката, за мястото на изпълнение - складови бази.

Правилни и законосъобразни са изводите на органите по приходите, че предвид липсата на ангажирани в ревизионното производство доказателства – касаещи обстоятелството къде, кога и на кой обект са вложените строителни материали и с какъв транспорт е извършена доставката, не може да бъде установена реалност на доставката.

В конкретния случай отделянето на стоките чрез тяхното транспортиране и предаването им от преките доставчици на ревизираното лице следва да се удостовери със транспортни документи /товарителници, пътни листа и др./. В случая, нито от ревизираното дружество, нито от доставчика са представени документи относно транспортирането на стока шприц пластик /1

400,00 кг./л. Липсват стокови разписки, пътни листове, не става ясно за чия сметка е транспортът, с какви транспортни средства е извършен /с лични или наети/. Тези обстоятелства, включително и фактът, че жалбоподателят няма други документи по оспорената доставка освен процесната фактура и приемо-предавателен протокол, няма как да обосноват извършването на реална доставка. Следва да се има предвид, че в съдебната практика /в т.ч. и на Съда на Европейския съюз/ е възприето становището, че за целите на облагането по ЗДДС е необходимо, но не е достатъчно единствено наличието на издадена от доставчика фактура, за да се приеме, че документираната с нея доставка е действително осъществена. Т.е., наличната по преписката фактура сама по себе си не може да удостовери реалността на доставката. Наличието на реална доставка е правопораждащ факт за упражняване право на данъчен кредит, което е залегнало както в националното, така и в европейското законодателство. Разпоредбите на чл. 167 и чл. 168, буква „а“ от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципът на данъчен неутралитет допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка по съображения, че липсва облагаема сделка. В този смисъл е и практиката на Съда на европейския съюз /СЕС/.

Съдът констатира, че са представени и спорни доказателства във връзка с плащането по доставката, като органите по приходите са установили, след справки на ФУ, че извършеното по фактурата е отразено, като плащане на рекламни услуги /л.229/. Това се установява и от заключението на вещото лице, което също е посочило плащането е отразена като рекламни услуги. В тази връзка, не може да се приеме, че приложеният фискален бон представлява самостоятелно доказателство за извършени плащания именно към издателя на фактурата за доставка на процесната стока ,след като е отразено ,че е да рекламни услуги. В тази връзка съдът не намира за доказано също и разплащането по фактурираната доставка. С оглед изложеното настоящия състав намира за изводите на органите по приходите за правилни и законосъобразни.

По отношение на отказаното право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от ЗДДС по 8 фактури издадени от доставчика „ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД в размер на 8 346,00 лв., с предмет на доставка на услуги - свързани с изработка на уебсайт и неговата поддръжка, за данъчните периоди м. 01.2019 г. и от м. 03.2019 г. до м. 05.2019 г., съдът намира следното:

По делото във връзка указанията на ВАС, са приети като доказателства фактури с предмет на доставка „извършена услуга“ и фискални бонове за разплащане в брой; договор от 14.01.2019 г. за изработка на уебсайт на български, английски, испански и др. езици срещу заплащане от 41 370 лева без ДДС със срок до 30.06.2019 г.; приемо-предавателни протоколи, изчерпателно изброени на л. 19 от РД - ППП от 23.01.2019 г., с който възложителят приема без забележки дейности по етап 1 „Определяне целите на изработка на уебсайта“ на стойност 4 911 лева без ДДС; ППП от 30.01.2019 г., с който възложителят приема без забележки дейности по етап 2 „Проучване и анализ на конкурентите, вземане на идеи за популяризация и SEO оптимизация от конкурентите, набелязване на най-добрите интернет практики в бранша за цял свят“, на стойност 3 689 лева без ДДС; ППП от 15.03.2019 г., с който възложителят приема без забележки дейности по етап 2, „Набелязване на ключовите думи за SEO оптимизация и определяне целите на оптимизацията, спецификация за изработка на уебсайт съобразно целите и нужните действия за постигането им; стратегия маркетинг и популяризация - SEO оптимизация и реклама“ на стойност 5 8200 лева без ДДС; ППП от 19.03.2019г., с който възложителят приема без забележки дейности по етап 3 - „изработка на уебсайт“ на стойност 5 180 лева без ДДС; ППП от 02.04.2019 г., с който възложителят приема без забележки дейности по етап 4 „стартиране и популяризиране

на уебсайта“ на стойност 6 500 лева без ДДС; ППП от 10.04.2019 г., с който възложителят приема без забележки дейности по етап 5 „интеграция в облачната среда, въвеждане в експлоатация, провеждане на пълни функционалности“ на стойност 4 500 лева без ДДС, ППП от 02.05.2019г., с който възложителят приема без забележки дейности по етап 6 „подобряване на уебсайта“ на стойност 5 560 лева без ДДС; ППП от 17.05.2019г., с който възложителят приема без забележки дейности по етап 7 „техническа поддръжка на уебсайта“ на стойност 5 570 лева без ДДС.

За да откаже правото на данъчен кредит по отношение на доставката на услуги - изработка на уебсайт на български, английски, испански и др. езици органите по приходите са приели, че процесните услуги изискват специфична познания за извършването им и съответни технически средства, като било установено, че доставчикът не е доказал да разполага с такива. Изискани са данни дали изработеният уебсайт е действащ към момента, какво е името на уебсайта/домейна и за чия сметка са били разходите в тази връзка; за чия сметка са били и разходите за хостинг услугата, чрез която дружеството е имало достъп до интернет; кой е администрирал уебсайта и кой е осъществявал техническата му поддръжка, разходите в тази връзка; с кого е осъществяван контакт за изработка на уебсайта и т.н.

Освен приобщените с административната преписка и тези по делото писмени доказателства, от страна на жалбоподателя не е проведено доказване за реално изработване на уебсайта. Обосновано органите по приходите са приели, че не са ангажира доказателства за разменена кореспонденция с изпълнителя относно това какви точно параметри е следвало да съдържа сайтът; данни за унифицирания негов адрес /съответният URL – адрес на сайта, името на уебсайта или домейна/, както и документи за разходите, свързани със запазването на име/домейн, администрирането и поддръжката на сайта.

От представения договор от 14.01.2019 г. за изработка на уебсайт на български, английски, испански и др. езици, издадените в тази връзка 8 бр. фактури, издадени от „ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД и приемо-предавателните протоколи за приемане от страна на възложителят без забележки дейности по етапи 1-7, не може да се установи реалното изпълнение на услугата и, че същата е била ползвана за икономическата дейност на дружеството жалбоподател.

Действително от страна на жалбоподателя в дадените от него пред ревизиращите органи обяснения е посочил, че изработеният уебсайт не функционира, както и причините поради които е налице този факт. Тези твърдения са недоказани в процеса. Следва да се има предвид, че за да е съществувал в интернет пространството този уебсайт следва да са налице следи за съответният URL - адрес на сайта, името на уебсайта или домейна, както и данни за хостинг плана му, като доказателства в тази насока не се сочат от жалбоподателя. Не са представени и доказателства и разходите по сайта, както и такива свързани с поддръжката му. Не се установява от представения договор и поетите с него от страна на доставчика задължения, в качеството му на изпълнител на услугата, че разходите за поддръжка на сайта следва да бъдат извършени от него. Липсват ангажирани доказателства къде, кога, от кой и в какъв обем е изработил търговецът трудовия резултат, за който се е задължил. Все в тази насока, следваше в хода на производството да се установи какво конкретно е било извършено и в какви обеми /с посочване на конкретни проекти/етапи, протоколи ,получател, и т. н./, което би могло да се установи със съдебно техническа експертиза която да изследва процеса на изграждане на уебсайта съгласно договореното между страните. Само и единствено установяването на тези обстоятелства би позволило да се направи несъмнен извод, че процесните услуги са осъществени така, както предвиждат разпоредбите ЗДДС. Наложителността на това установяване произтича от обстоятелството, че жалбоподателят черпи за себе си спорното в процеса право на данъчен

кредит именно от тези доставки/услуги, за всяка една от които твърди да е позитивно проявен юридически факт. Това определя и тежестта на доказване в конкретния казус. Съобразно цитираната практика на СЕС в жалбата /л.13/ ,фактът, че доставчикът не е доказал т. нар. кадрова, материална и ресурсна обезпеченост, също не може да бъде сам по себе си основание за извод, че услугата не е фактически извършена, респ. това не съставлява и обективни данни за наличието на измамни действия, съответно за знанието или участието в тях на жалбоподателя, но и тези факти няма пречка да бъдат взети предвид в съвкупната им преценка с останалите такива, установени в хода на производство ,във връзка с формиране на крайния извод относно релевантното за спора обстоятелство. Обстоятелството, че органите по приходите не са установили как точно е извършена услугата, с какъв кадрови потенциал разполага посоченият търговец, не може да бъде основание за отказ от право на данъчен кредит, но единствено и само при положение, че се установи фактическото извършване на „услугата“, при което ще са изпълнени материалноправните предпоставки за възникването на правото. По настоящото дело от коментираните по-горе доказателства, съдът приема, че не може да се установи в условията на пълно доказване на начина на извършване на услугите/доставките, какво е името на уебсайта/домейна и за чия сметка са били разходите в тази връзка; за чия сметка са били и разходите за хостинг услугата, чрез която дружеството е имало достъп до интернет; кой администрира уебсайта и кой осъществява техническата му поддръжка, разходите в тази връзка; с кого е осъществяван контакт за изработка на уебсайта. Действително, събрани са доказателства за извършено разплащане, налице са и доказателства за счетоводното отразяване на доставките в счетоводството на жалбоподателя и в това на доставчика. Всички те обаче, в своята съвкупност обосновават единствено и само извод за едно прецизно документално оформяне на доставките на процесните услуги.

Съдът с оглед установените факти по делото приема, че органът по приходите е формирал законосъобразен извод, като е отказал правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 8 346,00 лв. по 8 бр. фактури, издадени от „ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД, с предмет по договор изработка на уебсайт.

II. Относно определените задължения по ЗКПО:

За 2019 г. „КОНКОР БИЛД“ ЕООД е подало годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, с вх. № 2213И0104149/29.06.2020 г., с деклариран счетоводен и данъчен финансов резултат /счетоводна/данъчна печалба/ в еднакъв размер - 597,80 лв. С решение № 1837/03.12.2021 г. директорът на дирекция „ОДОП“ е изменил Ревизионен акт № Р-22221321000729-091-001/10.09.2021 г., като установените резултати за корпоративен данък за 2019 г. в размер на 14 093,76 лв. е определил в размер на 4 554,97 лв. ведно със съответните лихви.

Предвид тази фактическата обстановка, настоящата инстанция намира, че правилно е извършено увеличение на финансовия резултат за 2019 г. по реда на ЗКПО на жалбоподателят във връзка с доставките от „ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД поради следното.

Съгласно чл. 26, ал. 2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Следователно, на това правно основание, за да не се признаят счетоводни разходи, следва те да са такива разходи, за които данъчнозадълженото лице не разполага с документи, отговарящи на нормативните изисквания на ЗКПО и Закона за счетоводството, т.е. включително и когато тези документи не отразяват вярно описаната в тях стопанска операция.

Съгласно чл.10, ал. 1 от ЗКПО счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. Документалната обоснованост на разходите за данъчни цели е основание за регистриране на съответната стопанска операция и нейното вярно и точно отразяване. Документалната обоснованост разкрива дали отчетеният разход е пряко свързан и обслужва стопанската дейност на данъчно задълженото лице.

В настоящия случай органите по приходите правилно и законосъобразно са преобразували финансовия резултат на основание чл. 26, т.2 от ЗКПО във вр. с чл. 10, ал.1 от ЗКПО за отчетените през 2019 г. разходи, тъй като последните не са документално обосновани. От страна на жалбоподателя не са представени фактури, отразяващи вярно и коректно реално възникнали стопански операции, поради което правилно органите по приходите са заключили, че процесните разходи са документално необосновани по реда на чл. 10 от ЗКПО.

По отношение на извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат със сумата 19 293,33 лв., представляваща разход, отчетен по повод определени задължения за ДДС, произлизащи от непризнат данъчен кредит по издаден на дружеството РА № Р-22221318002699-091-001/01.02.2019 г. органите по приходите са посочили, че приложимата правна разпоредба е чл. 26, т. 3 от ЗКПО, сочеща, че не се признават за данъчни цели счетоводни разходи за начислен данък или ползван данъчен кредит по реда на ЗДДС, когато разходът от стопанската операция, с която е свързан данъкът върху добавената стойност, не е признат за данъчни цели. Посоченият РА е обжалван, като с Решение № 2061/15.04.2020 г. Административен съд София град е отменил част от спорните задължения в размер на 16 137,56 лв., като е формирал извод, че фактурите № [ЕГН]/18.12.2017г., № [ЕГН]/22.12.2017 г. и № [ЕГН]/29.01.2018 г., издадени от „КАР СЪРВИС СОФИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; фактурите № [ЕГН]/30.11.2017 г. и № [ЕГН]/22.12.2017 г., издадени от „МОБИТЕЛ БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; фактурите № [ЕГН]/30.09.2014 г. и № [ЕГН]/03.11.2014 г., издадени от „СТРУМЪР“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; фактурите № [ЕГН]/09.05.2016 г., № [ЕГН]/30.06.2016 г. и № [ЕГН]/21.07.2016 г., издадени от „ФЛОР ЕКС ПИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и фактурите № [ЕГН]/30.12.2014 г., № [ЕГН]/03.04.2015 г., № [ЕГН]/23.07.2015 г. и № [ЕГН]/01.07.2015 г., издадени от „ХАЛИ ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] отразяват реални доставки на стоки. АССГ е приел, че отказът да се признае право на данъчен кредит е правилен и законосъобразен само по отношение на фактурите № [ЕГН]/29.10.2014 г., издадена от „СТРУМЪР“ ЕООД и № [ЕГН] от 18.05.2015 г., № [ЕГН]/04.05.2015 г. и № [ЕГН]/20.08.2015 г., издадени от „ХАЛИ ГРУП“ ЕООД. Решението на АССГ е оставено в сила с Решение № 713/20.01.2021 г. по опис на ВАС.

Правилен с решението от 1837/03.02.2021 г. на директора на ОДОП-С. СФР на дружеството е бил увеличен със сумата от 44 951,99 лв. /41 730,00 лв., данъчната основа по фактурите, издадени от „ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД + 66,42 лв., документално необоснован разход + 3 155,57 лв., задължения от предходно издадения РА/, като след ревизия за 2019 г. за дружеството е налице данъчна печалба от 45 549,79 лв. и следващ се корпоративен данък в размер на 4 554,97 лв. Дружеството е внесло КД в размер на 59,78 лв., определеният КД за довносяне е 4 495,19 лв. Предвид изложеното РА, в частта му с която е увеличен финансовия резултат на оспорващото дружество за 2019 г. по ЗКПО е правилен и законосъобразен.

По лихвите за забава на главниците по ДДС и ЗКПО, съдът приема следното:

Задълженията за данък добавена стойност не са заплатени от оспорващото дружество в законоустановените срокове, поради което за всяка от главниците се дължи и съответната лихва за забава, изчислена до датата на издаване на акта, съобразно нормата на чл. 175, ал. 1 от

ДОПК. Лихвата за просрочие на главницата от 9956,00 лева за данък върху добавената стойност, е в размер на 2303,98 лева, която е изчислена от съда на основание чл. 162 от ГПК, вр. с § 2 от ДР на ДОПК. Дължимата лихва за просрочие по ЗКПО е 545,71 лв. върху сумата от 4 554,97 лв.

По така изложените съображения, настоящият съдебен състав намира, че в случая не се доказва основателността на наведените в жалбата оплаквания от оспорения административен акт, който е издаден от компетентен орган в установената форма, при спазени административнопроизводствени правила и в съответствие с материалноправните разпоредби и целта на закона. С оглед на изложеното РА следва да бъде оставен в сила, а жалбата на „„КОНКОР БИЛД“ ЕООД отхвърлена, като неоснователна.

II. По разноските:

Страните своевременно претендират разноски по делото.

С оглед изхода по делото съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски поради което и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение за настоящото производство в размер на 1 962,46 лв., определен по реда на чл. 8, ал. 1, т. 3 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. На основание чл. 226, ал. 3 от АПК на ответника се дължат и разноски в размер на 1962.46 лева за процесуално представителство от страна на юрк. М. за пред ВАС

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 ДОПК Административен съд София-град, III отделение, 70 състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „КОНКОР БИЛД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт № Р-22221321000729-091-001/10.09.2021 г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията и И. Р. Н. – ръководител на ревизията, изменен и потвърден частично с решение 1837/03.12.2021 г. на директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, в обжалваната част на отказаното право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 9956,00 лв. по фактури, издадени от „МАДЖЕСТИК 88“ ЕООД и „ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД и съответните начислени лихви за забава в общ размер на 2303,98 лв., както и корпоративен данък за 2019 г. в размер на 4 554,97 лв. ведно със съответните лихви в общ размер на 545,71лв.

ОСЪЖДА „КОНКОР БИЛД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. юрисконсултско възнаграждение в размер на общо 3924.48 лв. (три хиляди деветстотин двадесет и четири лева и четиридесет и осем стотинки) за производството пред Административен съд София-град и пред Върховния административен съд.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от

съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: