

# РЕШЕНИЕ

№ 4654

гр. София, 19.08.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав**, в публично заседание на 25.06.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Красимира Проданова**

при участието на секретаря Детелина Начева, като разгледа дело номер **10614** по описа за **2016** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221715002503-091-001 от 05.04.2016 г., издаден от М. А. К. - орган, възложил ревизията, и Т. Д. И. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1731/30.09.2016 г. на директора на дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” /”ОДОП”/ – С. при ЦУ на НАП.

В жалбата се излагат подробни съображения за незаконосъобразност на РА, като издаден и в противоречие с материалния закон и при съществено нарушение на административно-производствените правила, тъй като същият е издаден при след срока на ревизията. Твърди се, че РА е незаконосъобразен, издаден при неизяснена фактическа обстановка. Искане се от съда да отмени оспорения РА и да признае право на данъчен кредит в отказания с акта размер, както и да отмени допълнително определените задължения по ЗКПО и съответните лихви.

В съдебното производство жалбоподателят, редовно призован, не изпраща представител.

Ответната страна – директора на дирекция ”ОДОП” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт В. Зарева, оспорва жалбата и моли съда да потвърди оспорения ревизионен акт. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно призована, не изпраща представител.

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

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221715002503-020-001/09.04.2015 г., издадена от М. А. К. на длъжност началник сектор, при ТД на НАП С., връчена на 15.04.2015 г. изменена със Заповеди № Р-22221715002503-020-002 от 24.06.2015 г., № Р-22221715002503-020-003/14.07.2015 г. и № Р-22221715002503-020-004 от 07.09.2015 г. /въз основа на Заповед № Р-22221715002503-ЗИД-001/07.09.2015 г. на изпълнителния директор на НАП, с която се изменя Заповед № Р-22221715002503-020-003 от 14.07.2015 г./, е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периодите от 01.06.2011 г. до 31.07.2011 г., от 01.09.2011 г. до 30.11.2011 г., 01.01.2012 г. - 31.01.2012 г., от 01.04.2012 г. до 31.12.2012 г., от 01.11.2012 г. до 31.12.2012 г., от 01.03.2013 г. до 30.04.2013 г. и Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за периодите от 01.01.2009 г. до 31.12.2012 г. Ревизията е извършена въз основа на Решение №393/18.03.2015 г., издадено от директора на дирекция ОДОП С., с което е отменен Ревизионен акт №[ЕГН]/31.07.2014 г. като е върнат за повторна ревизия за посочените периоди. Съставен е Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221715002503-092-001/29.01.2016 г., който не е оспорен по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК. Ревизията приключва с РА №Р-22221715002503-091-001/05.04.2016 г., издаден от М. А. К. на длъжност началник сектор, при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Т. Д. И. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията.

Основна дейност на дружеството през ревизираните периоди е проучване на пазари и изследвания на общественото мнение.

#### По ЗДДС :

За периодите от 01.06. - 31.07.2011 г., от 01.09. - 30.11.2011 г., 01.01. - 31.01.2012 г., от 01.04. - 30.06.2012 г., от 01.08. - 30.09.2012 г., от 01.11. - до 31.12.2012 г., от 01.03. - 30.04.2013 г. не е признато правото на данъчен кредит в размер на 6 934,64 лв. по 50 фактури, издадени от „МОДУС“ ДЗЗД, ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките маркетингови изследвания и полева работа по проекти, подробно описани в акта.

Извършена е насрещна проверка на доставчика, за което е съставен ПИНП № П-03000315080421-141-001/06.07.2015 г. Във връзка с връчено ИПДПОЗЛ № ВхК-П-03000315080421-040-001/19.05.2015 г., е представено писмено обяснение от управителя на дружеството. В него е посочено, че са извършвани насрещни проверки във връзка клиента [фирма], при които са представени изисканите документи.

Не са представени документи, конкретизиращи предмета на доставките - инструкции към всеки проект и методологически изисквания на възложителя. Липсват поръчки, доказателства за водена търговска кореспонденция, не са конкретизирани лицата, работили по отделните проекти, не е уточнен начинът на предаване на резултатите на възложителя по договора. Дружеството многократно не е намирано на декларирания адрес. Не се знае кой е водил счетоводството на проверяваното лице. Възлагателният договор има общ характер и не цели получаване на конкретна информация. Видно от посочения предмет в процесите фактури, част от проектите са с медицинска насоченост, а други се отнасят до автомобилостроенето и качеството на автомобилите, поради което ревизиращият екип намира, че тези проучвания не са били реално възможни и извършени от страна на изпълнителя на доставката ДЗЗД

„МОДУС“. Не са представени безспорни доказателства, че услугите са реално извършени - протоколи с имена на лица, участвали в оказването на услугите.

Не са представени заданията и инструкциите на база, на които са извършвани работите от „МОДУС“ ДЗЗД, както и информация за начина на калкулиране на цената, сроковете на изпълнение, кадровия потенциал извършил работата по отделните проекти /задания/. В издадените фактури като предмет на доставката е посочено името на проекта и стойността. Не са представени разчетно-платежни ведомости на лицата, извършили услугите за периодите на доставка. Не са представени отчети, приемо-предавателни протоколи, изготвените доклади, събраната информация от извършените проучвания, които са направени и др. Не са посочени местата, където е събирана информацията.

„МОДУС“ ДЗЗД е подавало уведомления по чл. 62 от Кодекса на труда /КТ/ за назначени на трудов договор служители за периода от 2011 г. до 2013 г. За периода м.01.2013 г. - м.05.2013 г. не са подавани декларации образец 6.

От страна на проверяваното дружество не са представени поръчки, не са предоставени методологически указания, както и документи за водена търговска кореспонденция, не са конкретизирани лицата, работили по отделните проекти, не е уточнен начинът на предаване на резултатите на възложителя по договора, което изрично е посочено в сключения договор. С Протокол № 1050447/28.12.2015 г. са присъединени издадените РА, РД и събраните доказателства във връзка с извършена ревизия на [фирма] за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност за период от 01.08.2009 г. до 31.05.2011 г., където е отказано право на данъчен кредит по фактури, издадени от „МОДУС“ ДЗЗД, поради липса на доставки.

Направен е извода, че издадените фактури от „МОДУС“ ДЗЗД, не отразяват реално извършване на посочените доставки не само между страните, но и въобще. В хипотезите на абсолютна симулация не е необходимо да се доказва знание у [фирма], което като получател претендира данъчен кредит по фактури за услуги, които не е получил нищо и не може да не знае този факт. Предвид това е отказано правото на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1 от ЗДДС.

За периодите м.05.2012 г., м.07.2012 г., м.09.2012 г., 01.11. - 31.12.2012 г. и м. 04.2013 г. не е признато правото на данъчен кредит в размер на 32 589,72 лв. по фактури, издадени от [фирма] / [фирма]/, ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките - скреч карти и ваучери. Извършена е насрещна проверка на доставчика, за което е съставен ПИНП № П-22220215078484-141-001/04.12.2015 г. Във връзка с връчено ИПДПОЗЛ изх. № П-22220215078484-040-001/08.05.2015 г. са представени писмени обяснения и документи. Посочено е, че изисканите документи вече са представени на органите по приходи в отговор на ИПДПОЗЛ № 53-03-1621/13.08.2013 г., във връзка с ревизия на [фирма], приключила с издаването на РА. В тази връзка с Протокол № 1050443/25.11.2015 г. са приобщени представени доказателства към приключила Проверка с ПИНП № 2200-1305917-1/21.02.2014 г., описани подробно в РД. Приложени са фактури от предходни доставчици, описани подробно в РД.

При справка в ИС на НАП е констатирано, че дружеството не е внасяло осигурителни вноски за лицата, за които има подадени уведомления по чл. 62 ал. 5 от КТ. На [фирма] е извършена ревизия по ЗДДС за период от 01.07.2010 г. до 30.11.2011 г., приключила с РА № 20121200890/05.07.2012 г., при която са установени задължения в особено големи размери. Дружеството е дерегистрирано по ЗДДС считано от 19.11.2013 г.

Направена е справка в ИС на НАП във връзка с декларираните фактури от предходни доставчици, чиито фактури са представени от проверяваното лице.

Установено е, че [фирма], ЕИК[ЕИК] /предходен на [фирма]/ няма действащи трудови договори към момента на издаване на фактурите. Управителят В. Ц. А. не е осигуряван, а през 2013 г. е назначен като общ работник към [община] бряг. Дружеството декларира големи обороти и малък размер на внасяния данък върху добавената стойност.

В периода на издаване на фактурите към прекия доставчик [фирма], СД по ЗДДС на част от предходните доставчици [фирма], [фирма] и [фирма] са подавани от едно и също лице. Останалите предходни доставчици, за които са представени фактури са [фирма], [фирма] и [фирма].

Във връзка с доставчик [фирма] е изпратено ИПДПОТЛ до БТК АД за фактурирани доставки на скреч карти. Представена е Справка за скреч картите и ваучери за периода от 2011 г. до 2012 г., продадени на [фирма]. Посочено е, че срока на валидност на ваучерите и П. пакетите е отбелязан върху самия носител.

На ревизираното лице е връчено ИПДПОЗЛ, като са представени идентични документи, описани в РД, фискални касови бонове, както и протоколи за вложените закупени ваучери по маркетингови проекти на дружеството. Въпреки многократно изисканата информация за вида на закупените скреч карти - за предплатени ваучери ли са, за телефонни оператори или някакъв друг вид карти - промоционални, лотарийни, клиентски, такъв отговор не е получен. Само е посочено, че закупените скреч карти са за телефонни и мобилни услуги, във връзка с провеждане на маркетингови проучвания на клиенти. Не е дадена информация за серийните номера на картите от мобилните оператори, периодът на валидност на ваучерите за предплатени услуги. Предвид това не може да се установи идентичността на картите, с тези посочени във фактурите от предходните доставчици, както и срока им на използване. Представените приемо-предавателни протоколи не доказват факта на приемането на тези скреч карти, които са закупени от предходните доставчици, поради липса на аналитична отчетност и обозначаването им.

Представена е Справка за вложените ваучери и карти от доставчика [фирма] / [фирма]/ с издадени фактури на клиенти.

От ревизираното лице и от доставчика [фирма] не са представени договори, търговска кореспонденция между дружествата, информация за количества и видове ваучери, договорената търговската отстъпка, както и информация от кой мобилен оператор ще бъдат доставени закупените ваучери от [фирма]. Липсва информация за мястото на приемане и предаване на ваучерите, сроковете за плащане, начин на доставяне на ваучерите /по електронен път, на диск и др./ По никакъв начин не е доказана заинтересованост от страна на получателя на ваучерите да получи конкретен вид ваучери от конкретен мобилен оператор, с определен номинал, валидност, количество и цена.

Доколкото фактурираните стоки са конкретно определени, собствеността върху които се прехвърля с предаването им, то липсата на доказателства за извършването на фактическото доставяне от издателите на фактурите на ревизираното лице е основание да се приеме; че не е настъпило данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, липсва доставка на стока и услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Предвид това е отказано правото на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1 от ЗДДС.

## ПО КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК :

При ревизията е увеличен финансовият резултат на дружеството за 2009 г., 2010 г., 2011 г. и 2012 г., съответно е доначислен корпоративен данък в размер на 9 391,07 лв., 4 529,03 лв., 16 828,99 лв. и 14 705,53 лв. Констатирано е отчитане на разходи с сметка 602 - Разходи за външни услуги на фактури, издадени от „МОДУС“ ДЗЗД, [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма] /в качеството си на правоприменик на [фирма] и [фирма]/. При извършените проверки е установено липса на реални доставки по процесните първични документи.

Извършена е проверка на [фирма], за което е съставен ПИНП № П-22220615078497-141-001/02.12.2015 г. Във връзка с връчено ИПДПОЗЛ с изх. № П-22220615078497-040-001/08.05.2015 г. са представени документи и писмени обяснения. Основната дейност на дружеството е търговия на едро с предплатени карти на мобилните оператори. Предмет на доставките по първичните документи е V. ваучери, скреч карти, ваучер. Представено е писмено обяснение от управителя, в което е посочено, че заявките на картите са правени по телефона, след което са доставяни до обекта на дружеството. Приложени са фактури от предходни доставчици [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Дружеството фигурира в списъка на длъжниците към НАП със задължения в особено големи размери, които не могат да бъдат събрани. Декларирана основна дейност от [фирма] е специализирано търговско посредничество с други групи стоки. Дружеството е с прекратена регистрация с Решение № 536/15.03.2015 г. на СГС на основание чл. 252, ал. 1, т. 6 т. 4 от ТЗ.

Подадените уведомления по чл. 62 от КТ през целия период на регистрация по ЗДДС на дружеството показват назначено по трудов договор само на едно лице на длъжност „демонстратор“. За периода на извършване на доставките, проверяваното лице има назначени лица по извънтрудови договори лица, за които има подавани Справки за изплатени доходи на физически лица по чл. 73 от ЗДДФЛ за 2009 г., 2010 г. и 2011 г.

От ревизираното лице, във връзка извършените доставки от [фирма] са представени фактури с фискални бонове и приемо- предавателни протоколи, протоколи за вложените закупени ваучери по маркетингови проекти на дружеството. Представена е Справка за вложените и продадени услуги от доставчика с обвързване с издадените фактури за клиенти. Констатирано е, че закупените услуги по фактури от [фирма] са осчетоводявани в сметка 602 - Разходи за външни услуги.

Липсва информация, как са осъществявани договорните отношения между двамата контрагенти. Справката за стоков поток не е обвързана със закупените и продадените стоки на [фирма]. Няма информация за номерата на скреч картите и ваучерите, продадени от [фирма]. Няма търговска кореспонденция между дружествата, нито информация по какъв начин е установен контакта с доставчика и по какви критерии е избрано това дружество.

Въз основа на гореизложеното, органът по приходите стига до извода, че не са налице данни за осъществена доставка между [фирма] и [фирма], както и че неправилно ревизираното лице е отчело като разход процесните фактури.

Извършена е насрещна проверка на [фирма]. Основната дейност на дружеството за периода от 2009 г. до 2011 г. е търговия с предплатени карти за телефония и карти за активизация. Представените фактури са с предмет на доставките различни видове предплатени пакети, ваучери „В.“. Представен е Договор от 01.08.2008 г. между

[фирма], наричан „В.“ и [фирма], наричан Търговец с предмет покупка на карти, чрез които се представят предплатени услуги. Търговецът купува картите с цел продажбата им на клиенти и/или други търговци. Картите са подробно специфицирани по вид и цени на ползваната посредством тях предплатена услуга.

При проверка в ИС на НАП е констатирано, че [фирма] фигурира в списъка на длъжници към НАП със задължения в големи размери. Декларирана основна дейност е търговия на дребно с други не хранителни стоки не класифицирани другаде. По данни от ТР, едноличния собственик на дружеството - М. Л. М. е едноличен собственик на много други юридически лица със значителни задължения, придобити в резултат на извършена покупко-продажба на дружествени дялове. [фирма] е имало лица по трудови договори на длъжност „продавач-консултант“. Считано от 22.07.2011 г., дружеството е служебно дерегистрирано по ЗДДС по инициатива на данъчен орган. За финансовите 2011 г. и 2012 г., през които са документирани част от доставки [фирма] няма подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО. В хода на проверката не са представени договори между доставчика и [фирма]. Липсва търговска кореспонденция между дружествата, няма информация как е осъществен контакт между тях, както и какви договорки са извършени. От представените документи не може да се проследи заприходяването и изписването на картите, както и количеството им. При фактурирането им същите не са изписани серийните номера, присъстващи във фактурите на предходните доставчици. Това води до невъзможност да се установи дали същите са идентични с тези посочени във фактурите от предходните доставчици, не може да се идентифицират въпросните карти и дали същите са в срок на използване, в състояние ли са да заредят разговор.

Изготвено е ИПДПОТЛ № Р-22221715002503-041-008/30.11.2015 г. до [фирма] с ЕИК[ЕИК] /предходен доставчик на [фирма]/ във връзка със закупени ваучери и скреч карти, с което е изискана информация за вида, серийния номер, дата на активиране, периода на валидност на скреч карти и ваучерите за предплатени услуги издадени фактури на [фирма], описани в РД. Отговорено е, че дружеството няма задължение да съхранява документи и информация от преди 01.01.2009 г., поради изтичане на нормативно предвидения 5 годишен срок. Посочени са серийните номера на ваучерите, чиято продажба е документирана с фактури през 2010 г. Същите са на неелектронни ваучери, чиято валидност е пет години.

Представена е информация, че същите са използвани за извършени на маркетингови проучвания на клиенти. Липсва поименна информация за лицата получавали картите, номерата на същите ползвани в проучванията на клиентите. Не е представена информация за начина на проучване по съответните проекти и събраната информация, в които са раздадени цитираните карти на лицата, дали става въпрос за качествено

маркетингово проучване /което включва - фокус групи, интервюта или онлайн/ или количествено маркетингово проучване /което включва - анкета на хартия; полеви тест; таен клиент или онлайн проучвания.

Предвид това ревизиращите посочват, че не се доказва фактът на приемо-предаване на точно тези предплатени пакети и ваучери, които са закупени от предходните доставчици.

Във връзка с гореизложеното органът по приходите стига до извода, че липсва доставка между [фирма] и [фирма].

Извършена е насрещна проверка на [фирма] ЕИК[ЕИК], /правоприемник на [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК] - доставчик на [фирма], за което е съставен ПИНП № П-22221015078501-141-001/03.12.2015 г. Предмет на процесиите фактури е договор за телевизионна реклама от 10.05.2011 г., излъчването на рекламен клип/заставка, представящ и популяризиращ дейността на Възложителя в програмата на RN „Канал 0“ и в програмите на „Нова телевизия“, Д., Д. 2, Д. Ф. за срока посочен в договора. Изпълнителят се задължава да изготви рекламен клип/заставка, представящ дейността на Възложителя, който да бъде подходящ за излъчване в горепосочените телевизионни програми. Представено е писмено обяснение от управителя на дружеството, че във връзка с изпълнението на договора не е необходима, техническа и кадрова обезпеченост, поради факта, че изпълнението му е поето от [фирма]. След приключване на рекламната кампания [фирма] се задължава да предостави сертификат за излъчена реклама.

Представен е Договор за телевизионна реклама от 12.05.2011 г. между [фирма] и [фирма] - Изпълнител, с предмет излъчване рекламен клип/заставка.

В хода на проверката, в качеството си на правоприемник [фирма] не е представила изготвените анализи и изследвания на пазара на готови ястия и пастети в България. Липсват изработените от Изпълнителя анализи и концепции. Представените приемо-предавателни протоколи представляват макетни бланки без отличителни характеристики. На тях няма информация за лицата, приели и предали направените анализи. Не е представена търговска кореспонденция между дружествата, не е ясно как е калкулирана цената и себестойността на извършените услуги, няма информация за лицата извършили услугите и начина на извършване на услугите. В приемо-предавателни протоколи няма информация за количеството и качеството на извършената работа, както е заложено в подписания договор.

При проверка в ИС на НАП е констатирано, че [фирма] в качеството си

на правоприменник няма подадени уведомления по чл. 62 ал. 5 от КТ за назначени по трудово правоотношение лица. Посочената като управителка на [фирма] - А. Ф. Д. е била представляващ на дружества с установени задължения по ЗДДС в големи размери. На [фирма] /в качеството си на правоприменник на [фирма]/ е извършена ревизия по ЗДДС за периода от 01.06.2009 г. до 31.12.2009 г., като с издадения РА № [ЕГН]/20.12.2011 г. са определени задължения в много големи размери.

При справка в ИС на НАП е констатирано, че [фирма] и [фирма] нямат наети лица по трудово правоотношение. В тази връзка не са налице доказателства за изработване на клип респективно за основание за издаване на фактурата и извършване на разход във връзка с нея.

При извършена съпоставка и анализ на представени доказателства от [фирма] и [фирма] /правоприменник на [фирма]/ не може да се установи, дали представеният от ревизираното лице клип е действително изготвеният и предоставен от доставчика. В хода на проверката на доставчика такъв клип не е представен. Няма доказателства, че доставчикът притежава необходимия потенциал за извършване на услугата.

Ревизиращите установяват, че от посланието на клипа не се рекламира дейност на [фирма]. В него са дадени адреси на РЛ - в [населено място], [улица]. След направена справка в ИС на НАП и Търговския регистър е констатирано, че декларираните адреси на [фирма] са в [населено място], [улица], ет. 4, ап. 7. Същото се потвърждава и от сключения договор със [фирма] /правоприменник на [фирма]/. Също така от цитираните телефони в предоставеният рекламен клип само факсът на дружеството е актуален с декларираните от [фирма] в Търговския Регистър от 2009 г.

В хода на ревизията е извършен анализ на плащанията от [фирма] към [фирма]/ [фирма] и от [фирма] към [фирма]. Установено е, че направеният превод от [фирма] към [фирма] е изтеглен на каса на деня на получаване на сумата в банката. За тегленето лицето е заплатило комисионна. Налице е прехвърляне на парични средства с цел симулиране на плащане.

Дейността на [фирма] и на свързаните с него лица е идентична с предмета на договора към [фирма] /като правоприменник на [фирма] [фирма]/, т. е. те са били в състояние да изработят рекламен клип без да се налага превъзлагането му на друго дружество и извършването на маркетинговите проучвания, което поставя под съмнение целесъобразността на извършените разходи. В [фирма] има подадени уведомления по чл. 62 ал. 5 КТ на длъжности като организатор



маркетинг, а свързаните лица на дружеството са специализирани в различните сфери на маркетинга и рекламната дейност.

Предвид гореизложеното е посочено, че не са налице данни за осъществена доставка между [фирма], [фирма] и [фирма].

Предвид така установените обстоятелства е променен декларираният от дружеството финансов резултат за ревизираните години и е доначислен корпоративен данък, подробно описани в РД.

За всички тези години – от 2009 г. до 2012 г. е установено, че [фирма] е отчело по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ - разходи за услуги по фактури издадени от посочените по-горе доставчици. При ревизията е установено наличие на пълна липса на доставка свързана със злоупотреба - намаляване на счетоводният финансов резултат. Фактурирани са доставки, които въобще не са извършени от посочените доставчици. Ревизираното лице намалява финансовия си резултат с цел отклоняване от облагане с корпоративен данък, като е налице хипотезата на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО - “заплащане на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те реално да са осъществени“. Съгласно чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчното облагане, данъчният финансов резултат се определя без да се вземат под внимание тези сделки, а се взема под внимание финансовият резултат, който би се получил при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени, но която не води до отклонение от данъчното облагане.

В хода на съдебното производство са приети съдържащите се в административната преписка доказателства.

При оспорване на РА по съдебен ред не са представени нови доказателства. На жалбоподателя е предоставена възможност да формулира въпроси за допуските на съдебно-счетоводна експертиза за изясняване на спора от фактическа страна. В определения от съда срок жалбоподателят не се е възползвал от предоставената възможност.

***Въз основа на така установената фактическа обстановка съдът направи следните правни изводи:***

Жалбата е подадена в рамките на 14-дневния срок по чл. 156, ал.1 от ДОПК от надлежна страна и същата е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е **НЕОСНОВАТЕЛНА**.

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

ревизионен акт, потвърден при условията на чл. 156, ал. 1 от ДОПК от решаващия орган е издаден от орган по приходите, разполагащ с материална компетентност. Съгласно чл. 118, ал. 2 от ДОПК ревизионният акт се издава от органите по приходите, посочени в чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция по приходите. Съгласно чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП органи по приходите са служителите в централното управление и териториалните дирекции на агенцията, заемащи длъжност "главен експерт по приходите", "старши експерт по приходите", "експерт по приходите", "главен инспектор по приходите", "старши инспектор по приходите" и "инспектор по приходите".

Съдът намира, че при издаването на ревизионния акт не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необоснованост на обжалвания ревизионен акт. Съдът не констатира нарушения на процесуалните разпоредби по издаването му. Не са налице пороци както при извършване на ревизията, така и при изготвяне и връчване на РД, които да обусловят незаконосъобразност на крайния административен акт. Не са налице данни, че РД е изготвен на по-късна дата от посочената в него. Това, че е връчен на жалбоподателя три месеца след изготвянето му, не лишава дружеството от правото на защита и не накърнява правата му. Неоснователни са и твърденията на жалбоподателя, че РД му е връчен без приложения. В този смисъл следва да се има предвид, че всички приложения, описани в РД са неразделна част от него, както и че при връчването на РД на управителя на дружеството, последният се е подписал без възражения.

Предмет на настоящия спор е отказан данъчен кредит в размер на 39 524,36 лв. за периодите 01.06. - 31.07.2011 г., 01.09. - 30.11.2011 г., 01.01. - 31.01.2012 г., от 01.04.2012 г. до 30.09.2012 г., от 01.11. - 31.12.2012 г., от 01.03.2013 г. до 30.04.2013 г., увеличен е финансовият резултат, съответно доначислен корпоративен данък в размер на 45 454,62 лв. за периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2012 г. и съответната лихва от 18 065,20 лв.

### **I. По ЗДДС:**

Относно получени услуги от „МОДУС“ ДЗЗД във връзка маркетингови изследвания и полева работа се установява, че въпреки представените документи от двамата контрагенти, липсват такива, които да доказват по безспорен начин реалното извършване на доставките. За обосноваване на доставка на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, най-общо е необходимо да са налице доказателства, удостоверяващи възможността на доставчика да изпълни предмета на договора, осъществяването на фактическите

действия, в които се изразява договорената услуга и престирането на резултата на получателя по доставката. Характерът на конкретната услуга предполага изпълнителите им да имат на разположение необходимата материална, кадрова и техническа обезпеченост. При това само кумулативното установяване по безспорен начин от страна на ревизираното лице на всички изброени по-горе обстоятелства, следва да се приеме за необходимо и достатъчно за доказване на действителното осъществяване на съответната доставка от посочения във фактурата доставчик и от отразения в същата вид и количество. Липсата на доказателства за обезпеченост на доставчика, изработването или престирането на уговорения резултат на получателя в еднаква степен изключват вероятността за реалност на фактурираната доставка.

Не са налице безспорни доказателства, за конкретните физически лица, които фактически са извършили услугите. Не са представени доказателства по какъв начин и с какви помощни средства (въпросници, интервюта и др.) са проведени изследванията. Няма данни за това колко и какви хора са участвали във изследването, кои и колко търговски вериги, продукти и др. са включени в обхвата на проучването и т. н., които обстоятелства освен, че дават допълнителна информация, която за целите на ревизията би могла да се съпостави с други приложени документи, е и от съществено значение както за ефективността на изследването, така и за крайната цена на доставката.

Не са приложени никакви проекти, които са създадени, поради което не е ясен постигнатият резултат от проучванията. Не са представени заданията и инструкциите на база на които са извършвани работите от доставчика, както и информация за начина на калкулиране на цената, сроковете на изпълнение, не е уточнен начинът на предаване на резултатите на възложителя по договора. В издадените фактури като предмет е посочено името на проекта и стойността. Не са представени отчети, приемо-предавателни протоколи, събраната информация от извършените проучвания, които са направени и др. Няма поръчки, както и доказателства за водена търговска кореспонденция. Не е ясно защо ревизираното лице е потърсило като доставчик именно дружество, създадено по ЗЗД, без капитал, посочена дейност, съответно същото не публикуващо ГФО, при положение, че е можело само да извърши въпросните услуги със своя персонал.

Тези доводи са относими и към фактурираните от **[фирма]** (в качеството си **[фирма]**) доставки с предмет маркетингови проучвания. Не са представени никакви конкретни доказателства за реалното осъществяване на доставките, които изискват събиране и обобщаване на значителна

информация, както и отчет за участвалите в съответното маркетингово проучване лица, който освен всичко друго, да дава възможност на възложителя-ревизираното лице, да извърши проверка на действителността на тези данни.

Следва да се подчертае, че за всяко изследване е необходимо изготвянето на определен въпросник, който следва да дефинира предмета и параметрите на изследването. Такива въпросници не са представени нито по отношение на доставките, фактурирани от „МОДУС“ ДЗЗД, нито към тези, издадени от [фирма].

За удостоверяване на последващата реализация на спорните доставки, ревизираното лице е представило договори за извършване на маркетингови изследвания с различен предмет. В тях е предвидено изготвянето на отделна оферта за задачите, методологията, качеството на лицата и броя им и други договорки, които не са уредени от представените договори с рамков характер. Такива оферти не са представени и не могат да се съпоставят с отразения в процесите фактури способ за извършване на доставки, както на извършени маркетингови проучвания, така и относно доставките на предплатени карти за мобилни услуги.

Жалбата е неоснователна и по отношение на установени липси на доставки, фактурирани от [фирма] ([фирма]), [фирма], [фирма], касаещи закупуване на предплатени карти, скреч карти, ваучери.

[фирма] не е публикувало ГФО за всички години, през които издава въпросните първични документи. Дружеството е със запориран дружествен дял от Комисията за отнемане на незаконно придобито имущество.

След 2010 г. [фирма] също не публикува ГФО т. е. не доказва извършване на стопанска дейност. В потвърждение на това е фактът, че за финансовите 2011 г. и 2012 г., през които са документирани част от доставките, [фирма] няма подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО. От 01.01.2010 г., същото няма назначени лица по трудови договори.

Посочено е само че закупените скреч карти са за телефонни и мобилни услуги, във връзка с провеждане на маркетингови проучвания на клиенти. Не е дадена информация за серийните номера на картите от мобилните оператори, периодът на валидност на ваучерите за предплатени услуги. Такива данни не са описани и в приложените по отношение на част от доставките приемо- предавателни протоколи подписани от представители на двете страни. Предвид това не може да се установи идентичността на картите, с тези посочени във фактурите от предходните доставчици, както и срокът им на използване. Представените приемо- предавателни

протоколи не доказват факта на приемането на тези скреч карти, които са закупени от предходните доставчици, поради липса на аналитична отчетност и обозначаването им. Ревизираното лице не е представило доказателства относно начина на разпределение на фактурираните ваучери по конкретни физически лица, нито задания към маркетинговите проекти, за чието изработване са послужили, както и няма данни за конкретно събраната информация при използването на предплатените мобилни услуги. По този начин конкретното използване на фактурираните карти и ваучери за целите на независимата търговска дейност на ревизираното лице също остава недоказана.

Въпреки представените справки за вложените и продадените от процесиите доставчици услуги и предплатени карти с обвързване на получените разходни фактури с издадените фактури на клиенти и протоколи за вложени закупени ваучери за телефони, използвани за маркетингови проекти, същите не са достатъчни, за да бъде доказана последващата реализация на спорните доставки, към което се стреми жалбоподателят. Стойността на фактурираните към клиентите доставки е десетократно по-висока от тази, фактурирана на ревизираното лице, без да са изложени причините на какво се дължи тази разлика. Част от фактурите към клиентите са с дати, предхождащи датите на спорните фактури от доставчиците на ревизираното лице. Не става ясно по какъв начин броят на използваните ваучери се обвързва със съответните маркетингови проекти, след като по преписката няма доказателства в какво се изразяват всички проекти, по какъв начин се извършват проучванията, какъв е броят на интервюираните участници, на какъв принцип са избирани, на кои дати и в кои населени места и т. н. Всички тези обстоятелства водят до извода, че липсва реалност на фактурираните доставки, съответно до ползване правото на данъчен кредит и отразяването им като разход на дружеството. С непредставянето на серийните номера на закупените карти от самото ревизираното лице и липсата на адекватно доказване на факта, че същите са могли действително да бъдат използвани, се оформя извода, че е налице знание у получателя за липса на реални доставки по процесиите фактури.

Жалбата е неоснователна във връзка с фактури, издадени от [фирма] /в качеството си на правоприемник на [фирма] и [фирма]/. При извършена проверка в ТР и ИС на НАП се установява, че [фирма] не е публикувало ГФО за 2009 г. и 2010 г. За 2011 г., в подадената ГДД по чл. 92 от ЗКПО е посочено, че дружеството не е извършвало дейност. Т. е самият доставчик отрича извършване на икономическа дейност от негова страна през тези периоди. От 2009 г. дружеството няма назначени лица.

[фирма] не е публикувало ГФО за 2009 г. и 2013 г., а в подадените ГДЦ по чл. 92 от ЗКПО за 2010 г. и 2012 г. е посочено, че не е извършвана дейност. Дружеството никога не е имало нито едно назначено лице. Всичко това говори, че [фирма] не е осъществявало стопанска дейност. В договора между [фирма] и ревизираното дружество липсват важни клаузи, чието предварително установяване би следвало да оказва влияние върху цената на единичното излъчване и на общата сума по договора, които са уговорени като твърда цена. Такива клаузи са продължителността на заставката/рекламния клип, който изпълнителят се задължава да изготви, както и часовете пояси, в които следва да се излъчи. Освен върху крайната цена, тези уговорки би следвало да отразяват реалния интерес на възложителя на рекламния материал, доколкото същите определят в голяма степен ефективността от рекламната кампания, с оглед целта на ревизираното лице да популяризира търговската си дейност и от това да реализира бъдещи печалби. Наличието на диск с видеоматериал, обявяващ адресите на ревизираното лице, предоставен в хода на ревизията, не установява неговото авторство, нито кога е създаден, нито че именно същият е бил излъчван по съответните телевизии. При направените насрещни проверки на доставчиците е констатирано както липса на ДМА, така и липса на назначени лица, които да могат да изготвят съответния рекламен клип. Предоставените от кабелните оператори сертификати за излъчване имат характер на частен документ по смисъла на чл. 178 от ГПК, поради което не са снабдени с обвързваща доказателствена сила. Следователно за да се формира извод на доказаност на услугата, следва посочените документи да се обсъдят самостоятелно и в тяхното съответствие с останалите доказателствени материали по делото. Тъй като съответният кабелен оператор следва да удостовери реалното изпълнение на облагаемата доставка- услугата по излъчване на конкретен рекламен клип, то следва да се удостоверят такива факти по излъчването им, които впоследствие да могат да бъдат проверени при осъществен контрол по упражнено право на данъчен кредит. Поради това простото посочване на данни от кабелните оператори, съвпадащи по период и брой на излъчванията с тези, посочени в рекламния договор, не носи информация за реалното изпълнение на услугата, тъй като не са удостоверени относими факти към изпълнението - часови диапазон на излъчването (по отношение на „RN К. 0“), по време на кое предаване и др., които могат да се проверят и от които може да се направи извод, че реално на определена дата е излъчен конкретен рекламен клип/заставка определен брой пъти. Спецификации, подписани от представител на кабелния оператор, представляват

изявление, че определено лице за осъществена от него дейност, но не и доказателства, че същата е извършена. Само въз основа на спецификации не е възможно да се установи как точно е извършено организирането и излъчването на рекламните клипове, както и по какъв начин доставчикът е следял за спазване на броя на излъчванията.

С оглед изложеното, ревизиращите органи правилно са констатирани изпълнение на изискванията на ЗДДС за възникване и упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит по доставките, фактурирани от „МОДУС“ ДЗД и [фирма] / [фирма]/. Правните изводи на ревизиращия екип са съобразени с трайната практика на Съда на Европейския съюз, според която задължителна материалноправна предпоставка за възникване правото на данъчен кредит е наличието на действително извършена облагаема доставка на стоки и/или услуги към лицето, посочено в данъчния документ като получател на доставката.

Съобразен с процесуалните правила е изводът на ревизиращия орган, че в тежест на жалбоподателя е да докаже, че е налице осъществена доставка по спорните фактури. Анализирания факти и доказателствата за тях са обсъдени в съответствие с Решение от 21.06.2012 г. на СЕС по съединени дела C-80/11 и C-142/11. Съгласно т. 54 на същото, не противоречи 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. Съгласно т. 60 на решението добрият търговец би могъл според обстоятелствата в конкретния случай да проучи друг доставчик, от когото възнамерява да купува стоки или да получава услуги, за да се увери в неговата надеждност.

Получателят на спорните услуги не е положил грижата на добър търговец, обективните предели на която са очертани в т. 60 от решението на СЕС. По отношение на всички разглеждани доставчици на ревизираното лице, включително на [фирма], [фирма] и „П. ЦЕНТЪР“ О., е констатирано некоректно поведение спрямо администрацията по приходите и задълженията им към бюджета, изразяващи се в несигуряване на лице за контакт с органите по приходите в нарушение на чл. 28 от ДОПК, (което възпрепятства последните да извършат проверка на място в счетоводствата на дружествата), невнасяне на декларации ДДС и допълнително установяване на задължения по ЗДДС в големи размери. От друга страна, ревизираното дружество е имало възможност да получи публични и лесно достъпни данни относно статуса на доставчиците си. Още преди да започнат активните търговски взаимоотношения между дружествата е видно, че част от тях не публикуват никакви финансови отчети за предходните години, поради

което е липсвала информация, че са действащо предприятие. Обстоятелството, че [фирма] като добър стопанин е имал възможност още преди започване на търговските си взаимоотношения с тях да се убеди в недобросъвестното им поведение и въпреки това е пренебрегнал тези индикации и не е защитил интересите си показва презумпция за знание.

Предвид начина на липсата или формалното документиране на спорните доставки може да се заключи, че получателят не притежава гаранции за качеството на изпълнението. Налага се извод, че в случая не е доказана конкретната бизнес-цел за участието в такива доставки, а мотивът на задълженото лице може да бъде единствено получаване на данъчно предимство.

При липса на облагаема доставка, която произтича от преките взаимоотношения между страните, логически е изключена добросъвестността на получателя, защото той като страна по договор знае или би трябвало да знае, че не е получил определена стока и/или услуга реално. Отношенията между добросъвестни търговци предполага сключването и изпълнението на договори с разпознаваеми и проследими търговци, с които да се поддържат постоянни или инцидентни търговски контакти, но при взаимно доверие и коректност. В случая по отношение на нито един от издателите на фактури не е установено подобно поведение. В този смисъл е възможно да се приеме, че проведеното събиране на данни по време на ревизията с извършване на насрещни проверки, както на адресите на издателите на фактури, така и в базата данни на НАП, отразява данъчна практика по установяване на обективни данни за недобросъвестно поведение на участник в декларираните доставки.

Налице е извод за липса на облагаема доставка по см. на чл. 6 и 9 от ЗДДС, както по отношение на фактурираните доставки от „МОДУС“ ДЗЗД и [фирма] / [фирма]/, по които с тези мотиви е отказано правото на приспадане на ДДС, така и като основание разходите, отчетени от ревизираното лице по процесите фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма], без същото да е получило реално договорените услуги, да бъде преобразуван финансовия му резултат по реда на чл. 16, ал. 2 т. 4 от ЗКПО.

## **II. По възраженията в частта на установени задължения по ЗКПО**

При ревизията е установено, че със стойността на фактурите, издадени от посочените по-горе доставчици, по които в частта по ЗДДС е отказано право на данъчен кредит, са отчетени разходи, с които ревизираното лице неоснователно е намалило финансовия си резултат за съответните



отчетни периоди. Предвид липсата на доказателства за реалност на доставките органът по приходите законосъобразно е увеличил финансовите резултати за процесните периоди с горепосочените суми.

Съгласно чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, за отклонение от данъчно облагане се смята и заплащането на възнаграждения за услуги, без те да са реално осъществени. Именно такава е хипотезата, установена от органа по приходите относно отчетените като разход суми за извършени услуги по спорните фактури, без същите реално да са осъществени.

Предвид това, с извършеното от органа по приходите увеличение на финансовия резултат със стойността на отчетените като разход фактури, издадени за сделки, които реално не са осъществени, е отстранено влиянието на тези разходи върху финансовия резултат на жалбоподателя, т. е. стойността по тези фактури не е взета под внимание. Въз основа на изложеното законосъобразно е доначислен корпоративен данък за процесните периоди.

Признаването на разходите се основава на документалната им обосновааност. Понятието е дефинирано в чл. 10 от ЗКПО, като по силата на ал. 1 от същата правна норма, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч., отразяващ вярно стопанската операция.

Липсата на доказателства и на друга допълнителна информация за получени от ревизираното дружество услуги, обосноваващи заплащането на подобен вид разходи, е основание да се приеме, че същото не е извършило посочените разходи за тези услуги. Тези разходи не следва да се считат за документално обосновани и не следва да бъдат признати за данъчни цели. След като липсва стопанска операция, то съгласно разпоредбите на ЗСч. липсват задължение и основание за издаване на първични счетоводни документи. Осчетоводяването на разходи, които реално не са извършени и издаване на документи, които не отразяват действителни факти са нарушения на принципа на „документалната обосновааност“, поради което не следва признаване на разходите на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, тъй като същите са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство. На основание чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО, за целите на определяне на данъчния финансов резултат, с непризнатия разход се увеличава счетоводния финансов резултат в годината на счетоводното отчитане на разхода.

Ето защо, правилно и законосъобразно в конкретния случай органът по приходите е определил данъчната основа за данък върху разходите, респ. е определил допълнителен данък по ЗКПО за периода от 2009 - 2012 г. и е

начислил лихва за забава.

С оглед на това, РА следва да бъде потвърден и в тази си част, като правилен и законосъобразен.

При този изход на делото на основание чл. 161, ал. 1, изр. 2 и 3 от ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 3590,88 (три хиляди петстотин и деветдесет лева и осемдесет и осем стотинки) лева, определен по реда на чл. 7, ал. 2, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. 3 от ДОПК, Административен съд София град, I отделение, 21 състав

### **Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221715002503-091-001 от 05.04.2016 г., издаден от М. А. К. - орган, възложил ревизията, и Т. Д. И. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1731/30.09.2016 г. на директора на дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” /”ОДОП”/ – С. при ЦУ на НАП.

**ОСЪЖДА** [фирма] да заплати в полза на “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” /”ОДОП”/ – С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 3590,88 (три хиляди петстотин и деветдесет лева и осемдесет и осем стотинки) лева.

**РЕШЕНИЕТО** може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му.

**СЪДИЯ:**