

РЕШЕНИЕ

№ 6102

гр. София, 27.10.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав, в публично заседание на 14.10.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Проданова

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **3620** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22220419003892-091-001/10.09.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с Решение № 321/25.02.2021 г. на директора на Дирекция „ОДОП”.

В жалбата се излагат съображения, че обжалваният ревизионен акт /РА/ е незаконосъобразен, поради неправилно прилагане на материалния закон. Претендира разносните по делото, за което представя списък.

Ответникът - директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика - С., чрез процесуалния си представител, счита жалбата за неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД след като обсъди доводите на страните и прецени представените по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220419003892-020-001 от 24.06.2019 г., връчена на 26.06.2019 г. по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК, издадена от В. В. В. - на длъжност началник сектор „Ревизии" в дирекция „Контрол" при ТД на НАП С., упълномощена съгласно Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г. на и.д. директора на ТД на НАП -С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване задължението по ЗКПО за 2015 г. и по ЗДДС за данъчен период м. 11.2015 г. Срокът на ревизията е продължен до 26.11.2019 г. със Заповеди за изменение на ЗВР №

P-22220419003892-020-002 от 19.09.2019 г.. № P-22220419003892-020-003/21.10.2019 г., издадени от същия орган. С

Решение № 1 от 13.02.2020 г. за изземване разглеждането и решаването на преписката, издадено от П. Г. Г.. на длъжност началник отдел „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП - С., оторизирана със Заповед № РД-01-80 от 03.02.2019 г. на директора на ТД на НАП - С., преписката е иззета от В. В. В., в качеството ѝ на възлагащ орган и като такъв е определена Р. Р. Б. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП - С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № P-22220419003892-092-001 от 11.12.2019 г., срещу който не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117 ал. 5 от ДОПК.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт /РА/ № P-22220419003892-091-001 от 10.09.2020 г., издаден от Р. Р. Б. - орган, възложил ревизията и М. А. Керманова - Н., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 10.09.2020 г.

С РА са установени задължения за внасяне общо в размер на 117 631.94 лв., при декларирани от дружеството задължения в размер на 41 230.40 лв. Допълнително определените с процесния РА задължения произтичат от непризнато право на данъчен кредит, на основание чл. 68 ал. 1 т. 1 и т. 2 от ЗДДС и чл. 69 ал. 1 т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 ал. 1 от ЗДДС в размер на 34 360.00 лв. по фактури, издадени от [фирма]. ЕИК[ЕИК] и лихви в размер на 16634.47лв.. както и увеличен финансов резултат за 2015 г. на основание чл. 26 т. 1 от ЗКПО с непризнатите разходи за външни услуги по фактурите, издадени от [фирма] в размер на 171 800.00 лв.. с данъчната основа от 1 240.00 лв. по фактура № 35/05.12.2014 г., издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], за която е установено, че е намерила отражение в отчетените разходи, освен за 2014 г. и за 2015 г. и с отчетените разходи за закупено гориво и резервни части за автомобил в размер на 1 472,36 лв., отразени през 2015 г. по сметка 601 „Разходи за материали“ и лихви в размер на 8 055.83 лв.

[фирма] е регистрирана проектантска организация и през ревизирания период осъществява инженерни дейности и технически консултации въз основа на удостоверение с рег. № 0334ПБ, издадено от К. на инженерите в инвестиционното проектиране. Дейността се извършва в нает офис от назначени 7 лица по трудов договор.

С жалба вх.№ 53-06-7998/24.09.2020 г. по регистъра на ТД на НАП - С., е оспорен РА по административен ред.

С Решение № 321/25.02.2021 г. на директора на Дирекция „ОДОП“, оспорения РА е потвърден. Решението е връчено на 02.03.2021 г. на електронен адрес.

С жалба вх. № 53-06-7998/24.09.2021 г., издаденият РА е оспорен и по съдебен ред. Предмет на разглеждане по настоящото дело е издадения Ревизионен акт № Р-22220419003892-091-001/10.09.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с Решение № 321/25.02.2021 г. на директора на Дирекция „ОДОП”.

При така установените факти, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД обосновава следните правни изводи:

Обжалва се в срок, подлежащ на обжалване ревизионен акт, от надлежна страна, за която е налице и интерес от обжалването, поради което жалбата е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА по следните съображения: Обжалваният ревизионен акт, е издаден от компетентен орган в кръга на определените му в закона правомощия. РА е подписан с електронен подпис, като по делото са представени доказателства за наличието на квалифициран електронен подпис на ревизиращия екип, поради което не са налице основания за прогласяване на нищожност на РА.

При издаването му не е допуснато твърдяното от жалбоподателя нарушение на материалния закон.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК ревизия може да се възлага от орган по приходите, а съобразно чл. 7, ал.1 от ЗНАП органи по приходите са: изпълнителният директор на НАП и неговите заместници, териториалните директори и техните заместници; директорите на дирекции, началниците на отдели и сектори и служителите, заемащи длъжност „държавен експерт по приходите“, „държавен инспектор по приходите“, „главен експерт по приходите“, „старши експерт по приходите“, „експерт по приходите“, „главен инспектор по приходите“, „старши инспектор по приходите“ и „инспектор по приходите“. Освен с функцията на орган по приходите, разпоредбата на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК обвързва овластяването за издаване на ЗВР с наличието на персонална компетентност, предвиждайки, че оправомощеният орган по приходите следва да е изрично определен от териториалния директор.

Необходимо е да се прецени дали териториалният директор притежава компетентност за възлагане на ревизии по реда на чл. 112, ал. 1 от ДОПК с оглед дефиниране на характеристиките на волеизявлението, с което териториалният директор определя кой измежду всички, посочени в чл. 7, ал. 1 от ЗНАП органи по приходите в компетентната териториална дирекция може да възлага ревизии. Основните правомощия на териториалния директор са регламентирани в чл. 11, ал. 1 и ал. 2 от ЗНАП и могат да се разграничат в двеотделни групи: организационно-ръководни и материалноправни. По силата на чл. 11, ал. 1, т. 4 от ЗНАП териториалният директор е компетентен да организира и ръководи възлагането и извършването на ревизии, а нормата на чл. 11, ал. 2, т. 1 от ЗНАП сочи, че той издава предвидените в ДОПК актове. Разпоредбата на чл. 11, ал. 1, т. 4 от ЗНАП предоставя точно определен обем властническа компетентност, а разширителното ѝ тълкуване е недопустимо.

В този контекст, разпоредбата на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК предоставя на териториалния директор единствено организационно-управленско правомощие, в което от една страна се включва задължението за определяне на орган по приходите, който да възлага ревизии, а от другаправото на преценка, при условията на оперативна самостоятелност, кой точно измежду отделните органи по приходите да

определи. При реализацията на това организационно-ръководно правомощие не се прехвърля първична материална компетентност за възлагане на ревизии на определения орган по приходите, тъй като териториалният директор в това си качество не разполага с нея.

Относно установените задължения по ЗДДС:

Безспорно е, че обект на облагане е всяка възмездна облагаема доставка на стока или услуга. Изключенията от изискването за възмездност са уредени в чл. 6, ал. 3 и чл. 9, ал. 3 от ЗДДС. С тях законодателят приравнява някои доставки, за които данъчнозадълженото лице не е получило реално никаква насрещна престация, на облагаеми с ДДС възмездни доставки на стоки и услуги. Целта на тази разпоредба е да се гарантира равно третиране между данъчнозадълженото лице, което употребява стоките/услугите за личните си нужди, нуждите за своя персонал или за цели, различни от независимата му икономическа дейност, от една страна, и крайния потребител, който придобива стоки от същия вид, от друга страна. Освен ако не е налице безвъзмездна доставка, приравнена на възмездна, какъвто не е настоящият случай, тъй като отдаването под наем на места за паркиране е една от основните дейности на ревизираното лице, за да има основание за облагане трябва да съществува извършена доставка на стока/услуга, за която от получателя на същата да се дължи насрещна престация.

Като услуга по чл. 8 от ЗДДС е дефинирано всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обръщение и от чуждестранната валута, използвана като платежно средство.

Доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело С-151/13 Le Rayon d'Or) и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. При доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат от възложеното и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното – предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси и направените във връзка с тях разходи от доставчика, както и данни къде се извършва приемо-предаване и между кои физически лица като представители на търговците, което е в съответствие със задължението им по чл.302 ТЗ.

За данъчен период м. 11.2015 г. дружеството е упражнило право на данъчен кредит в размер на 34 360,00 лв. и през 2015 г. по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ е отразило разходи в размер на 171 800,00лв. за получени услуги по две фактури, издадени от [фирма]. Във връзка с доставките от ревизираното лице са представени:

- Договор от 08.10.2015 г., съгласно който „БИ ЕС ПРОЕКТ“ Е. възлага на [фирма] да извърши предпроектно проучване с цел изготвяне на работни проекти за

централна пешеходна зона в [населено място] за обекти: водна каскада, градска градина, площад „С. С.". Договореното възнаграждение по договора е 96000,00 лв., без ДДС. Приложена е фактура № 194/23.11.2015 г., издадена от [фирма] с данъчна основа от 96 000,00 лв., ДДС в размер на 19 200,00 лв.

и предмет „предпроектно проучване и заключителни доклади за три броя проекти гр. П.", банкови извлечения от 18.12.2015 г., 21.12.2015 г. и от 22.12.2015 г.

- договор от 03.11.2015 г., съгласно който [фирма] възлага на „К. 1999” Е. да извърши „консултация във връзка с трансгранично сътрудничество между България и М., България и С. с цел трайно позициониране и откриване на офис в [населено място] и работа с трансгранични програми със съседни държави". Договореното възнаграждение по договора е 75 800,00 лв., без ДДС. Приложена е фактура № 195/30.11.2015 г., издадена от [фирма] с данъчна основа от 75 800,00 лв., ДДС в размер на 15 160,00 лв. и с предмет „консултантски услуги за определяне вида и обема на линейни обекти по ТГС”, банкови извлечения от 22.12.2015 г. и от 23.12.2015 г. за извършено плащане по фактурата.

- разпечатки от счетоводни регистри за отразяването на доставките по сметки 602 „Разходи за външни услуги”, 4531 „ДДС върху покупките”, 401 „Доставчици” и 503 „Разплащателна сметка в лева”.

Приложените договори могат да се квалифицират като договори за поръчка. Договорът за поръчка е регламентиран в чл. 280 - 292 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/ като дължима фактическа дейност, изразяваща се в изпълнение на поръчката. Релевантен факт, който подлежи на доказване при договор за поръчка е фактът на уведомяването на доверителя за изпълнението на поръчката /по аргумент от чл. 284 от ЗЗД/. Съществен се явява и фактът на предоставяне на информация относно параметрите на поръчката, детайлизиране на точния резултат и договаряне на механизъм за контрол и отчет, като договореното възнаграждение за изпълнителя следва да представлява действителна равностойност на предоставената услуга, чийто размер е предварително определен по зададени критерии. В този смисъл е Решение № 416 от 27.02.2017 г. на ВАС, т. 37 от решение на СЕС по дело С-151 /13 и т. 40 и т. 42 от Решение по дело С-653/11 на СЕС. В Решение № 14183 от 27.11.2014 г. на ВАС също е посочена необходимостта от доказване на конкретни фактически действия за извършване на услуги, които да представляват подготвителна дейност за сключване на бъдещи договори.

Съгласно чл. 283 от ЗЗД довереникът трябва да извърши възложеното му действие лично, като може да възложи това на друго лице, ако е овластен от доверителя или ако това е станало необходимо за запазване неговите интереси и ако от неизвършването му доверителят би претърпял вреди. Изречение трето от същата разпоредба гласи, че довереникът трябва да извести незабавно доверителя за заместването. От жалбоподателя не е предоставена информация за превъзлагане на спорните услуги на подизпълнител. За ревизирания период доставчикът не е декларирал получени услуги в дневника си за покупки. За предходните периоди същият декларира покупки, неотнормирани към предмета на фактурираните услуги към жалбоподателя.

Фактурата сама по себе си не представлява данъчно събитие, а частен документ, от който жалбоподателят черпи изгодни за себе си правни последици, а именно формиране на данъчен кредит. Фактурата, която не документира реално осъществена облагаема доставка на услуги, е с невярно съдържание. Издаването и използването от получателя за упражняване на право на данъчен кредит на фактура с невярно съдържание може да се счита за част от данъчна измама. Дори жалбоподателят да притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 от ЗДДС. След като този документ не е съставен във връзка с доставка на услуга, по която е действителен получател, основателно му е отказано право на данъчен кредит, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 9, ал. 1 от ЗДДС.

В рамките на ревизионното производство ревизираното лице не е представило убедителни доказателства, които да опровергават констатациите в акта. Изводите на органите по приходите за липса на реални доставки на услуги по фактурите, издадени от процесния доставчик са формирани след анализ и преценка на събраните доказателства и напълно се споделят от настоящата инстанция. Налице са симулативни сделки, документирани с цел намаляване на дължимия ДДС за ревизирания период. С издаването на процесните фактури е целено и постигнато заобикаляне на закона и на данъчното облагане, съпътствано от невнесен по веригата данък.

Не се ангажираха конкретни доказателства за извършени консултантски услуги и изготвени проекти от страна на [фирма] в полза на жалбоподателя като възложител по договорите за поръчка или в полза на клиентите на [фирма], **В т.ч. доклади и др. за предпроектно проучване с цел подпомагане изготвяне на работни проекти за централна пешеходна зона в [населено място] и консултантски услуги във връзка с трансгранични програми със съседни държави.**

Настоящият съдебен състав намира, че с необходимите знания за извършване на дейностите разполага самото ревизирано дружество. Същото е подало в НАП уведомления по чл. 62 от Кодекса на труда /КТ/ за регистрирани трудови договори с лица на длъжности: архитект проектант, инженер проектант, архитекти. Назначените лица в [фирма] притежават необходимите

професионални знания и опит за самостоятелно изпълнение на консултантските услуги по трансгранични програми със съседни държави и предпроектното проучване.

В договорите са описани дейности, за извършването на които са необходими специални знания в областта на геодезията, архитектурата, хидроинженерство и строителството, за осигуряване на информация за възможни партньорства със съседни държави и т.н. В [фирма] са назначени лица на длъжности: „шивач мъжко/дамско облекло“, „гладач“, „оператор шевни машини“, т.е. доставчикът не разполага с персонал, който може да осъществи дейностите. Управителят на [фирма] е селскостопански работник и не притежава необходимата квалификация за изпълнение на услугите. Няма данни за конкретно участие на управителя и на персонала на доставчика в изпълнение на спорните услуги.

Според приета по делото съдебносчетоводна експертиза (ССЕ), която съдът кредитира като компетентно изготвена и неоспорена от страните, [фирма] не е отчетло приходи във връзка с изпълнение на следните дейности: „Предпроектно проучване с цел изготвяне на работни проекти за Централна пешеходна зона в [населено място] за обекти: водна каскада, градска градина, площад „С. С.“, а следствие на извършената дейност е отчетло приход за дейност „авторски надзор“.

По отношение на спорните услуги не са предоставени данни за начина на формиране на цената, за чия сметка са вложени материали и т.н. Предмет на доставките са изработване на проекти, геодезическо заснемане, които са невъзможни без влагането на съответните материали и наличието на техника, компютри и специфичен софтуер. Данни за притежавани от

доставка активи не са налице. Същевременно жалбоподателят разполага както с трудова, така и с техническа обезпеченост за изпълнението на дейностите, предмет на договорите с [фирма].

Неясен остава и въпросът въз основа на какви критерии жалбоподателят е избрал именно процесния доставчик като изпълнител на услугите, след като той не притежава квалифициран персонал, няма търговски обекти и активи.

Липсва информационна следа за осчетоводяване на доставките при доставчика и за отчитане на приходи от спорните услуги.

[фирма] е с прекратена регистрация по ЗДДС от 28.03.2016 г. във връзка с установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Дружеството не притежава регистриран касов апарат с фискална памет /ЕКАФП/. Издадените фактури към ревизираното лице са включени в дневника за продажби на доставчика за м. 11.2015 г. В дневниците за покупки на доставчика за периода на издаване на процесните фактури няма отразени покупки, а за предходните периоди са отразени получени фактури от рискови контрахенти с предмет „морски зеленчуци" и „ишлеме". [фирма] не разполага с офис, от който да извършва дейността си. нито с необходимата техника за изпълнение на фактурираните услуги към ревизираното лице.

Предвид изложеното РА следва да бъде потвърден в частта на непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „К. 1999" Е..

Относно установените задължения по чл. 26, ал. 1, т.1 от ЗКПО:
Законосъобразно е увеличен декларираният финансов резултат за 2015 г. с отчетените разходи по издадените фактури от [фирма] на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО. РА следва да се мотивира и с разпоредбата па чл. 16 ал. 2. т. 1 от ЗКПО предвид обстоятелството, че процесните фактури не отразяват действително осъществени стопански операции от издателя им.

Жалбоподателят не обори констатацията на органите по приходите за отразяване повторно на един и същ разход в размер на 1 240,00 лв. по фактура № 35/05.12.2014 г., издадена от [фирма], веднъж през 2014 г. и след това през 2015 г. Дружеството е отчело разходи по издадените фактури от [фирма], които не са документално обосновани.

По отношение на отношение на осчетоводените разходи за гориво и авточасти не са представени доказателства за използването им в икономическата дейност на дружеството.

Съдът намира, че РА следва да бъде потвърден като законосъобразен и в частта по ЗКПО.

Предвид изложеното, настоящият съдебен състав на Административен съд София-град приема, че обжалваният ревизионен акт, е издаден от компетентен орган и в съответната форма, като са спазени процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му и не страда от пороци, обуславящи неговата отмяна.

При този изход на спора, на основание чл. 161, ал.1 от ДОПК, ще следва жалбоподателя да заплати на ответника юрисконсултско възнаграждение, каквото е своевременно поискано.определено съобразно чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, е в размер на 2 822,05 (две хиляди осемстотин двадесет и два лева и пет стотинки) лева.

Така мотивиран, Административен съд София-град, I-во отделение, 21 състав

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22220419003892-091-001/10.09.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с Решение № 321/25.02.2021 г. на директора на Дирекция „ОДОП”, с който са

установени:

- допълнително задължение по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчен период м. 11.2015 г. в размер на 34 360,00 лева

- корпоративен данък за 2015 г. в размер на 17 451,24 лева., в резултат на извършените корекции на декларирания финансов резултат по реда на чл. 26, т. 1 и т. 2 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ и

- определени лихви общо в размер на 24 590,30 лева.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С., [улица], юрисконсултско възнаграждение в размер на 2 822,05 (две хиляди осемстотин двадесет и два лева и пет стотинки) лева.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България, в 14-дневен срок от съобщението.

СЪДИЯ: