

РЕШЕНИЕ

№ 1522

гр. София, 09.03.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав, в публично заседание на 20.01.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Проданова

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **9397** 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 Данъчно –осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба от [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р-22221020003519-091-001 от 15.02.2021 г., издаден от Т. П. Н. - орган, възложил ревизията, и Ц. Г. Р. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1229/13.8.2021 г. на директора на дирекция ОДОП - С. при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят твърди, че оспореният РА е незаконосъобразен, тъй като становището на органите по приходите за фиктивноост на спорните доставките е необосновано и неподкрепено от събраните доказателства. Сочи се, че са налице достатъчно писмени доказателства, които дават яснота, относно вида на договорените услуги – договори, приемо–предавателни протоколи, фактури, доказателства за плащане и счетоводни регистри. Липсата на материална и техническа обезпеченост, според жалбоподателя са ирелевантни за реалността на доставките на услуги.

В съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от процесуалният си представител адв. Г. Г., който поддържа жалбата и моли съда да отмени оспореният ревизионен акт. Претендира разноски по представен списък. Представя писмени доказателства.

Ответникът – Директора на Дирекция ОДОП - С. към ЦУ на НАП, чрез процесуалният си представител юриконсулт К. К. оспорва жалбата, намира, че в съдебното производство не са представени такива доказателства, въз основа на които да бъде приета различна фактическа обстановка, напротив събраните доказателства

изцяло подкрепят изводите на ревизиращия орган. Моли съда да отхвърли жалбата като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

Административен Съд С. - град, I отделение, 21 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразените становища на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа и правна страна, следното:

По допустимостта на жалбата:

Оспореният ревизионен акт е връчен електронно на 16.2.2021 г. Жалбата до директора на ДОДОП - С. при ЦУ на НАП е подадена на 22.2.2021 г. /вх. № 53-06-1469 по описа на ТД – НАП С./. Решение № 1229/13.8.2021 г. на Директора на ОДОП - С. е връчено по електронен път на 18.8.2021 г. Жалба с вх. № 53-04-687 и адресирана до АССГ е подадена на 30.8.2021 г., т. е. в законния 14 - дневен срок.

Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна - участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване, а жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221020003519-020-001 от

12.06.2020 г. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за периодите от 01.04.2016 г. до 31.03.2020 г. и задължения за корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2019 г. Заповедта е връчена на 22.06.2020 г. По реда на чл. 113. ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК, срокът е продължен до 20.11.2020 г. със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221020003519-020-002 от 21.09.2020 г., връчена електронно на 22.09.2020 г. и Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221020003519-020-003 от 20.10.2020 г, връчена електронно на 26.10.2020 г.

Заповедите по хода на производството за издадени от Т. П. Н. на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП - С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01 -128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП - С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221020003519-092-001 от 22.01.2021 г., връчен електронно, ведно с доказателствата на 22.01.2021 г., срещу който не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с Ревизионен акт № Р-22221020003519-091-001 от 15.02.2021 г., издаден от Т. П. Н. - орган, възложил ревизията, и Ц. Г. Р., на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 16.02.2021 г. Процесната ревизия е първа за спорните периоди по ЗДДС и ЗКПО.

С ревизионния акт са:

1. направени корекции на декларираните резултати по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 38 735,25 лв. за ревизираните данъчни периоди, както следва:

- месец април, май, юни, август, септември, ноември и декември 2016 г.
- месец април, май, ноември и декември 2018 г.
- месец април, юли, август, септември и октомври 2019 г.
- месец февруари и март 2020 г.

- определени лихви за забава в размер на 8 958,28 лв., от които 8 402,33 лв. за периодите, за които са направени корекции на резултата и 555,95 лв. за периодите юли и октомври 2016 г. и месец юни 2019 г., за които такива корекции не са извършени и са

2. установени задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ над декларирания в размер на 12 239,63 лв. и задължения за лихви в размер на 2 038,75 лв.

Не са налице корекции на декларираните от лицето резултати по ЗДДС за ревизираните данъчни периоди юли и октомври 2016 г., от месец януари 2017 г. до месец март 2018 г. включително, от месец юни 2018 г. до месец октомври 2018 г. включително, месеците януари, февруари, март, май, юни, ноември и декември 2019 г. и месец януари 2020 г., освен в частта на определените лихви за месеците юли и октомври 2016 г. и месец юни 2019 г. Предвид така установеното в тази част жалбата пред ДОДОП се явява недопустима, поради липса на интерес от обжалване, освен в частта на определените лихви за месеците юли и октомври 2016 г. и месец юни 2019 г. Налице е хипотезата на чл. 88, ал. 1. т. 3 от Административнопроцесуалния кодекс /АПК/.

С цел установяване на факти и обстоятелства и събиране на доказателства от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното дружество са предприети процесуални действия, подробно описани в констативната част на ревизионния доклад, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от ревизионния акт.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган в съответствие с изискванията на чл. 119, ал. 2 и чл. 118, ал. 2 от ДОПК и приетите по делото Заповед № РД-01-128/18.2.2020 г. на Директора на ТД НАП - С., с която са определени служителите, които да изпълняват функции на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 и чл. 119, ал. 2 от ДОПК,

Решение № 1229/13.8.2021 г. също е издадено от компетентен орган – директора на Д "ОДОП" - С.. От това следва изводът, че първоначалната и последващите ЗИЗВР са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Спазен е и срока за издаване на РА и на РД.

Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които съществено са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице в хода на ревизионното производство, актът е съобразен със закона, издаден е в съответната форма и съдържа необходимите реквизити. Ревизиращият екип е изследвал всички факти и обстоятелства, които са от значение за доказаване на реалността на предоставената услуга, както и обективната възможност на доставчика да я извърши. Подробно са анализирани всички представени от жалбоподателя писмени доказателства, включително, такъв анализ е извършен и от решаващия орган. В хода на съдебното производство са представени от ответника и писмени доказателства за наличие на валиден електронен подпис по смисъла на чл. 24 от ЗЕДЕП, въз основа на които се установява, че към датата на възлагане на ревизията, както и към датата на издаване на ревизионния акт, издателите на ревизионния акт са притежавали валиден електронен подпис, което свидетелства за валидно издадени електронни документи - ЗВР, РД и РА.

Основната дейност на [фирма] за ревизирания период е подготовка, проучване, предлагане на концепции, търсене и одобряване на локации, изготвяне на сценарии и организиране на кастинги за различни телевизионни предавания - „Б. брадър”, „В. брадър”, „Игри на волята” и др. За целта е имало едно лице, наето на трудов договор за част от ревизираните периоди /от 02.03.2019 г. до 22.02.2020 г./, на длъжност „експерт маркетинг”.

Ревизиращият екип е приел за недоказано реалното извършване на доставки по издадени на жалбоподателя фактури за извършени покупки от 7 доставчика - [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]. Предвид липсата на предпоставките на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 9 от ЗДДС, е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 38 735,25 лв., както следва:

Отказан е данъчен кредит в размер на 5 740,00 лв. за периодите април, май, юни и септември 2016 г. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет „изработка на концепция за предаване”, „търсене на локации за снимачни площадки”, „разработване на концепция за ТВ предаване”, „организиране на кастинг”. С Протокол за извършена насрещна проверка № П-22221520115363-141-001 от 28.09.2020 г. е установено, че доставчикът е deregистриран на основание чл. 176 от ЗДДС - във връзка с данъчни нарушения и предотвратяване на данъчни измами, считано от 02.12.2016 г. С цел връчване на искане за представяне на документи и писмени обяснения е посетен адресът за кореспонденция, на който не е открит представител или пълномощник на дружеството. че за периодите на издаване на процесните фактури [фирма] е имало наети десет лица на трудов договор, на длъжностите „технически организатор”, „изпълнител” и „организатор продажби и реклама”. За лицата са подавани декларации обр. 1 и обр. 6 по Наредба № Н-8 от 29.12.2005 г. за съдържанието, сроковете, начина и реда за подаване и съхранение на данни от работодателите, осигурителите за осигурените при тях лица, както и от самоосигуряващите се лица /Наредба № Н-8/2005 г., отм./, но длъжимите осигурителни вноски не са внасяни. Дружеството не е подало годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО и годишен финансов отчет за 2016 г.

По фактури с предмет „изработване на концепция за предаване” и „търсене на локация”, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] е отказан данъчен кредит в размер на 2 473,00 лв. за периодите август и септември 2016 г. С Протокол за извършена насрещна проверка № П-22220220115361-141-001 от 23.09.2020 г. е установено, че доставчикът е deregистриран на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 04.10.2016 г. Доставчикът не е представил, въпреки че са му изискани, документи за плащане на фактурираните услуги, нито стойностни сметки, от които да е видно как е формирал цените. Не са представени и доказателства за това какви конкретно фактически действия са предприети за изпълнение на договорните задължения. Както от доставчика, така и от жалбоподателя не са предоставени документи досежно местоположението на издирените локации.

По фактури с предмет „намиране на локации за снимачни площадки“ и „концепция за предаване”, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] отказан е данъчен кредит в размер на 4 100,00 лв. за периодите м. ноември 2016 г. и м. декември 2016 г. Доставчикът е deregистриран на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 02.03.2017 г. Не са представени документи за плащане на фактурираните услуги, нито стойностни

сметки, от които да е видно как са формирани цените. Не са представени доказателства, от които да се установи с какво местоположение са осигурените локации.

По фактури с предмет „съгласно договор за рисърч и проучване и приемен протокол“, „на основание договор и приемен протокол за услуга по търсене на локация“. „съгласно договор и приемен протокол за услуга по рисърч и проучване“, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] е отказан данъчен кредит в размер на 2 622,00 лв. за периодите м. април 2018 г. и м. май 2018 г. Доставчикът е дерегистриран на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 17.10.2018 г.

Не са представени доказателства за това как са формирани цените на услугите, кои са конкретно извършили ги лица, с какво местоположение са намерените локации. При справка в информационната система на НАП е установено, че за процесните периоди дружеството не е имало работници и служители, наети на трудов договор или лица, наети по извънтрудово правоотношение.

По фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] с предмет „изпълнени услуги на основание договор и протокол“ е отказан данъчен кредит в размер на 1 656,00 лв. за периодите м. ноември 2018 г. и м. декември 2018 г. Доставчикът е дерегистриран на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 08.05.2019 г. Липсват доказателства за начина на формиране на цените, не са конкретизирани лицата, извършили услугите и не е посочено местонахождение на издирените локации.

По фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] с предмет „изпълнени услуги по рисърч и проучване съгласно договор и протокол“, „изпълнени услуги по договор за търсене на локация и протокол“, „изпълнени услуги на основание договор за търсене на локация и протокол“ е отказан данъчен кредит в размер на 1 371 ,25 лв. за данъчен период месец април 2019 г. Доставчикът е дерегистриран на основание чл. 176 от ЗДДС. считано от 27.06.2019 г. Не са представени документи, от които да е видно как са формирани цените на услугите, нито е конкретизирано местоположението на локациите и подлежащото на заснемане ТВ предаване. За процесните периоди [фирма] не е имало лица, наети по трудово или по извънтрудово правоотношение.

По фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] с предмет „изпълнени услуги на основание договор и приемен протокол“, „услуги на основание договор и приемен протокол“, „услуги по договор от 25.09.2019 г. и протокол“ е отказан данъчен кредит в размер на 5 887.00 лв. за периодите юли, август, септември и октомври 2019 г. Не са представени документи, от които да е видно какви конкретни резултати са реализирани от извършване на услугите и как са формирани цените. През процесните периоди доставчикът е имал шест лица, наети на трудов договор, на длъжностите „монтър“, „сервизен техник“, „офис мениджър“, „системен оператор“, „машинен оператор“. За наетите лица са подавани декларации обр. 1 и обр. 6, но не са внасяни задължителни осигурителни вноски.

По фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] е отказан данъчен кредит в размер на 8 370,00 лв. за периодите февруари и март 2020 г. с предмет „услуга с основание договор и протокол“. В отделните фактури са конкретизирани датите на съответните договори. Доставчикът е представил с писмо, вх. №53-00-1750#3 от 04.08.2020 г. издадените на жалбоподателя фактури, осем договора за услуга, сключени за периодите от 18.01 .2020 г. до 05.03.2020 г., с разнообразен предмет - търсене на локация за заснемане на ТВ предаване, рисърч и разработка на сценарии за заснемане на кулинарно ТВ шоу, консултантски услуги по разработка, анализ и предложение за

зрителски интерес, времеви пояс и изображения по заснемане на ТВ кулинарно шоу. За процесните периоди доставчикът не е имал наети лица по трудово или извънтрудово правоотношение.

По фактури с предмет „консултантска услуга на основание договор и приеман протокол“ и „услуга и основание договор и приеман протокол“, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] е отказан данъчен кредит в размер на 6 516,00 лв. за месец март 2020 г. Договорите във всяка фактура са конкретизирани с посочване на датата на съответния договор. Доставчикът е deregистриран на основание чл. 176 от ЗДЦС, считано от 26.06.2020 г. С цел връчване на искане за представяне на документи са направени посещения на адреса за кореспонденция на дружеството. Не е открит негов представител или пълномощник. Искането е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. включително посредством изпращането му на обявените от доставчика електронни адреси. Документи не са представени. За процесния период [фирма] е имало наети десет работници и служители на трудов договор, на длъжностите „технически организатор“, „изпълнител“, „организатор продажби и реклама“. За лицата са подавани декларации обр. 1 и обр. 6, но не са внасяни задължителни осигурителни вноски.

При тези факти и обстоятелства във връзка със спорните доставчици ревизиращият екип е приел за недоказано реалното извършване на фактурираните услуги. Посочено е, че липсват конкретни данни, идентифициращи услугите по вид и обем, не са представени документи за начина на формиране на цените, не е ясно кои конкретно локации са издирени, за кои ТВ предавания, къде и във връзка с какво са провеждани кастинги, не са представени изготвени от изпълнителите концепции. Посочено е, че част от доставчиците са представили ведомости за заплати, но не и доказателства за квалификация на наетия персонал. Освен това за част от наетите работници и служители е констатирано, че са на длъжности, несъответстващи на вида на фактурираните услуги. Органите по приходите са посочили, че невнасянето на задължителни осигурителни вноски от доставчиците за наетите от тях лица е потвърждение за наличието на формално документирани трудови правоотношения при участие в схеми за измама с ДДС.

Досежно техническата обезпеченост на доставчиците е установено, че не разполагат със собствени или наети материални активи, например компютърни конфигурации, камери и фотоапарати, транспортни средства. Не е установено и това да са разполагали със собствени или наети обекти, от които реално да извършват дейност, нито са декларирали наличие на такива. При направените им проверки на адресите за кореспонденция не е установено наличие на обекти или офиси на тези дружества. Всички искания за представяне на документи са връчвани на електронен адрес.

Не са представени документи, от които да е видно конкретно кои от услугите по издадените му от доставчиците фактури за кои предавания и кои клиенти са били предназначени. Във връзка с фактурираните доставки за намиране на локации ревизиращите са посочили, че видно от клиентите на жалбоподателя, касае се за предавания, които се излъчват от студия с установено местоположение. Освен това са излъчвани в предходни години и имат

определени сценарии и концепция, а доставчиците, както и жалбоподателят не са представили изготвени такива.

В частта на ревизионния акт на облагането по ЗКПО

В хода на ревизията е извършено преобразуване на счетоводния финансов резултат на задълженото лице, както следва:

1. За данъчен период 2016 г. е деклариран данъчен финансов резултат - загуба, в размер на 13 918.95 лв. и дължим корпоративен данък в размер на нула лева. Предвид фактите и обстоятелствата, установени при направените насрещни проверки на [фирма], [фирма] и [фирма], ревизиращите приели, че е налице фактическия състав на чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 4 от ЗКПО. Преценили, че зад издадените от спорните дружества фактури реално не стои нищо. След като процесните фактури не обективират реално извършени сделки, те са преценени от органите по приходите като частни писмени документи с невярно съдържание и като такива, негодни да обосноват осчетоводяване на обективираните с тях разходи. На основание чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 4 от ЗКПО и чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО и чл. 22, ал. 1, т. 1 от ЗКПО в хода на ревизията счетоводният финансов резултат на жалбоподателя е преобразуван /увеличен/ със сбора от данъчните основи по фактури, издадени от описаните по-горе дружества, общо в размер на 61 565,00 лв.

За 2016 г. счетоводният финансов резултат на жалбоподателя е увеличен и със сума в размер на 514,16 лв. на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО. дружеството е осчетоводило разходи за закупуване на обувки и дрехи по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. Предвид липсата на доказателства закупените стоки да са предназначени за икономическата дейност на задълженото лице, направеният разход не е признат за данъчни цели. Вследствие извършените преобразувания на резултата, за 2016 г. с РА е определен данъчен финансов резултат - печалба, в размер на 29 571.51 лв. и е установен дължим корпоративен данък в размер на 2 957,15 лв., ведно с лихви в размер на 1 164.06 лв.

2. За данъчен период 2017 г. е деклариран данъчен финансов резултат – загуба в размер на 8 380,86 лв. и дължим корпоративен данък в размер на нула лева. Жалбоподателят е осчетоводил разходи по сметка 609 в размер на 1 008,33 лв. и по сметка 602 „Разходи за външни услуги" - 1 636,67 лв. Разходите са обективирани с фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет - колани, щеки, раница, шапка, от [фирма], ЕИК[ЕИК] - шапка и каска и от [фирма], ЕИК[ЕИК] – „бар-2бр.". Направен е извод, че липсват доказателства разходите да са свързани с дейността на жалбоподателя. Предвид това с посочените суми общо в размер на 2 645,00 лв. е увеличен счетоводният финансов резултат на дружеството на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО.

Въз основа на представените от жалбоподателя осчетоводявания е констатирано, че по сметка 602 са осчетоводени разходи в размер на 1 191.99 лв. като разходи по договор. Жалбоподателят е представил договор, сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК], съгласно който задълженият субект се е ангажирал да изработи концепция за реклама на къмпинг комплекс „О.", с която да покаже адаптиране на къмпинга за млади семейства, бебета и деца. Жалбоподателят

е представил фактура № 0...0508 от 15.10.2017 г., издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК] за закупуване на количка OSSARO, стол за кола и кош за количка. Същите са заведени в данъчния амортизационен план на дружеството и е начислена амортизация за периода в размер на 21.34 лв. Предвид липсата на доказателства за изпълнение на договора с [фирма] и липсата на издадена към това дружество фактура, органите по приходите са приели, че се касае за закупуване на предмети за лична употреба, както и за направени разходи по договор за изработване на концепция, чието изпълнение фактически не е налице. Ревизиращият екип е приложил разпоредбата на чл. 26, т. 1 от ЗКПО и е увеличил счетоводния финансов резултат на дружеството със сума общо в размер на 1 213,33 лв. /1 191.99 лв. + 21,34 лв. = 1 213,33 лв./.

Вследствие направените преобразувания на резултата за 2017 г. е определен данъчен финансов резултат - загуба, в размер на 4 522,53 лв. и е установен дължим корпоративен данък в размер на нула лева.

3. За данъчен период 2018 г. е деклариран е данъчен финансов резултат - загуба, в размер на 13 392.05 лв. и дължим корпоративен данък в размер на нула лева. Предвид извода за фиктивен характер на фактурираните от [фирма] и [фирма] услуги, ревизиращите са приели, че е налице фактическият състав на чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 4 от ЗКПО и чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО. С оглед това за 2018 г. счетоводният финансов резултат на жалбоподателя е преобразуван със сбора от данъчните основи по фактури, издадени от посочените дружества, възлизащ общо на 21 390.00 лв.

Жалбоподателят е осчетоводил разходи по сметка 602 общо в размер на 1 013.41 лв. по фактури за изработка и монтаж на щори, мека мебел, бебешки аксесоари и дрехи. Предвид липсата на доказателства по купките да са свързани с икономическата дейност на дружеството, със сбора от направените и осчетоводени разходи е преобразуван счетоводният финансов резултат на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО. На основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО счетоводният финансов резултат на жалбоподателя е преобразуван със сумата 1 141,45 лв. /1 013.41 лв. + 128.04 лв. = 1 141.45 лв./

Вследствие направените преобразувания, за 2018 г. с РА е определен данъчен финансов резултат печалба, в размер на 4616,93 лв. и е установен дължим корпоративен данък в размер на 461,69 лв., ведно с лихви в размер на 88.11 лв.

4. За данъчен период 2019 г. е деклариран данъчен финансов резултат - нула лева, след приспадане на загуба от източник в страната в размер на 50 959,38 лв. и дължим корпоративен данък в размер на нула лева. Счетоводният финансов резултат на жалбоподателя е преобразуван със сбора от данъчните основи по фактури, издадени от [фирма] и [фирма], общо в размер на 37 020.00 лв.

За същия период счетоводният финансов резултат на жалбоподателя е увеличен със сума в размер на 228,48 лв., представляваща данъчната основа по фактура, издадена от [фирма], ЕИК [ЕИК]. Закупената стока е детски стол за кола. Не е доказано разходът да е свързан с икономическата дейност на задълженото лице.

Вследствие направените преобразувания, за 2019 г. с Р А е определен

данъчен финансов резултат - печалба, в размер на 88 207.86 лв. и е установен дължим корпоративен данък в размер на 8 820,79 лв., ведно с лихви в размер на 786.58 лв.

Прието е заключение по допуснатата до изслушване съдебно –счетоводна експертиза, което съдът намира за обективно и безпристрастно.

Съдът кредитира експертното заключение заедно с устните уточнения и допълнения, направени от вещото лице в съдебно заседание, като обосновано, изготвено след като вещото лице се е запознало с всички приети от съда доказателства. Въз основа на извършения анализ на вещото лице, съдът прави изводът, че всички доставки са отразени в отчетните регистри по ЗДДС на доставчиците и на жалбоподателя. Издадените от доставчиците фактури са осчетоводени в счетоводството на жалбоподателя, но не по всички фактури са отразени и извършени плащания.

По делото няма доказателства за наличие на персонал от страна на доставчиците, управителите на дружествата също не са се осигурявали като лица, полагащи труд там.

По съществуто на спора следва да се има предвид, че механизмът на ДДС поставя като условие за възникване на правото на данъчен кредит установяване наличието на реална доставка по смисъла на чл. 6, чл. 8, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС като на датата на възникване на данъчното събитие по смисъла на чл. 25, ал. 1 ЗДДС възниква задължение за регистрираното лице да начисли данък и съответно свързаното с това право на получателя да ползва данъчен кредит.

Жалбоподателят, който е ревизирано лице, което твърди, че в негова полза е възникнало субективното материално право за приспадане на данъчен кредит, следва да установи по несъмнен начин реалността на доставките. За обосноваване на доставка на услуга, 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 прехвърлянето на резултата от получателя по доставката.

За нуждите на облагането по ЗДДС понятието услуга е дефинирано с разпоредбата на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Видно от цитираната правна норма, доставка на услуга е всяко извършване на услуга. При доставките на услуги е относимо изследване, дали при възлагане на услугата, страните са договорили по конкретен начин вида, количеството, качеството, единичната и общата цена на услугата и какви отделни компоненти формират договорената цена, защото единствено при индивидуализиране в достатъчна степен на възложената услуга може да се направи извод за наличие на реални търговски отношения с конкретен предмет и реално уговорени насрещни престации. Конкретният предмет е гаранция и за конкретно приемане на резултата от изпълнение на услугата. /В този смисъл т. 37 от Решение от 27.03.2014 г. С-151/13 Le R. d"Or и т. 40 от Решение на СЕС от 20. 062013 г. по дело С-653/2011/.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки и услуги по облагаема доставка. От

съдържанието на разпоредбата се налага извод, че стоките и услугите трябва да са фактически получени, за да може тази сума на данъка да бъде приспадната. В тази връзка ревизиращите органи правилно са изследвали реалността на доставката и са извършили всички възможни процесуални действия по ДОПК с цел събиране на максимален обем доказателства.

Правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, който включва и начисляването на ДДС по издадените от доставчика на получателя фактури, за което по делото не се спори, че е изпълнено. Липсата обаче на реално осъществена доставка, дори да са изпълнени всички останали законови изисквания, никога не води до възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. Услугата подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение, в рамките на което са разменени конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя. Следва да се прецени резултатът, който е предаден, съответства ли на възложеното, какви трудови и материални ресурси са ползвани от доставчика и направените във връзка с тях разходи /т. 40 от Решение от 20 юни 2013 г. по дело С-653/11 г./. В случая такава конкретна информация не се съдържа, въпреки предоставената възможност за ангажиране на доказателства в тази връзка.

Изводът, който следва е, че системата на облагане с ДДС изисква наличието на реални търговски сделки и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест само действително извършваните икономически дейности.

Приетите като писмени доказателства договори и приемо –предавателни протоколи имат изключително формален характер и чрез тях не би могло да се установи каква по характер и обем е извършената работа. Не могат да бъдат персонализирани и лицата, за които се твърди, че са изпълнили предмета на договора. Липсват доказателства и за извършени плащания по всички спорни доставки. Редовно воденото счетоводство от жалбоподателя и коректното отразяване на доставките в счетоводството му не са достатъчни като доказателства, за да обосноват извода, че реално е уговорил и получил доставки на услуги от процесните доставчици.

Жалбоподателят е претендирал право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от дружества, които също не ангажират достатъчно доказателства, касаещи спорните доставки и не притежават необходимия ресурс за тяхното изпълнение. Изборът на посочените доставчици не е извършен на база обективни търговско-икономически критерии. Целта не е била предоставяне, съответно получаване на услуги, а само съставяне на данъчни документи, които да осигурят възможност за ползване на право на данъчен кредит за съответните периоди и намаляване на счетоводния финансов резултат на жалбоподателя. Това от своя страна представлява злоупотреба с право, чиято цел е неправомерно ползване на право на приспадане на данъчен кредит от страна на ревизиращия субект, който като получател по спорните фактури не е възможно да не знае, че те не документират реални доставки.

Доказателствената задача на жалбоподателя като ревизирано лице, което твърди, че в негова полза е възникнало субективното материално право за

приспадане на данъчен кредит, е била да установи по несъмнен начин обема, вида и стойността на фактурираните услуги, тяхното действително изпълнение и използването им за последващи облагаеми доставки в рамките на дейността му. В случая тази доказателствена задача не е изпълнена и жалбоподателят не е опровергал изводите на ревизиращия екип, досежно фактурите, издадени от спорните доставчици.

При извършените проверки на място на спорните доставчиците, с цел проверка на счетоводната им и търговска документация, не са открити техни представители или пълномощници.

[фирма] е регистриран на несъществуващ адрес за кореспонденция. С Протокол №1632507 от 05.08.2020 г. е установено, че на декларирания адрес в [населено място], [улица], се намира незастроен парцел с метална ограда. Не е налице и разменена между страните кореспонденция преди подписване на договорите и по време на изпълнението им. Буди недоумение обстоятелството по какви причини жалбоподателят иска от доставчика през месец октомври 2020 г. да му представи информация за локации, каквато би следвало да му е представена към датата на издаване на фактурите - месец март 2020 г.

Видно от представените договори и констативни протоколи, подписани между жалбоподателя като възложител и [фирма] като изпълнител се касае за бланкетни по съдържание документи. Договорени са услуги по консултация и търсене на локация за заснемане на ТВ предаване, а също рисърч и проучване за заснемане на ТВ предаване. За кое точно ТВ предаване се касае няма данни и не е посочено. Възложителят се задължава да осигури на изпълнителя необходимата конструктивна и технологична документация и изисквания за местоположение. Въпреки, че наличието на такава документация и изисквания са изрично договорени, те не са представени и от двете страни. Би следвало да съществуват и да са налице при намерение за фактическо осъществяване на договорните отношения. Липсата им свидетелства за неналичие на такова намерение. Индикация за формалния характер на договарянето е и включване на неотнормирани клаузи към спецификата на конкретните услуги. Бланкетното съдържание на договорите е възпроизведено и в така наречените констативни протоколи, подписани между същите страни. В протокол от 29.05.2018 г. е посочено, че се подписва за отчитане на свършена работа по консултация и предложение - търсене на локация за заснемане на ТВ предаване. Като наименование е посочено - за периода 01.05.2018 г. - 29.05.2018 г., предложени и огледани 4 локации х 660.00. вложен труд - 2 640.00 лева. Не е посочено конкретното ТВ предаване, не са конкретизирани огледаните локации и не са представени формулирани предложения и резултати от огледите, каквито би следвало да са изработени в резултат на извършената услуга и да са материализирани на хартиен или електронен носител.

Със същото бланкетно съдържание са и представените договори, сключени между жалбоподателя като възложител и [фирма] като изпълнител. Възложителят е приел и потвърдил на изпълнителя качествено и в срок извършеното изработване на концепция за телевизионно предаване, включващо проучване на пазара. Изработената концепция не е представена

от жалбоподателя. В протокола няма данни за кое ТВ предаване е предназначена. Няма доказателства кой пазар е проучен, за какъв период от време, какви резултати са установени вследствие това и във връзка с какво е правено проучване.

С подписан между страните приемо-предавателен протокол от 20.09.2016 г. е предадена извършена работа по търсене на локации за телевизионно предаване - отново неизвестно кое, 5 бр. локации по 440.00 лв. - не са посочени. С договора от 01.08.2016 г. е договорена изработка на концепция за телевизионно предаване, включващо проучване на пазара. Няма данни кое е предаването? Кой пазар подлежи на проучване? Стойност на услугата не е договорена. жалбоподателят, като възложител, се е съгласил да му бъде изработена концепция за ТВ предаване - неизвестно кое, и на неизвестно каква цена. Сключване на договор с неопределяеми предмет и цена не свидетелства за действителни намерения за реализиране на търговска сделка. Касае се за формално изготвен документ, който да послужи при извършване на ревизия, но не и за да регулира реални търговски отношения.

Сходни на горните изводи следват и след проверка на представените документи във връзка с доставчика [фирма]. Налице е Договор за услуга от 01.11.2016 г., сключен между ревизирия субект, като възложител и доставчика, като изпълнител. Договорено е извършване на консултантска услуга по намиране на локации за снимачни площадки за заснемане на телевизионно предаване. Предаването не е уточнено, нито са договорени конкретни параметри на услугата. Няма уговорки, от които да е видно в кои райони да се търсят снимачни площадки и на какви изисквания да отговарят. Едновременно с това с т. 2.1. от договора страните са се споразумели за размера на дължимото възнаграждение при точно изпълнение на възложената услуга. При липса на конкретни параметри не е ясно кое изпълнение може да се прецени като точно. С приемо-предавателни протоколи от 17.12.2016 г. и от 22.12.2016 г., подписани между жалбоподателя и [фирма] са приети консултантски услуги по намиране на локации за снимачни площадки - 10 бр. Локациите не са посочени и не става ясно по двата протокола за едни и същи локации ли се касае или за различни такива.

С Договор за услуга от 01.11.2016 г., същите страни са договорили изпълнителят да извърши услугата „Концепция за телевизионно предаване“. Предаването не е посочено. Не са постигнати и договорености относно евентуалното му съдържание или насоченост. Не е представена и изготвената от изпълнителя концепция. Приложени и подписани са между страните приемо-предавателни протоколи от 30.11.2016 г. и от 06.12.2016 г., с които са приети изработени концепции за ТВ предаване. Предаването не е посочено, не е ясно дали концепциите са за едно и също или за различни предавания, изработените концепции не са представени от жалбоподателя.

Договор от 12.06.2019 г., Договор от 14.07.2019 г., Договор от 17.08.2019 г. и Договор от 25.09.2019 г., сключени между ревизирия субект, като възложител и [фирма], като изпълнител са с един и същи предмет - търсене на локация за заснемане на ТВ предаване. Не е посочено предаването, нито са конкретизирани изисквания, на които да отговарят локациите.

Идентично съдържание се вижда и в подписаните между страните Договор от

25.06.2019 г. и Договор от 20.07.2019 г. със съвпадащ си предмет - услуга по консултация и предложение - рисърч и проучване за заснемане на ТВ предаване. С приложени констативни протоколи от 23.07.2019 г. и от 21.08.2019 г. е отчетена свършена работа по консултация и предложение - рисърч и проучване за заснемане на ТВ предаване, наименование: за периода 25.06.2019 г. - 23.07.2019 г., съответно - за периода 20.07.2019 г. -21.08.2019 г., проучване и рисърч 25 часа x 170,60 лв.. съответно 25 часа x 169,00 лв. Няма данни кои са предаванията, за едни и същи предавания ли се касае, къде са проведени проучванията и какви са резултатите.

Съобразно сключения между жалбоподателя и [фирма] Договор от 15.09.2018 г. услугата е консултация и предложение - рисърч и проучване за заснемане на ТВ предаване. Предаването не е конкретизирано. Приложен е протокол за проучване и рисърч 20 часа x 81,25 лв., но не и доказателства за предоставен на жалбоподателя резултат от проучването, няма данни къде е проведено, в какво се състои, какво е установено вследствие извършеното проучване.

Фактурирани са изпълнени услуги от [фирма] на основание договор и приеман протокол, са представени три договора, идентични по съдържание с описаните по-горе във връзка с доставчика [фирма]. Съгласно договорите от 21.09.2018 г. и от 04.10.2018 г., т. I. 1. договорените услуги са: консултация и предложение - търсене на локация за заснемане на ТВ предаване. Налице са констативни протоколи за приемане на локациите. в които също не е посочено нито ТВ предаването, нито местонахождението на локациите.

Аналогични документи са представени като подписани между жалбоподателя като възложител и доставчиците [фирма] и [фирма] като изпълнители.

Жалбоподателят не е предоставил консултантските разработки като доказателство за изпълнение на договорите. Не е ясно и към кое точно кулинарно шоу са относими, а също дали се касае за едни и същи услуги, приети и фактурирани неколкократно във връзка с представените договори, сключени с [фирма]. Услугите по Договор от 11.02.2020 г., Договор от 25.02.2020 г. и Договор от 05.03.2020 г., с предмет - услуга по рисърч и разработка сценарии за заснемане на ТВ кулинарно шоу са приети с Констативен протокол от 13.03.2020 г., Констативен протокол от 27.03.2020 г. и Констативен протокол от 31.03.2020 г., в които е възпроизведен предмета на договорите. Няма данни за кулинарното шоу, нито са представени разработени сценарии, чиято разработка според всеки от протоколите е отнел на доставчика 150 часа.

Не са представени първични и вторични счетоводни документи в хода на извършената насрещна проверка на [фирма]. Липсва информационна следа за отразяване на спорните доставки на услуги в неговото счетоводство. Изготвеното до него искане е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, поради неоткриването му на адреса за кореспонденция. На доставчика е издаден ревизионен акт, с които са установени данъчни задължения по ЗДДС. Същият е относим към процесните периоди и може да послужи като допълнително доказателство в процеса. Няма никаква индикация за възникнали облигационни правоотношения между доставчика и ревизираното лице и за постигнат резултат от фактурираните услуги. Не се предоставят данни за

намерени локации за снимачни площадки, за разработени концепции за ТВ предавания, за организирани кастинги. Няма данни, че заетият персонал при доставчика може да осъществи тези специфични по вид услуги, както и че реално ги е извършил в полза на ревизирания субект. Фактурите не са придружени с каквито и да било съпроводителни документи, в т. ч. и за плащане по доставките. Жалбоподателят също не ангажира доказателства, с които да обори изводите на ревизиращите органи за липса на реални доставки на услуги по фактурите, издадени от този доставчик.

Съдът намира, че на жалбоподателя законосъобразно е отказано право на приспадане на данъчен кредит по описаните в РД фактури. Налице е постоянно и за дълъг период от време ползване от лицето на фактури с невярно съдържание, зад които реално не стои нищо. При наличие на фиктивно фактуриране добросъвестността на ревизираното лице е изключена. Същото е знаело или не е имало как да не знае, че сделките, с които обосновава правото си на данъчен кредит, са част от злоупотреба. Използването от получателя с цел упражняване на право на данъчен кредит на фактури с невярно съдържание се третира от съдебната практика като данъчна измама. Участниците в сделки с фиктивно фактуриране не могат да се позовават на принципите на пропорционалност, правна сигурност и защита на оправданите правни очаквания. С оглед това Р А в тази му част следва да се потвърди.

В частта по ЗКПО

С разпоредбата на чл. 16 от ЗКПО са определени случаите, при които за целите на данъчното облагане се счита, че определени сделки са сключени в отклонение от данъчно облагане, както и начина на регулиране на това отклонение. Съгласно чл. 1 б. ал. 2, т. 4 от ЗКПО, отклонение от данъчното облагане е и начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. Установяване наличието на фактическия състав на чл. 16. ал. 2, т. 4 от ЗКПО се извършва по реда и с доказателствените средства, регламентирани в ДОПК. Процесуалният закон не прави разграничение между доказване за целите на ЗДДС и за целите на ЗКПО. Обосновано органите по приходите са приложили разпоредбите на чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 4, и чл. 26. т. 2 във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО.

Въпреки че дружеството разполага с фактури, не е доказало, че те отразяват вярно стопанските операции. Това налага извода, че в счетоводството му са извършени неверни счетоводни записвания и в резултат на това неправилно са осчетоводени разходи със сбора от данъчните основи по процесите фактури. Предвид вида на фактурираните стоки съдът намира за недоказано същите да са били предназначени и използвани за икономическата дейност и да са били необходими за търговски сделки на ревизирания субект. С оглед това РА следва да се потвърди и в тази му част.

В частта на определените задължения за лихви за периодите, за които няма корекции на декларираните резултати по ЗДДС - месеците юли и октомври 2016 г. и месец юни 2019 г., дължими лихви общо в размер на 555,95 лв. се установява, че са начислени вследствие направени корекции на резултатите за предходни периоди, при които е деклариран данък за възстановяване, а в хода на ревизията е установен данък за внасяне. С оглед това на лицето не е

признат данък за приспадане и върху внесената по-малко от дължимата за периода сума са начислени лихви.

За данъчен период месец юни 2016 г. е направена корекция на декларирания от жалбоподателя резултат по ЗДДС като вместо данък за възстановяване в размер на 2,97 лв. е определен данък за внасяне в размер на 1 197,03 лв.

За следващия данъчен период - месец юли 2016 г., за който не е налице корекция на резултата, жалбоподателят е декларирал данък за внасяне в размер на 106,87 лв., но е внесъл данък в размер на 103.90 лв. /106.87 лв. - 2.97 лв. = 103.90 лв./. Тъй като сумата 2,97 лв. не е призната за приспадане, върху нея е начислена лихва в размер на 1,36 лв. На същото основание са начислени лихви и за периодите октомври 2016 г. и юни 2019 г.

Фактите и обстоятелствата, установени в частта на облагането по ЗДДС, обуславят законосъобразното увеличение на счетоводния финансов резултат на дружеството и в частта на облагането по ЗКПО. Симулативното фактуриране на разходи, за които липсва документална обосновааност, представлява сключване на сделки с цел отклонение от данъчно облагане, каквато е хипотезата на чл. 1 б, ал. 2, т. 4 от ЗКПО. Нормата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО не допуска признаване за данъчни цели на разходи, които не са документално обосновани. Липсата на убедителни доказателства, ангажирани от страна на жалбоподателя, посредством които да се установи верността на спорните фактури, обосновава извода, че са налице формално изготвени такива.

Действително, както решаващият орган е посочил, недоказано е твърдението на жалбоподателя, че фактурираните доставки са ползвани за извършване на последващи облагаеми доставки. След като във всички представени във връзка с доставчиците книжа - договори, протоколи и справки, липсват данни за клиентите, чиито документи са обработени, на какъв носител, количеството на изработените и подадени декларации и архивирани документи, спорните фактури не могат да бъдат обвързани с извършени от ревизираното лице последващи облагаеми доставки. Видно от приложените документи по преписката, не са представени ценови оферти, поръчки/заявки или друга разменена кореспонденция между страните. От доставчиците не са представени документи за съпътстващите разходи. Нормалният стопански оборот и предвидимата икономическа логика на отношенията между добросъвестни търговски субекти предполага сключването и изпълнението на договори с ясно конкретизиран предмет на доставка - какво точно следва да бъде извършено, обект, на който ще се извършват дейностите, фиксирана цена, срокове и съответни клаузи, указващи какво следва за всяка от страните, при неизпълнение на договореното. Твърденията, че услугите, предоставени от доставчиците, могат да бъдат обвързани с последващи доставки, не кореспондират с представените доказателства, които не конкретизират клиентите на ревизираното лице.

С оглед установеното, настоящата инстанция счита, че наличието на възможност конкретният доставчик да изпълни фактурираните доставки на услуги, не е доказано.

Съдът при изложените по-горе мотиви, приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган, в предвидената от закона форма, при липса на

допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила и при съответствие с материално –правните разпоредби и целта на закона, поради което жалбата следва да се отхвърли като неоснователна, както в частта на установените допълнителни задължения по ЗДДС, така и в частта на установените допълнителни задължения за корпоративен данък по ЗКПО за 2018 г.

С оглед изхода на делото разноски се дължат на ответника, които са своевременно поискани на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК.

Съгласно чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 /2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения следва да бъде присъдено възнаграждение за юрисконсулт в размер на 2 389,16 лв.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 1 и пр. 4 от ДОПК, Административен съд София град, I отделение, 21 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р-22221020003519-091-001 от 15.02.2021 г., издаден от Т. П. Н. - орган, възложил ревизията, и Ц. Г. Р. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1229/13.8.2021 г. на директора на дирекция ОДОП - С. при ЦУ на НАП, с който са направени корекции на декларираните резултати по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 38 735,25 лв. и са определени лихви за забава в размер на 8 958,28 лв. и са установени задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ над декларирания в размер на 12 239,63 лв. и задължения за лихви в размер на 2 038,75 лв.

ОСЪЖДА [фирма] да заплати на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при ЦУ на НАП сумата от 2 389,16 /две хиляди триста осемдесет и девет лева и шестнадесет стотинки/ лева разноски за юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване в 14- дневен срок от съобщаването му на страните пред Върховния административен съд на Република България.

СЪДИЯ: