

РЕШЕНИЕ

№ 4030

гр. София, 19.06.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 45 състав,
в публично заседание на 09.05.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгени Стоянов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **2807** по описа за **2022** 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/, във вр. с чл. 145 – 178 от Административнопроцесуалния кодекс /АПК/.

Образувано е по жалба на "Бългериън Фиш Фармс" ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], вх. 1, ет. 1 ап. 5, с електронни адреси: [електронна поща]; [електронна поща] и [\[електронна поща\]](#), чрез Н. И. В., в качеството на управител и адв. А. Ч., упълномощено лице, срещу РА № Р 22002221000194 – 0912 – 001 / 15.12.2021 г. издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията, и А. А. Н. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 405 / 17.03.2022 г. на Директора на Дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП.

В жалбата се поддържа, че РА е незаконосъобразен. Намира, че издадената Заповед за възлагане на ревизията № Р – 22002221000194 – 020 – 001 / 12.01.2021 г., издадена от Началник сектор Г. М. при ТД на НАП за нищожна. В настоящия случай е образувано ревизионно производство за установяване на задължения по ЗДДС на 12.10.2021 г. и то трябва да е допустимо за период от м. 01.2016 г. до м. 01.2021 г. Съгласно чл. 46, ал. 1 ЗНА правните норми и разпоредби трябва да се тълкуват пряко, спрямо точния им смисъл. В хода на ревизионното производство субектът е бил лишен от правото по чл. 17, ал. 2 ДОПК и чл. 34, ал. 1 АПК, вр. § 2 от ДОПК. Не е могъл да се запознае с ревизионното производство. Не са извършени необходимите действия от страна на приходната администрация за събиране на релевантните доказателства. Не са приобщени доказателства, които са изброени изчерпателно в жалбата. Конкретно е

посочено, че в ревизията на „Геос Трейд Къмпани“ ЕООД се признават за реални доставките към „Бългериън Фиш Фармс“ ЕООД, а в ревизията на последното дружество – същите доставки не се признават за реални. Не са приобщени материали по ПУФО. По отношение на доставките на „Златен Грифон“ ЕООД не са извършени от страна на приходните органи проверки в ИСУН относно конкретни писмени доказателства, за да се формира убеждение за реалността на извършените доставки. Неправилно, според посоченото в жалбата, се търси връзка между плащането по извършените доставки на услуги между „Златен Грифон“ ЕООД и адв. Ч., от една страна, и реално извършени действия по изпълнение и реалност на доставката, от друга. Игнорирани са доказателства относно професионалната компетентност на адв. Ч.. Неправилно са тълкувани разпоредбите на чл. 68 и сл. от ЗДДС. В жалбата изчерпателно са изброени доказателствата, които съществуват между „Бългериън Фиш Фармс“ ЕООД и „Златен Грифон“ ЕООД. Иска се от съда отмяна на ревизионния акт. Претендира се направените в производството разноски.

Ответникът – Директор на дирекция ОДОП при ТД на НАП, чрез своя процесуален представител юрисконсулт М., иска от съда да постанови решение, с което да отхвърли жалбата. Счита същата за неоснователна и недоказана. Намира, че претендираното адвокатско възнаграждение е прекомерно. Освен това не се представят доказателства за неговото плащане, поради което моли съда да не се уважава искането за присъждане. Претендира юрисконсултско възнаграждение съобразно Наредба № 1 за минималните размери в размер на 3290 лв. (три хиляди двеста и деветдесет лева).

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не изпраща представител за участие в съдебното производство, не изразява становище по съществуващото на спора.

Административен със С. – град, Първо отделение, 45 – ти състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002221000194-020-001 от 12.01.2021 г. е възложено извършването на ревизия на „БЪЛГЕРИЪН ФИШ ФАРМС“ ЕООД за установяване на задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/ за данъчни периоди юни, юли, ноември и декември 2015 г. и месец април 2016 г. Заповедта е връчена на 14.02.2021 г. по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК, на обявения от дружеството електронен адрес [[електронна поща](#)]. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от датата на връчване тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 14.05.2021 г. По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК срокът е продължен до 14.07.2021 г. със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22002221000194-020-002 от 14.05.2021 г. и Заповед за изменение на ЗВР №Р-22002221000194-020-003 от 11.06.20 г., връчени електронно на 12.06.2021 г. Заповедите по хода на производството са издадени от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен 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-22002221000194-092-001 от 08.10.2021 г., връчен електронно на 23.10.2021 г., ведно с доказателствата. По реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено възражение, депозирано в ТД на НАП С. с вх. №Р-22002221000194-В.-001-И от 06.11.2021 г.

Възражението е преценено от органите по приходите като неоснователно. Ревизията

приключва с Ревизионен акт /РА/ № Р-22002221000194-091-001 от 15.12.2021 г., издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията и А. А. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 29.12.2021 г.

Ревизията, предмет на съдебен контрол, е повторна за спорните периоди и вид задължение. Възложена е в изпълнение на указанията, дадени с Решение № 1955 от 22.12.2020 г. на директора на дирекция ОДОП С.. С решението е отменен и върнат за нова ревизия РА № 22220419004222-091-001 от 24.09.2020 г., издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията, и В. И. С. – ръководител на ревизията.

Констатирано е, че упражнявана дейност от дружеството през ревизираните периоди е проектиране на производствени сгради в сектор „Земеделие“, инвестиционно консултиране на корпоративни клиенти, търговско представителство на чужди юридически лица от ЕС, разработване и внедряване на технологии за производство и преработка на аквакултури, оценка на инвестиционни проекти, финансирани със средства на Европейския фонд за гарантиране на земеделието. Направена е констатация, че за целта жалбоподателят е имал необходимата материална и кадрова обезпеченост.

В хода на ревизията 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 издадения РА.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, по електронен път, на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения № Р-22002221000194-040-001 от 25.05.2021 г. В отговор са представени документи, описани в РД.

На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на доставчиците „ЗЛАТЕН ГРИФОН“ ЕООД и „ТЕОС ТРЕЙД КЪМПАНИ“ ЕООД. За резултатите са съставени протоколи за извършени насрещни проверки.

На основание чл. 57 от ДОПК са изготвени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от трети лица – от Я. С. В., в качеството на наемодател на задължения субект и от адвокат А. С. Ч..

С Протокол № 1726813 от 08.10.2021 г. са присъединени доказателства, събрани при предходната ревизия на жалбоподателя, приключила с РА № 22220419004222-091-001 от 24.09.2020 г., както и Протокол № 1528752 от 07.02.2020 г. от извършена проверка на „БЪЛГЕРИЪН ФИШ ФАРМС“ ЕООД, приключила с Протокол № П-22220417022503-073-001 от 26.04.2017 г. и представени от доставчиците в хода на проверката документи и писмени обяснения.

След анализ на събраните доказателства органите по приходите са приели, че на жалбоподателя не се следва право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „ЗЛАТЕН ГРИФОН“ ЕООД и „ТЕОС ТРЕЙД КЪМПАНИ“ ЕООД, предвид липса на предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, а именно липса на доказателства за реално осъществяване на фактурираните доставки. С оглед това на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит, както следва:

1. Отказано право на данъчен кредит в размер на 17 600,00 лв. за ревизираните данъчни периоди юни, юли, ноември и декември 2015 г. по фактури №[ЕГН] от 26.06.2015 г., №[ЕГН] от 28.07.2015 г., №[ЕГН] от 25.07.2015 г., №[ЕГН] от 25.11.2015 г., №[ЕГН] от 07.12.2015 г. и №[ЕГН] от 28.12.2015 г., издадени от „ЗЛАТЕН

ГРИФОН“ ЕООД.

С Протокол за извършена насрещна проверка №22221121078681-141-001 от 11.06.2021 г. е констатирано, че доставчикът не е представил документи в отговор на връченото му по електронен път Искане за представяне на документи и писмени обяснения, касаещи спорните доставки. Установено е, че при предходната ревизия на жалбоподателя „ЗЛАТЕН ГРИФОН“ ЕООД е дало писмени обяснения, в които е заявило, че изисканите му документи вече са били представени при предхождаща ревизията проверка на клиента „БЪЛГЕРИЪН ФИШ ФАРМС“ ЕООД.

В хода на настоящата ревизия органите по приходите са констатирани, че при проверката на доставчика, за която е съставен Протокол за извършена насрещна проверка №П-22220317042206-141-001 от 31.03.2017 г., дружеството е дало писмено обяснение. Посочило е, че фактурираните доставки са с предмет - консултантски услуги по изграждане на инсталация на хлорела /500 тона годишно/ и инсталация за скариди и модернизиране на рибарник. Представени са пет договора, сключени с жалбоподателя, съответно от 02.02.2015 г., от 09.03.2015 г., от 01.05.2015 г., от 08.06.2015 г. и от 07.10.2015 г. Извършилите проверката органи по приходите са констатирани, че доставчикът не е представил издадените на клиента фактури, не са представени разплащателни и счетоводни документи, нито документи, от които да е видно кои са конкретните изпълнители на консултантските услуги. Не е представена и обективираща услугите документация.

След проверка в информационната система на НАП в хода на ревизията е установено, че считано от 18.05.2016 г. „ЗЛАТЕН ГРИФОН“ ЕООД е deregистрирано на основание чл. 176 от ЗДДС – във връзка с данъчни нарушения и предотвратяване на данъчни измами. По отношение на кадровата му обезпеченост е констатирано, че за периода на издаване на фактурите е имало два лица на трудов договор, на длъжност „технически сътрудник“. Дружеството не е подавало справки по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за изплатени суми на физически лица по извънтрудови правоотношения. Установено е, че в подадената от „ЗЛАТЕН ГРИФОН“ ЕООД годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ е декларирана дейност - отдаване под наем и оперативен лизинг на оборудване и екипировка за спорт и развлечения, която не съответства на фактурирания предмет на доставка към жалбоподателя.

От своя страна ревизираното лице, както в настоящата, така и при предходната ревизия е представило процесните фактури, сключените с доставчика договори, както и приемо-предавателни протоколи, в които са описани дейностите по съответните договори. Съгласно договорите „ЗЛАТЕН ГРИФОН“ ЕООД е приело да извърши консултации по изготвяне на различни проекти, в т.ч. изготвяне на договори и набор на проектна документация за кандидатстване, съобразно действащото национално законодателство и действащи нормативни актове на Европейския съюз /ЕС/, а именно: „Изграждане на инсталация за производство на 500 т. годишно на хлорела“, „Проект за проектиране и изграждане на инсталация за черупчести /скариди/ -15 т. годишно“, „Проект за участие в оцен. комисии по ОПРСР“ и „Проект Реконструкция и модернизация на рибарник и разработване на проект за яхтено пристанище Трансмарино, [населено място]“. С Договор от 08.06.2015 г. изпълнителят е приел да извършва периодична консултантска дейност в областта на икономиката и данъчното законодателство, да извършва икономически анализи и прогнози, да изготвя бизнес проекти, относно предстоящи инвестиционни намерения на възложителя в

страната и чужбина.

От страна на жалбоподателя са представени и договори с негови клиенти /възложители/, имащи за предмет дейности, аналогични на възложените от него на „ЗЛАТЕН ГРИФОН“ ЕООД, както и издадени продажни фактури към клиенти. В писмени обяснения управителят Н. В. е посочил, че правните и икономически консултации са извършвани лично от адвокат Ч. и той е лицето, предало документацията. За доказване на плащанията са представени банкови извлечения. Представена е също Справка за реализирани последващи доставки.

След съпоставка на процесните първични счетоводни документи с фактурите, издадени от жалбоподателя към негови клиенти, органите по приходите са установили, че фактурите за извършени от ревизираното лице продажби са от дати, предшестващи тези на фактурите за покупки, издадени от „ЗЛАТЕН ГРИФОН“ ЕООД. Например във връзка с Договор от 02.02.2015 г. „ЗЛАТЕН ГРИФОН“ ЕООД е издало на жалбоподателя фактури № [ЕГН] от 26.06.2015 г. и № [ЕГН] от 25.07.2015 г. Издадените от задължения субект на клиентите му фактури са, както следва: към клиента „ЕКО ЕСЕТРА“ ООД, ЕИК[ЕИК] - фактура № [ЕГН] от 10.03.2015 г., към клиента „КЕЛП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] - фактура № [ЕГН] от 07.04.2015 г. Във връзка с Договор от 09.03.2015 г. доставчикът е издал на жалбоподателя фактура № [ЕГН] от 28.07.2015 г., а последният от своя страна е издал на клиента „ГАРЛЕНЕ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] фактура № [ЕГН] от 20.07.2015 г. Относно Договор от 07.10.2015 г. „ЗЛАТЕН ГРИФОН“ ЕООД е издало на ревизираното лице фактура № [ЕГН] от 07.12.2015 г., а то от своя страна е издало на ИЗПЪЛНИТЕЛНА АГЕНЦИЯ ПО РИБАРСТВО И АКВАКУЛТУРИ /ИАРА/, ЕИК[ЕИК] фактура № 00000000018 от 01.12.2015 г. Във връзка с Договор от 08.06.2015 г. „ЗЛАТЕН ГРИФОН“ ЕООД е издало на жалбоподателя фактура №[ЕГН] от 28.12.2015 г., а към клиента „РИБЕНАТА ФЕРМА“ АД, ЕИК[ЕИК] задълженото лице е издало фактура № [ЕГН] от 10.06.2015 г. По Договор от 01.05.2015 г. доставчикът е издал на жалбоподателя фактура № [ЕГН] от 25.11.2015 г. Към клиента „РИБЕНАТА ФЕРМА“ АД задълженият субект е издал фактура № [ЕГН] от 10.06.2015 г., а към клиент ОБЩИНА Т. не е издадена продажна фактура, налице е само сключен договор. В тази връзка ревизиращите са посочили, че задълженият субект първо е фактурирал изпълнение на доставки към клиентите и едва впоследствие се е явил получател на предназначените за тях услуги.

Констатираните несъответствия, съпоставени с липсата на доказателства за кадрова обезпеченост на доставчика, са формирали извод за недостоверност на процесните фактури. Ревизиращият екип е приел, че първичните счетоводни документи не отразяват вярно стопанските операции и зад тях реално не стои нищо, което е известно или няма как да не е известно на жалбоподателя. Посочено е и това, че липсват доказателства, от които да е видно приемане на резултатите от консултантските услуги и няма документи, обективиращи извършване на посочените в договорите дейности.

С възражението срещу РД жалбоподателят е ангажирал изходящи от доставчика доказателства, целящи да установят наличието на търговски и финансови взаимоотношения на „ЗЛАТЕН ГРИФОН“ ЕООД с адв. Ч., сочен като изпълнител на договорените дейности. Представен е Договор за текуща правна помощ от 09.10.2014 г., съгласно който адвокатът приема да осъществява текуща консултантска помощ на „ЗЛАТЕН ГРИФОН“ ЕООД срещу възнаграждение. Не са представени доказателства

за заплащане на услугите от страна на възложителя. От своя страна при направената му проверка, в отговор на Искане за представяне на документи № Р-22002221000194-041-002 от 29.06.2021 г., адв. А. Ч. е дал писмени обяснения, депозиращи в ТД на НАП С. с вх. №К.-3806 от 20.07.2021 г. Заявил е, че е изпълнител на консултантските услуги, но доказателства за това няма да предостави, доколкото НАП вече разполага с тях, тъй като такива са били представени при извършените му три ревизии като физическо лице.

2. Отказано право на данъчен кредит в размер на 3 040,00 лв. за данъчни периоди ноември 2015 г. и април 2016 г. по фактури №[ЕГН] от 23.11.2015 г. и № [ЕГН] от 28.04.2016 г., издадени от „ТЕОС ТРЕЙД КЪМПАНИ“ ЕООД.

Фактурите са за извършване на строително-монтажни работи /СМР/.

С Протокол за извършена насрещна проверка № П-№22002321078337-141-001 от 21.06.2021 г. е установено, че при направени посещения на адреса за кореспонденция на доставчика с цел връчване на искане за представяне на документи, не е открит негов представител или пълномощник. Искането е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Документи не са представени.

По данни от информационната система на НАП е констатирано, че „ТЕОС ТРЕЙД КЪМПАНИ“ ЕООД е дерегистрирано на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 02.06.2017 г.

За периодите на издаване на фактурите на дружеството е извършена ревизия, приключила с Ревизионен акт № Р-22002317001707-091-001 от 31.10.2017 г. В хода на ревизията не са ангажирани никакви счетоводни и търговски документи и регистри. Ревизиращите са приели за недоказано реалното извършване на търговска дейност от „ТЕОС ТРЕЙД КЪМПАНИ“ ЕООД.

В хода на извършената ревизия, предмет на съдебен контрол по настоящото дело, жалбоподателят е представил спорните фактури и сключен с доставчика Договор от 20.11.2015 г., с предмет - извършване на СМР с труд и материали на изпълнителя, по-конкретно ремонт на офис, включващ дейности по изграждане на конструкция от гипсокартон, товарене, разтоварване, разнасяне и транспорт на строителни материали и отпадъци, замазка и шпакловка. Обект на ремонта е нает от жалбоподателя офис, находящ се в [населено място], [улица]. Приложени са документи за плащане по банков път. Представен е Договор за наем от 23.07.2015 г., сключен между задължения субект като наемател и Я. С. В. като наемодател. Установено е, че съгласно чл. 1 от договора за наем имотът се отдава на наемателя с приемо-предавателен протокол с опис, представляващ неразделна част от наемния договор и удостоверяващ състоянието на обекта при неговото наемане. Такъв не е представен. Ревизиращите са констатирани, че липсва и предоставено от наемодателя и изискуемо съгласно договора писмено съгласие за извършване на ремонтни дейности от наемателя.

Предвид липсата на посочените документи и с оглед указанията, дадени с

Решение № 1955 от 22.12.2020 г. на директора на дирекция ОДОП С., в хода на извършената данъчна ревизия е инициирана насрещна проверка на наемодателя Я. С. В.. За целта е изготвено искане за представяне на документи, изпратено на деклариран от лицето електронен адрес за кореспонденция, както и по пощата с обратна разписка, върнато с отбелязване „няма никой на адреса“. Документи не са представени.

Във връзка с фактурите, предмет на съдебен контрол, жалбоподателят е дал писмени обяснения, в които е заявил, че при наемане на помещението не е било необходимо съставянето на приемо-предавателен протокол и че наемодателят е бил уведомен за извършване на ремонтните дейности устно - по договор не било уточнено, че това уведомяване следва да бъде задължително в писмена форма. Заявил е също, че разходите за подобрения и ремонти били с цел осигуряване на подходящи здравословни и безопасни условия на труд на увеличаващия се персонал на дружеството и че дейностите са обхващали обособяването на пет работни места, на място за отдих на служителите, както и склад - архив за съхранение на документация, и са включвали цялостно боядисване на офиса, ремонт на врати и прозорци, гипсо-картонови облицовки на открита инсталация и други. Посочил е, че разходите не са приспадани от наемната цена, а са били изцяло за сметка на наемателя и че доколкото не са засягали конструктивни елементи на сградата, както и общите части, не е следвало да има изрично писмено уведомяване на домоуправителя на блока. Заявил е, че за периода на ремонта дружеството не е ползвало друг офис, доколкото ремонтът е извършван последователно в отделните помещения, без да се нарушава работният процес на служителите, а разходите за ремонт са осчетоводявани като текущи разходи. Като причина за напускане на ремонтирания и ползван офис жалбоподателят е посочил, че в края на 2018 г. и началото на 2019 г. срещу дружеството са извършени посегателства, включително повреждане на фирмено имущество.

С възражението срещу ревизионния доклад жалбоподателят е представил доказателства, за които е посочил, че са предоставени от „ТЕОС ТРЕЙД КЪМПАНИ“ ЕООД, а именно: спорните фактури, договор за СМР, приемо-предавателен протокол за изпълнени СМР, писмени обяснения. В обясненията, дадени от името на доставчика, същият е заявил, че не му била платена цялата сума по договор - 20 000,00 лв., без ДДС, поради отпаднала необходимост от извършването на всички договорени ремонтни дейности. Посочено е, че строителните работи са извършвани лично от управителя, за което е приложена диплома за завършено образование в областта на строителството, както и от други работещи в

дружеството лица /неконкретизирани/. Дадено е обяснение, че дружеството не разполага със счетоводни документи, поради проявена недобросъвестност от страна на наетия счетоводител. Относно получените от дейността отпадъци доставчикът е декларирал, че са изхвърляни в контейнери или превозвани с лични моторни превозни средства.

Предвид липсата на кадрова и техническа обезпеченост на доставчика за извършване на фактурираните дейности, както и липсата на счетоводни документи, доказващи заприходяване и изписване на строителни материали, ревизиращите са приели за недоказана реалността на сделките. Направен е извод, че задълженият субект като лице, претендиращо данъчен кредит по спорните фактури, не може да не е знаел, че участва в привидни сделки.

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт, като необоснован и издаден в несъответствие с процесуалните и материално-правни разпоредби. Като допуснато процесуално нарушение сочи липсата на протокол за приобщаване на доказателствата, събрани при предходното ревизионно производство. Твърди, че освен това не са събрани всички относими доказателства по отношение на избраните от него доставчици, в т.ч. липсват данни от извършени им предходни насрещни проверки и ревизии. Относно фактурите, издадени от „ЗЛАТЕН ГРИФОН“ ЕООД счита, че неправилно ревизиращите органи не са кредитирали представените от това дружество документи, доказващи юридически и икономически капацитет за извършване на спорните консултации, а именно – наличието на договор за текуща правна помощ, сключен между „ЗЛАТЕН ГРИФОН“ ЕООД и адв. Ч., диплома за завършено висше образование на последния, специалност „Право“, удостоверение за юридическа правоспособност, диплома за завършено висше образование, специалност „Счетоводство и контрол“ на същия адвокат, както и други документи по опис. Твърди, че реалността на доставките на консултантски услуги се доказва от наличните документи по програмата ИСУН /Информационна система за управление и наблюдение на структурните инструменти на Европейският съюз в България/ с администратор Министерският съвет на Република България, до които ревизиращите имат достъп, като в случая без значение била липсата на заплащане към наетия адвокат от страна на доставчика. Заявява, че на декларирания от „ЗЛАТЕН ГРИФОН“ ЕООД адрес за кореспонденция в [населено място], [улица], ет. 1, ап. 1, винаги има служители, доколкото на този адрес се помещава и адвокатската кантора на г-н Ч.. В този смисъл оспорва констатацията, че доставчикът не е открит на адреса. Във

връзка с направената проверка на „ТЕОС ТРЕЙД КЪМПАНИ“ ЕООД на обявения от това дружество адрес в [населено място] заявява, че там живеел тъстът на управителя на дружеството и същият твърдял, че адресът не е посещаван от приходни органи. Освен това счита, че е налице противоречие в изводите на приходната администрация, тъй като в Протокол № П-22220417022503-073-001 от 26.04.2017 г. от направената му проверка услугите, фактурирани от „ЗЛАТЕН ГРИФОН“ ЕООД, били приети за реално извършени. Подобни съждения излага и по отношение на „ТЕОС ТРЕЙД КЪМПАНИ“ ЕООД, като сочи, че на дружеството е издаден РА № 22002317001707-091-001 от 31.10.2017 г., с който не са оспорени фактурираните към „БЪЛГЕРИЪН ФИШ ФАРМС“ ЕООД доставки. Твърди, че към датата на издаване на фактурите от „ТЕОС ТРЕЙД КЪМПАНИ“ ЕООД – месец юли 2016 г., дружеството е имало 60 души персонал, а и самият управител е със завършено строително образование. По изложените съображения претендира за отмяна на ревизионния акт, заявявайки на стр. 2 и на стр. 14 от жалбата, че същият трябва да бъде отменен относно непризнатия данъчен кредит в размер на 21 363,55 лв. главница и 12 354,17 лв. лихви.

При обжалването по административен ред от страна на дружество „Бългериън Фиш Фармс“ ЕООД е издадено Решение № 405 / 17.03.2022 г. на Директора на Дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП. С него, ревизионният акт, предмет на съдебен контрол по настоящото дело, е потвърден.

В хода на съдебното производство е изготвена и назначена съдебно – счетоводна експертиза. Обемът на заключението предполага изводите, до които е стигнало вещото лице, да се обсъдят заедно с правните доводи на съда.

Обект на разглеждане и анализ от назначената експертиза са фактическите констатации на ТД на НАП - С. във връзка с извършена ревизия на „Бългериън Фиш Фармс" ЕООД по ЗДДС за периодите: от 01.06.2015 г. до 31.07.2015 г., от 01.11.2015 г. до 31.12.2015 г. и от 01.04.2016 г. до 30.04.2016 г., обективирани в РД № Р-22002221000194-092-001/ 08.10.2021 г. и РА № № Р-22002221000194-091-001/15.12.2021 г., издадени на ревизираното лице (РЛ), както и проверка на търговската и счетоводна документация на дружеството в тази връзка.

Според заключението на вещото лице „БЪЛГЕРИЪН ФИШ ФАРМС" ЕООД, ЕИК[ЕИК], е с предмет на дейност: „Развъждане, производство, преработка, маркетинг, търговия, внос/износ на продукти от риболов и аквакултури; Риболов; Кораборемонтни услуги; Б.; Корабно агентирание,

брокеридж, шипсандерска дейност; Агентиране на морски кадри за работа с чужди компании; Маркетинг и мениджмънт; Консултантски услуги; Търговско представителство и агентство; Сделка с интелектуална собственост; Иновации; Проектиране и инвеститорски контрол, строителство, СМР; Покупко- продажба, отдаване под наем, ремонт и обзавеждане на недвижими имоти; Проектиране, изработване и разпространение на печатни и електронни реклами, сувенирни предмети с рекламна цел; Вътрешно и външно оформление на пространства, в това число и застроени такива с рекламна цел; Изработване на обемни реклами, в това число активно усъвършенстване на предмети и стоки с рекламна цел; Изработване и разпространение на виртуални реклами - реклама в интернет пространството; Търговско представителство и посредничество в полза на местни и чуждестранни физически и юридически лица в страната и чужбина в областта на рекламната дейност; П. подготовка; Импресарска дейност в страната и чужбина в сферата на културата; Производство, изкупуване, преработка и търговия със селскостопанска продукция в страната и чужбина; Производство, търговия, внос/износ на стоки и съоръжения за бита и промишлеността; Външно и вътрешно- търговска дейност; Внос/ износ на стоки, машини и съоръжения; Поддръжка сглобка и търговия с компютри и друга електронна техника; Търговия, внос/ износ на твърди и течни горива и други енергоносители; Транспортна дейност; Спедиция; Авторемонтна дейност; Покупко-продажба на автомобили; Автомивка; Платени паркинги; Софтуер, хардуер; Компютърна зала; Електронна търговия; Туристическа дейност; Туристическа агентска и туристическа туроператорска дейност; Туристическа развлекателна дейност с мотори, рикши и мотопеди; Организиране на забавни и развлекателни игри; Шивашки услуги; Покупка на стоки или други вещи с цел продажба в първоначален или преработен или обработен вид; Услуги в областта на бита, промишлеността и селското стопанство, както и всякакви други услуги и дейност, незабранена със закон или друг нормативен акт.

От 12.03.2012 г. до 11.10.2013 г. едноличен собственик на капитала е В. И. С. - български гражданин, която е била и управител и представляващ дружеството. От 11.10.2013 г. до настоящия момент едноличен собственик на капитала, управител и представляващ дружеството е Н. И. В. - гражданин на Германия. По отношение на едноличния собственик на капитала на дружеството не са установени свързани юридически лица.

През ревизирания период „Бългериън фиш фармс“ ЕООД осъществява дейност по проектиране на производствени сгради в сектор Земеделие, в частност на аквакултури; инвестиционно консултиране на корпоративни

клиенти; търговско представителство на чужди юридически лица от ЕС; разработване и внедряване на технологии за производство и преработка на аквакултури; анализи; маркетингови проучвания; оценка на инвестиционни проекти, финансирани със средства на Европейския фонд за гарантиране на земеделието и др.

Вещото лице посочва в своето заключение, че всички фактури, които са предмет на делото, са надлежно отразени в дневниците за покупки на „Бългериън Фиш Фармс“ ЕООД в данъчните периоди, съответстващи на датите на издаване на фактурите.

По делото е назначена и изготвена и допълнителна съдебно - счетоводна експертиза. Допълнителната съдебно – счетоводна експертиза е трябвало да отговори на въпроса: Налице ли са плащания между „Бългериън Фиш Фармс“ ЕООД и неговите контрагенти, явяващи се последващи доставчици, като се вземе предвид първичната и вторичната счетоводна документация.

В резултат на проведеното данъчно производство е издаден Ревизионен акт № Р-22002221000194-091-001 от 15.12.2021 г., издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията, и А. А. Н. – ръководител на ревизията. Ревизионният акт е потвърден от Директора на ТД на НАП – С. с Решение № 405 от 17.03.2022 г.

Недоволен от така постановения ревизионен акт жалбоподателят го обжалва пред състав на АССГ.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна следното:

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с подадена от дружество „Бългериън Фиш Фармс“ ЕООД, чрез адв. А. С. Ч. жалба, поради което жалбата е процесуално допустима, като изпълнила абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК при съдебното обжалване на ревизионен акт.

По отношение на предмета на съдебното производство съдът намира следното: На жалбоподателя е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 20 640, 00 лв., от които: 2 800,00 лв. за месец юни 2015 г., 3 800,00 лв. за месец юли 2015 г., 10 440,00 лв. за месец ноември 2015 г., 2 200,00 лв. за месец декември 2015 г. и 1 400,00 лв. за месец април 2016 г. Предвид така установеното, предмет на съдебен контрол е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер над 20 640,00 лв.

Събраните по делото доказателства установяват, че решението на директора на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при ЦУ на НАП е връчено на 18.03.2022 г., а жалбата до съда е

депозирана на дата 24.03.2022 г., поради което е спазен срокът за оспорване, като е спазено и изискването по чл. 156, ал. 2 ДОПК.

Наред с посоченото жалбата е процесуално допустима, тъй като е подадена срещу подлежащ на оспорване акт и от негов адресат и като такава следва да бъде разгледана по същество.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е частично основателна по следните съображения:

На основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК съдът решава делото по същество, като може да отмени изцяло или частично ревизионния акт, да го измени в обжалваната част или да отхвърли жалбата. При разглеждането на спора по същество и когато съдът приеме, че актът е незаконосъобразен на основанието, на което е издаден, трябва да разгледа спора по същество, като прецени наличието на материалноправните предпоставки за възникване и установяване на правото на приспадане на данък върху добавената стойност. Производството по обжалване на РА не е контролно - отменително, а е процес по същество, поради което съдът трябва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер.

Оспореният ревизионен акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл. 120 от ДОПК - РА е мотивиран, като неразделна част от него е и ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

Съдът констатира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от посочените като техни издатели органи по приходите с квалифициран електронен подпис по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕУУ, приравнен на саморъчен, съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ.

Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, РА е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 от ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл. 26 от

регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Съгласно чл. 25, т. 1 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл. 52 от 01.07.2016 г., както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. От така представените преписи на хартиен носител, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи съдът намира, че същите са надлежно подписани. При това положение трябва да се приеме, че ревизията е редовно възложена от компетентни органи, а РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК.

Ревизионният доклад е съставен в предвидения 14-дневен срок от изтичане на срока за завършване на ревизията. Съгласно чл. 117 от ДОПК, ревизионният доклад се съставя от ревизиращия орган по приходите не по-късно от 14 дни след изтичането на срока за извършване на ревизията, но съставянето на ревизионния доклад след този срок, не може да доведе до незаконосъобразност на ревизионния акт, защото сроковете за съставянето на ревизионния доклад и за издаване на РА са инструктивни, а не преклузивни и с изтичането им не се погасява правото на органа да го състави, респективно да го издаде. В този смисъл е и трайно установената и непротиворечива съдебна практика, която е изразена в съдебни решения, измежду които и в Решение № 10566 от 11.07.2013 г. по адм. д. № 3654/2013 г., Първо отд. на ВАС, Решение № 11595 от 19.09.2011 г. по адм. д. № 75/2011 г., VIII отд. на ВАС, Решение № 17370 от 20.12.2013 г. по адм. д. № 5861/2013 г., VIII отд. на ВАС.

Относно доставки от „ЗЛАТЕН ГРИФОН“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК]

Дружеството – жалбоподател "Бългериън Фиш Фармс" ЕООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 17 600, 00 лева. Издадени са общо 6 фактури от „Златен Грифон“ ЕООД.

По отношение на фактура № 25 от 26.06.2015 г. с основание правно икономически услуги с данъчна основа 14 000, 00 лева и ДДС 2800, 00 лева и на фактура № 30 от 25.07.2015 г. на стойност 10 000 лева и ДДС 2000 лева, се установи следното: Фактурите отразяват договор за консултантска услуга от 02.02.2015 г. Договорът е сключен между „Бългериън Фиш Фармс“ ЕООД и „Златен Грифон“ ЕООД. „Бългериън

Фиш Фармс“ ЕООД е възложител. „Златен Грифон“ ЕООД е изпълнител, като поема задължението да извърши консултации по конкретен проект: „Изграждане на инсталация за производство на хлорела“ – 500 тона годишно.

По отношение на тези доставки съдът намира, че те не са осъществени реално и обективно. В самата фактура № 25 от 26.06.2015 г. е посочено, че доставчикът „Златен грифон“ ЕООД предоставя на „Бългериън Фиш Фармс“ ЕООД правно икономически услуги. Представен е и приемо-предавателен протокол от дата 26.06.2015 г. В него е отразено, че изпълнителят е предал на възложителя на хартиен носител, ведно с магнитен носител, документация по изпълнение на дейностите, като са посочени четири точки. Приемо – предавателният протокол е в изпълнение на договор от 02.02.2015 г. по предоставяне на консултации по изготвяне на проект „Проектиране и изграждане на рециркулационна инсталация за производство на риба“ / 100 тона годишно“ на фирма „Еко Есетра“ ООД и консултации по действащото национално законодателство и действащи нормативни актове на ЕС. Съдът намира, че това са частни документи, без достоверна дата, които не се ползват с материална доказателствена сила и не кореспондират с другите, събрани по делото доказателства.

В тази насока не са представени доказателства, че адв. Ч. е осъществил правните и икономическите консултации, каквато е тезата на жалбоподателя. Така посочената фактура за доставка № 25 от 26.06.2015 г. не съдържа индивидуализация на услугите. От тази фактура не може да се извлече информация за вида и обема на услугите.

Не е достатъчна и информацията от приемо – предавателния протокол, приложен към фактурата. В него е посочено, че се предава на възложителя на хартиен носител, ведно с магнитен носител, документация по изпълнение на дейностите, като са посочени четири точки. Приемо – предавателният протокол е в изпълнение на договор от 02.02.2015 г. по предоставяне на консултации по изготвяне на проект „Проектиране и изграждане на рециркулационна инсталация за производство на риба“ / 100 тона годишно“ на фирма „Еко Есетра“ ООД и консултации по действащото национално законодателство и действащи нормативни актове на ЕС. По делото обаче липсва Отчет за изразходеното време - на коя дата, какво точно е правено, и общо колко часове е отнело всичко това. Заплащането на хонорара на адвокат Ч. (за когото се твърди, че е извършвал тези услуги) е на база на вложените човекочасове, умножени по някаква единична ставка. Тази информация може да е налична в самата фактура, в приемо-предавателния протокол

към нея или някъде друга. Конкретно между доказателствата по делото тази информация не се открива. Информацията за отработеното време и ставката за заплащане за един час трябва да се подложи на анализ, включително - дали за така даденото време е възможно съответната папка с анализи да бъде направена, дали е било възможно действително адвокат Ч. да е бил свободен по времето, което е дадено. Ако е било дадено относително по-малко време за работа – то това най – вероятно би се отразило на хонорара и той трябва да е нереалистично висок.

По отношение на фактура № 30 от 25.07.2015 г. е посочено основание: правно икономически консултации и анализи. Към фактурата е приложен приемо – предавателен протокол от дата 25.07.2015 г. между „Бългериън Фиш Фармс“ ЕООД и „Златен Грифон“ ЕООД. В приемо – предавателния протокол е посочено, че в изпълнение на договор от 02.02.2015 г. във връзка с предоставени консултации по изготвяне на проект „Изграждане на инсталация за производство на хлорела – 500 тона годишно на фирма „Келп“ ЕООД се предава на възложителя на хартиен и магнитен носител документация по списък: изготвяне на проект на договор за „Проектиране и изграждане на инсталация за производство на хлорела – 500 тона годишно“; изготвяне и окомплектоване на документация във връзка с провеждането на процедура по разделяне на имот; провеждане на преговори за сключване на договор за предоставяне на патент с доставчик на технологично оборудване; предоставени устни консултации. Съдът намира, че това са частни документи (приемо – предавателен протокол и договор), без достоверна дата, които не се ползват с материална доказателствена сила и не кореспондират с другите, събрани по делото доказателства.

Не са представени доказателства, че адв. Ч. е осъществил правно икономическите консултации и анализи, каквато е тезата на жалбоподателя. Така посочената фактура № 30 от 25.07.2015 г. не съдържа индивидуализация на услугите, които е трябвало да се предоставят. От нея не може да се извлече информация за вида и обема на услугите.

Не е достатъчна и информацията от приемо – предавателния протокол, приложен към фактурата. В него е посочено, че в изпълнение на договор от 02.02.2015 г. във връзка с предоставени консултации по изготвяне на проект „Изграждане на инсталация за производство на хлорела – 500 тона годишно на фирма „Келп“ ЕООД се предава на възложителя на хартиен и магнитен носител документация по списък: изготвяне на проект на договор за „Проектиране и „Изграждане на инсталация за производство на хлорела – 500 тона годишно“; изготвяне и окомплектоване на

документация във връзка с провеждането на процедура по разделяне на имот; провеждане на преговори за сключване на договор за предоставяне на патент с доставчик на технологично оборудване; предоставени устни консултации.

По делото обаче липсва Отчет за изразходеното време - на коя дата, какво точно е правено, и общо колко часове е отнело всичко това. Заплащането на хонорара на адвокат Ч. (за когото се твърди, че е извършвал тези услуги) е на база на вложените човекочасове, умножени по определена единична ставка. Тази информация може да е налична в самата фактура, в приемо-предавателните протокол към нея или някъде друга. Конкретно между доказателствата по делото тази информация не се открива. Информацията за отработеното време и ставката за заплащане за един час трябва да се подложи на анализ, включително - дали за така даденото време е възможно съответният документ да бъде създаден, дали е било възможно действително адвокат Ч. да е бил свободен по времето, по което е осъществена устната консултация, респ. консултации. Ако е било дадено относително по-малко време за работа – то това най – вероятно би се отразило на хонорара и той би трябвало да е нереалистично висок.

По отношение на фактура № 32 от 28.07.2015 г. е посочено основание юридически и икономически консултации с данъчна основа 9 000 лева и ДДС 1800 лева. Представен е договор за консултантска услуга от 09.03.2015 г. между „Бългериън Фиш Фармс“ ЕООД и „Златен Грифон“ ЕООД. Изпълнителят „Златен грифон“ ЕООД приема да извърши консултации за проектиране и изграждане на инсталация за черупчести скариди 15 тона годишно, консултации по действащото национално законодателство и действащите нормативни актове на ЕС. Видно от заключението на вещото лице „Бългериън Фиш Фармс“ ЕООД сключва Проектантско – консултантски договор с „Гарлене“ ЕООД с предмет: „проектантско – консултантски услуги по проект „Проектиране и изграждане на инсталация за черупчести (скарриди) – 15 тона годишно“ на 07.04.2015 г.

Във фактура № 32 от 28.07.2015 г. е посочено, че „Златен грифон“ ЕООД предоставя „юридически и икономически консултации“ на „Бългериън Фиш Фармс“ ЕООД. Представен е и приемо-предавателен протокол от дата 28.07.2015 г., в който е посочено, че изпълнителят е предал на „Бългериън Фиш Фармс“ ЕООД на хартиен и магнитен носител изпълнената задача: изготвяне на проект на договор за „Проектиране и изграждане на инсталация за черупчести скариди – 15 тона годишно; изготвяне и окомплектоване на документация във връзка с провеждане на процедура по разделяне на УПИс С.; провеждане на преговори за

сключване на договор с доставчик „Г. Аква Фарминг“ – Германия; предоставяне на устни консултации. Съдът намира, че това са частни документи, без достоверна дата, които не се ползват с материална доказателствена сила и не кореспондират с другите, събрани по делото доказателства.

Така посочената фактура за доставка не съдържа индивидуализация на услугата. От тази фактура не може да се извлече информация за вида и обема на услугата.

Не е достатъчна информацията и от приемо-предавателния протокол, приложен към фактурата. В този протокол от дата 28.07.2015 г. е посочено, че изпълнителят е предал на „Бългериън Фиш Фармс“ ЕООД на хартиен и магнитен носител изпълнената задача: изготвяне на проект на договор за „Проектиране и изграждане на инсталация за черупчести скариди – 15 тона годишно; изготвяне и окомплектоване на документация във връзка с провеждане на процедура по разделяне на УПИ ...село С.; провеждане на преговори за сключване на договор с доставчик „Г. Аква Фарминг“ – Германия; предоставяне на устни консултации. По делото обаче липсват доказателства за определена форма на Time sheet, тоест Отчет за изразходеното време - на коя дата, какво точно е правено, и общо колко часове е отнело всичко това. Заплащането на хонорара на адвокат Ч. (за когото се твърди, че е извършвал тези услуги) е на база на вложените човекочасове, умножени по някаква единична ставка. Тази информация може да е налична в самата фактура, в приемо-предавателните протокол към нея или някъде друга. Конкретно между доказателствата по делото тази информация не се открива. Информацията за отработеното време и ставката за заплащане за един час трябва да се подложи на анализ, включително - дали за така даденото време е възможно съответните документи да бъдат изготвени, дали е било възможно действително адвокат Ч. да е бил свободен по времето, по което са били дадени устните консултации. Ако е било дадено относително по-малко време за работа – то това най – вероятно би се отразило на хонорара и той трябва да е нереалистично висок.

По отношение на фактура № 71 от 7.12.2015 г. е посочено основание: консултантски услуги с данъчна основа 5 500 лева и ДДС 1 100 лева. По повод на тази фактура е представен договор за консултантска услуга от 7.10.2015 г. „Бългериън Фиш Фармс“ ЕООД като възложител възлага, а „Златен грифон“ ЕООД, като изпълнител, приема да извърши консултации по изготвянето на проект за участие в оценителни комисии по ОПРСР, включително консултации по действащото национално законодателство и действащи нормативни актове на ЕС. Представен е и

приемо-предавателен протокол от 07.10.2015 г. Съдът намира, че това са частни документи, без достоверна дата, които не се ползват с материална доказателствена сила и не кореспондират с другите, събрани по делото доказателства.

Така посочената фактура за доставка № 71 от 7.12.2015 г. не съдържа индивидуализация на услугите. От тази фактура не може да се извлече информация за вида и обема на услугите.

Не е достатъчна информацията и от приемо-предавателния протокол, приложен към фактурата. В него е посочено (в папка към Приложението), че се предава на хартиен и магнитен носител документация във връзка с изпълнение на договор от 7.10.2015 г. във връзка с консултации „Участие в оценителни комисии на проекти по ОПРСР“. Консултации по действащото национално законодателство и действащите нормативни актове на ЕС. (л. 212 – 213 от Приложението към делото). В протокола е посочено, че се предава изготвена методика за оценка на проектни предложения по ОПРСР 2007 – 2013 г. ведно с образци на протоколи, доклади и отчети.

По делото обаче липсват доказателства за определена форма на Time sheet, тоест Отчет за изразходеното време - на коя дата, какво точно е правено, и общо колко часове е отнело всичко това. Заплащането на хонорара на адвокат Ч. (за когото се твърди, че е извършвал тези услуги) е на база на вложените човекочасове, умножени по някаква единична ставка. Тази информация може да е налична в самата фактура, в приемо-предавателните протокол към нея или някъде друга. Конкретно между доказателствата по делото такава информация не се открива. Информацията за отработеното време и ставката за заплащане за един час трябва да се подложи на анализ, включително - дали за така даденото време е възможно съответната методика (включително образци на документи), дали е било възможно действително адвокат Ч. да е бил свободен по времето, когато са дадени съответните консултации. Ако е било дадено относително по-малко време за работа – то това най – вероятно би се отразило на хонорара и той трябва да е нереалистично висок.

По отношение на фактура № 74 от 28.12.2015 г. е посочено основание: консултантски услуги с данъчна основа 5 500 лева и ДДС 1 100 лева. По повод на тази фактура е представен договор за консултантска услуга от 08.06.2015 г. По силата на този договор „Бългериън Фиш Фармс“ ЕООД като възложител възлага, а „Златен грифон“ ЕООД, като изпълнител, приема да извърши периодична консултантска дейност в областта на икономиката, данъчното законодателство и да извършва икономически

анализи и прогнози, включително да изготвя анализи, бизнес проекти и прогнози, относно предстоящи инвестиционни намерения на възложителя в страната и в чужбина. Съдът намира, че това са частни документи, без достоверна дата, които не се ползват с материална доказателствена сила и не кореспондират с другите, събрани по делото доказателства.

Така посочената фактура не съдържа индивидуализация на услугите. От тази фактура не може да се извлече информация за вида и обема на услугата.

Не е достатъчно и информацията от приемо – предавателния протокол от дата 28.12.2015 г. В него е посочено, че „Златен Грифон“ ЕООД предава на възложителя на хартиен и магнитен носител маркетингово и пазарно проучване като част от Студия за приложимост, във връзка с намерение на „Рибената ферма“ АД за реконструкция и модернизация на рибарник. По делото обаче липсва Отчет за изразходеното време - на коя дата, какво точно е правено, и общо колко часове е отнело всичко това. Заплащането на хонорара на адвокат Ч. (за когото се твърди, че е извършвал тези услуги) е на база на вложените човечески часове, умножени по някаква единична ставка. Тази информация може да е налична в самата фактура, в приемо-предавателния протокол към нея или някъде друга. Конкретно между доказателствата по делото такава информация не се открива. Информацията за отработеното време и ставката за заплащане за един час трябва да се подложи на анализ, включително - дали за така даденото време е възможно съответното проучване да бъде направено, дали е било възможно действително адвокат Ч. да е бил свободен по времето, когато услугата е осъществявана. Ако е било дадено относително по-малко време за работа – то това най – вероятно би се отразило на хонорара и той трябва да е нереалистично висок.

По отношение на фактура № 67 от 25.11.2015 г. е посочено основание: консултантски услуги, консултантски услуги по европейско законодателство и проекти. Фактурата е с данъчна основа 44 000, 00 лева и ДДС 8 800, 00 лева. Отново е представен договор за консултантска услуга от 1.05.2015 г. между двете дружества. „Златен грифон“ ЕООД като изпълнител приема да извърши консултации по изготвянето на проект „Реконструкция и модернизация на рибарник“ и изработване на проект за яхтено пристанище Трансмарино – Т.. Съдът намира, че представените документи са частни, без достоверна дата, които не се ползват с материална доказателствена сила и не кореспондират с другите, събрани по делото доказателства.

Така посочената фактура за доставка № 67 от 25.11.2015 г. не съдържа индивидуализация на услугата. От нея не може да се извлече информация

за вида и обема на услугата.

Не е достатъчна информацията и от приемо- предавателния протокол от дата 25.11.2015 г. (л. 578 от приложението). В него е посочено, че се предава на хартиен и магнитен носител документация по изпълнение на дейностите, както следва: провеждане на проучване и изготвяне на списък на приложимото европейско и национално законодателство и дефиниране на възможности за участие в процедури от Програма за трансгранично сътрудничество Румъния – България 2014 – 2020; изработване на насоки за участие в процедури от тази програма; подготовка на документация за участие в тръжна процедура; провеждане на преговори за сключване на договор за участие в проектантски екип за „Изготвяне на инвестиционен проект за нуждите на проект „Яхтено пристанище“ Трансмарина – Т., област С.; устни консултации. По делото обаче липсват доказателства за определена форма на Time sheet, тоест Отчет за изразходеното време - на коя дата, какво точно е правено, и общо колко часове е отнело всичко това. Заплащането на хонорара на адвокат Ч. (за когото се твърди, че е извършвал тези услуги) е на база на вложените човекочасове, умножени по някаква единична ставка. Тази информация може да е налична в самата фактура, в приемо-предавателния протокол към нея или някъде друга. Конкретно между доказателствата по делото тази информация не се открива. Информацията за отработеното време и ставката за заплащане за един час трябва да се подложи на анализ, включително - дали за така даденото време е възможно съответната папка с проучвания да бъде направена, дали е било възможно действително адвокат Ч. да е бил свободен по времето, което е дадено. Ако е било дадено относително по-малко време за работа – то това най – вероятно би се отразило на хонорара и той трябва да е нереалистично висок.

Установено е в хода на ревизията, че дружество „Златен грифон“ ЕООД не е изплащало възнаграждения на трети лица по извънтрудови правоотношения. Установено е, че за 2015 г. от дружество „Златен грифон“ ЕООД не е подадена справка по чл. 73 от ЗДДФЛ за 2015 г. Тези факти не бяха оборени по време на съдебното производство.

Дружеството за този период от време е имало двама технически сътрудници, които не са имали капацитет да осъществят посочените в спорните фактури услуги. Споделят се изводите на органите по приходите, че за посочения период не са ангажирани доказателства за изплащани възнаграждения по извънтрудови правоотношения с лица, които имат качеството „адвокат“. Основателни са аргументите на органите по приходите, че наличието на сключени между страните

договори е доказателство само и единствено за изявени намерения на лицата за извършване на подобен род действия, извършването на които не е удостоверено както от участниците в процеса по договаряне. Наличието на правоотношение между два субекта на търговското право не е равносилно на изпълнение на задължение за доставка.

Във връзка с посоченото съдът намира, че правилно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 17 600, 00 лева по фактурите, издадени от „Златен грифон“ ЕООД.

В конкретния случай съдът намира, че резултатът от услугата е възникнал, но не е доказано кой е извършил услугата. Съдът взе предвид договор за текуща правна помощ от 09.10.2014 г., съгласно който адвокат Ч. приема да осъществява текуща консултантска помощ на „Златен грифон“ ЕООД срещу възнаграждение. Само по себе си обаче това не е достатъчно. Липсват доказателства, които да правят възможно да се установи точно кога са изпълнени тези услуги, как е документирано тяхното извършване, как е формирано заплащането за извършването им и т. н.

Правото на данъчно задължените лица да приспаднат дължимия или платения от тях ДДС за закупени стоки или получени услуги, представлява основен принцип на въведената със законодателството на Европейския съюз обща система на ДДС. Реалното извършване на облагаеми доставки на стоки /или услуги е задължително условие за възникване на това право съгласно разпоредбите на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 25, ал. 1 от ЗДДС, чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. С оглед това притежаването на фактура, като предвидено от закона императивно изискване за упражняването му по силата на чл. 71, т. 1 от ЗДДС, не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в счетоводните регистри стопански операции. При оспорване на фактурата като частен свидетелстващ документ, в тежест на ползващия се от правата по този документ е да докаже, че отразената във фактурата стопанска операция е действително осъществена, пряко или чрез подизпълнител, от издателя на документа. Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задължените лица. За целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението по сключен договор, а изпълнение на задължението за извършване на услуга.

Понятието „доставка на услуга“ е дефинирано в разпоредбата на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС и това е извършване на услуга. За да се прецени дали доставката на услуга, по която е ползван данъчен кредит, е реално извършена, е необходимо да се изследва въпросът дали възложената

работа / дейност е действително извършена и дали е налице резултат. Трябва да се установи от кого е извършена работата, конкретно извършена ли е пряко или чрез подизпълнител от издателя на фактурата. Основателни са аргументите на органите по приходите, че между страните не е спорно документалното оформяне на сделките. По делото е приобщен договор за нает от доставчика „Златен грифон“ ЕООД подизпълнител в лицето на адвокат Ч.. Приобщени са доказателства за компетентност на адвокат Ч., включително ангажиран е като доказателство договор за правна помощ. Принципно неговата компетентност не е била спорна.

Не са представени документи, които да обективират извършени от адвоката услуги. Няма данни на какъв носител са предадени на жалбоподателя. В конкретния случай става въпрос за договори, задания, бизнес – планове, проведени проучвания, доклади, методики, икономически и пазарни анализи. Основателни са аргументите на органите по приходите, които са посочили нагледен пример за своята теза – в приемо - предавателен протокол от дата 28.07.2015 г. е посочено, че е предаден проект на договор и е изготвена и окомплектована документация. В същия протокол е посочено приемане на услуги по провеждане на преговори за сключване на договор с доставчик на технологично оборудване – Г. Аква Фарминг – Германия. Няма данни и доказателства обаче къде са проведени преговорите и кои лица са участвали в тези преговори. Не е приложена отчетност колко консултации са проведени.

Във връзка с това съдът намира за необходимо да посочи, че режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на ДДС, дължим или платен във връзка с цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (в този смисъл Решение *Malburg*, С – 277 / 14, EU:C:2014:69, т. 24). Трябва да се посочи и тълкуването в решение по преюдициално запитване по дело С – 516/4 от 15 септември 2016 г., където е посочено, че чл. 226 от Директива 2006 / 112 / ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. трябва да се тълкува в смисъл, че фактури, които съдържат само описанието „правни услуги, предоставени за времето от ..до..“, априори не отговарят на изискванията по точка б от този член. Естествено, обстоятелството, че определени фактури не индивидуализират в достатъчна степен обхвата и естеството на предоставените услуги, какъвто е настоящият случай по отношение на

предоставените от „Златен Грифон“ ЕООД услуги, не освобождава данъчната администрация и съда от проверка на приложените към фактурата документи. Трябва да се анализират и приложените към фактурите документи. В конкретния случай обаче, и от приложенията към фактурите на „Златен Грифон“ ЕООД, не може да се направи еднозначен извод за вида и естеството на услугите. Очевидно е, че дейностите са изпълнени и са приети от възложителя. Това обстоятелство не е било спорно. Не е било спорно и обстоятелството, че „Златен Грифон“ ЕООД не е имал потенциалът да извърши тези услуги. Не се установява обаче по безспорен начин, че адв. Ч. е извършил тези услуги. Във връзка с това се споделят доводите на органите по приходите, че като дейност консултирането представлява предоставяне на експертно становище, мнение, съвет и заключение по въпроси от определена област, по която лицето, осъществяващо услугата, е специалист. От това следва, че наличието на специални знания, умения, опит и квалификация в определена област е определящо при избора на консултант. В конкретния случай не е спорно документалното оформяне на сделките. Представени са документи за нает от доставчика подизпълнител в лицето на адвокат А. Ч.. По преписката е ангажиран договор за правна помощ, както и документи, удостоверяващи образователния ценз на това лице. Представени са също издадени от доставчика на жалбоподателя фактури, подписани между страните договори и приемо-предавателни протоколи, както и договори с клиенти на ревизираното лице и издадени към същите фактури.

При анализ на представената документация не се установява наличието на доказателства същата да е изготвена от доставчика чрез адв. Ч., последният и пълномощник на ревизирувания субект. В подкрепа на извода за липса на доказателства за реални търговски и финансови отношения между „ЗЛАТЕН ГРИФОН“ ЕООД и сочения адвокат, е обстоятелството, че както от дружеството, така и от лицето не са ангажирани счетоводни и разплащателни документи. Представен е Договор от 09.10.2014 г. за текуща правна помощ, в който е предвидено по искане на възложителя адвокатът да извършва консултации, изготвяне на анализи и проекти, представителство или друг вид дейност на трети физически и юридически лица. Няма документи, от които да е видно, че такова искане е правено от възложителя и съответно са посочени третите лица, конкретния вид услуги, консултации и проекти като задължение към тях и параметрите, в които е следвало да се извършат. Не са представени документи, обективизиращи извършени от адвоката услуги, нито има данни на какъв носител са предадени на жалбоподателя. Видно от представената от

задълженото лице Съставителна таблица, в която са описани негови клиенти и съставените за тях документи, касае се за договори, задания, бизнес-планове, проведени проучвания, доклади, методики, икономически и пазарни анализи.

В обобщение: не се доказва в съдебното производство, че консултантските услуги са извършени от адвокат Ч.. Както вече беше посочено, извършена е справка в ИМ Справка подоходни данъци, при която е установено, че за 2015 г. от „Златен грифон“ ЕООД не са изплащани вознаграждения на лица по извънтрудови прваотношения и не е подадена справка по чл. 73 от ЗДДФЛ за 2015 г., което подкрепя тезата, че услугите не са извършени реално от адв. Ч..

Този извод не се опровергава и от заключението (основно и допълнително) на изготвената експертиза. Вещото лице посочва, че след осъществен анализ на приложените по делото фактури, договори, ППП, банкови документи, както и допълнително предоставените му материали, е установило, че издадените от „Златен Грифон“ ЕООД 6 бр. фактури на „Бългериън Фиш Фармс“ ЕООД, са свързани в по-голямата си част с предоставени услуги от „Бългериън Фиш Фармс“ ЕООД на клиенти, с които дружеството има сключени Проектантско-консултантски договори. (с. 30 от заключението по основната експертиза). Няма причина това заключение да не бъде възприето и от съда при съобразяване на разпоредбата на чл. 202 ГПК. Не е спорно, че между издадените фактури и предоставените услуги на последващи клиенти е налице връзка. Тази връзка обаче не доказва наличието на реално осъществени доставки на услуги от страна на „Златен Грифон“ ЕООД по вече изложените мотиви. Вещото лице дава своето заключение, че „Всички процесни фактури са надлежно отразени в дневниците за покупки на „Бългериън Фиш Фармс“ ЕООД в данъчните периоди, съответстващи на датите на издаване на фактурите“. Този извод също се възприема от съда. Надлежното счетоводно отразяване обаче не е юридически факт, който доказва реалност на услугите. Казано по друг начин – само от факта, че фактурите са осчетоводени при получателя и е отразено плащане в брой, не следва извод за реалност на услугите. Наличието на фактури и сключени договори не е достатъчно да се установи осъществяването на доставки на услуги по смисъла на чл. 9, ал. 1 ЗДДС. (в този смисъл Решение № 11747 от 16.12.2022 г. по адм. д. № 2539 / 2022 г., Първо отделение на ВАС).

В допълнителната съдебно – счетоводна експертиза вещото лице е дало отговор на въпроса: Изследване наличие на плащания към „БЪЛГЕРИЪН ФИШ ФАРМС“ ЕООД от негови контрагенти, във връзка с непризнат данъчен кредит при извършена данъчна ревизия от ТД на НАП - С. по

ЗДДС за периодите: от 01.06.2015 г. до 31.07.2015 г., от 01.11.2015 г. до 31.12.2015 г. и от 01.04.2016 г. до 30.04.2016 г. В това заключение вещото лице прави извод, че са предоставени документи за постъпили плащания към „БЪЛГЕРИЪН ФИШ ФАРМС“ ЕООД. Достига се до извод и за това, че фактурираните услуги от „Златен Грифон“ ЕООД към „Бългериън Фиш Фармс“ ЕООД са пряко свързани с доставките на последващите дружества. В тази си част отново заключението се възприема от съда. Документите, които установяват факта на плащане обаче, сами по себе си не са достатъчни, за да се приеме, че услугите са реално осъществени. Същото се отнася и до последващите доставки, които са осъществени от „Златен Грифон“ ЕООД.

Относно доставки от „Теос Трейд Къмпани“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК]

Жалбоподателят е упражнил правото си на данъчен кредит в размер на 3040, 00 лева, по фактури, издадени от „Теос Трейд Къмпани“ ЕООД, както следва: фактура № [ЕГН] от 23.11.2015 г. има за предмет: строителство, доставка и монтаж на строителни материали. Фактура № [ЕГН] от 28.04.2016 г. има за предмет: аванс по договор за изграждане на съоръжения от гипсокартон с данъчна основа 7 000, 00 лева и ДДС 1 400 лева.

Представен е договор от 20.11.2015 г. сключен между „Бългериън Фиш Фармс“ ЕООД и „Теос Трейд Къмпани“ ЕООД. Договорът е за извършване на СМР с труд и материали на изпълнителя за ремонт на офис на адрес: [населено място], [улица].

Във връзка с това съдът не приема доводите на органите по приходите, че не е осъществен ремонт на офиса, който се намира на адрес: [населено място], [улица]. Принципно липсата на транспортни средства във фирмата не прави невъзможно да се превозят посочените в РА строителни материали. В случая става въпрос за ремонт, за който е необходимо най – общо гипсокартон, боя, продукти за замазка и т. н. Целта на ремонтните дейности е била обособяване на 5 работни места, обособяване на място за отдих на служителите, както и склад – архив за съхранение на документация за фирмата, включително цялостно боядисване на офиса, ремонт на врати и прозорци, гипсо – картонови облицовки на открита инсталация и други. Липсата на лица, които да са наети на трудов или граждански договор за извършването на ремонта, отново не води до извод, че ремонт не е осъществен от посоченото дружество.

Съдът не споделя извода на органите по приходите, че доколкото в дружество „Теос Трейд Къмпани“ ЕООД за проверявания период няма наети лица по трудови и / или извън трудови правоотношения, които да

изпълнят посочените в договора и във фактурите строителни дейности, то това е белег, че доставката на тази услуга не е осъществена. По делото е приложен диплом на А. И. П. (л. 570 от приложението към делото). От него е видно, че той е завършил строителен техникум „Х. Б.“ със специалност „Строителство и архитектура“. А. И. П. е управляващ и представляващ „Теос Трейд Къмпани“ ЕООД. С оглед на обема на строителните дейности съдът намира, че са налице достатъчно доказателства за възможността управителят на „Теос Трейд Къмпани“ ЕООД сам да осъществи така фактурираната услуга, каквато е тезата на жалбоподателя. До обратния извод не може да се достигне и при позоваване на обстоятелството, че няма доказателства за начина на извозване на строителните отпадъци.

Във връзка с посоченото съдът намира, че в тази си част ревизионният акт е незаконосъобразен и трябва да бъде отменен. Налице са предпоставките на ЗДДС за признаване на правото на данъчен кредит в размер на 3040, 00 лева, по фактури, издадени от „Теос Трейд Къмпани“ ЕООД, както следва: фактура № [ЕГН] от 23.11.2015 г. с предмет: строителство, доставка и монтаж на строителни материали и фактура № [ЕГН] от 28.04.2016 г. с предмет: аванс по договор за изграждане на съоръжения от гипсокартон с данъчна основа 7 000, 00 лева и ДДС 1 400 лева.

По така изложените съображения настоящият съдебен състав намира, че оспорения РА, в частта, в която е отказано право на данъчен кредит на „Бългериън Фиш Фармс“ ЕООД по доставки, осъществени от „Златен Грифон“ ЕООД, е правилен, обоснован и законосъобразен. В тази част жалбата срещу него като неоснователна трябва да бъде отхвърлена.

В частта относно непризнато право на данъчен кредит по отношение на доставка на услуга на „Теос Трейд Къмпани“ ЕООД, съдът намира, че жалбата е основателна и в тази част РА трябва да бъде отменен.

По отношение на разноските:

Адвокат Ч. претендира разноски в размер на 5203 лева. Тази сума, при спазване на простото тройно правило, трябва да се умножи по уважената част от жалбата – 3040 лева (5203 x 3040), като резултатът се раздели на общия материален интерес – 20640 лева. Получава се сумата от 766, 33 лева разноски, които се дължат на жалбоподателя.

По отношение на претендираните разноски от страна на процесуалния представител на ответника: При материален интерес в размер на 17 600 лева (формиран като разлика между общия материален интерес от 20640 лева и сумата по отменената част на РА в общ размер на 3040 лева), претенцията за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателна само за размера на отхвърления интерес (Наредба № 1 от

09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, вр. чл. 161, ал. 1, изр. 3 – то ДОПК). Съобразно тройното правило на отхвърлената част съдът уважава претенцията за юрисконсултско възнаграждение в размер на 17 600 умножено по хипотетичен размер на възнаграждението по Наредба № 1 от 1984 лева, разделено на общия материален интерес от 20640 лева – 1691, 78 лева. Претенцията на процесуалния представител на ответника трябва да се уважи в размер на 1691, 78 лева.

По компенсация се определят разноски по делото в размер на 925, 45 лева, които трябва да се възложат в тежест на "Бългериън Фиш Фармс" ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], вх. 1, ет. 1 ап. 5. На основание § 1, т. 6 от ДР на АПК разноските трябва да се присъдят на Националната агенция за приходите, която е юридическото лице, в чиято структура се намира решаващият орган, страна по делото.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, Първо отделение, 45 – ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт РА № Р 22002221000194 – 0912 – 001 / 15.12.2021 г. издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията, и А. А. Н. – ръководител на ревизията. потвърден с Решение № 405 / 17.03.2022 г. на Директора на Дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП, в частта, с която на "Бългериън Фиш Фармс" ЕООД, ЕИК[ЕИК], е определено задължение за данък добавена стойност за сумата над 17 600 лева до пълния размер на задължението от 20640 лева, ведно със съответната лихва към датата на издаване на РА, което представлява признато право на данъчен кредит в размер на 3040, 00 лева, по фактури, издадени от „Теос Трейд Къмпани“ ЕООД.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на "Бългериън Фиш Фармс" ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], вх. 1, ет. 1 ап. 5, с електронни адреси: [електронна поща]; [електронна поща] и [електронна поща], чрез Н. И. В., в качеството на управител и адв. А. Ч., упълномощено лице, срещу РА № Р 22002221000194 – 0912 – 001 / 15.12.2021 г. издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията, и А. А. Н. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 405 / 17.03.2022 г. на Директора на Дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП, в останалата част като неоснователна.

ОСЪЖДА "Бългериън Фиш Фармс" ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за

кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], вх. 1, ет. 1 ап. 5 да заплати на НАП сумата от 925, 45 лева, представляващи разноски за юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: