

РЕШЕНИЕ

№ 5299

гр. София, 16.08.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,
в публично заседание на 16.02.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Елица Тодорова, като разгледа дело номер **6833** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на Б. 1 О., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет.5, ап.17 представлявано от управителя Ю. А. Г., чрез адв.Б., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22002217002677-091-001/19.09.2017 г., издаден от Р. Г. Я. – орган, възложил ревизията и Е. Д. П.-С. – ръководител на ревизията, органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) - [населено място], в частта, изменена и потвърдена с Решение № 339/08.03.2018 г., издадено от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централното управление на Националната агенция по приходите.

Жалбоподателят оспорва установените задължения, произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС в размер на 12 789.07 лв., ведно със съответните лихви, както и установените му задължения за корпоративен данък в размер на 3 930 лв., ведно със съответните лихви.

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Според жалбоподателя, от представените доказателства безспорно се установява реалността на извършените доставки. Позовава се на практиката на ВАС и СЕС. Подробни съображения излага в депозираната жалба. В заключение претендира отмяната на РА в обжалваната част. При условията на алтернативност се иска от съда да прогласи нищожността на обжалвания РА, по

съображения, изложени в жалбата. В съдебно заседание, жалбоподателят редовно уведомен се представлява от адв. Б., който изразява искане за отмяна на ревизионния акт, по изложените в жалбата съображения. Претендира присъждане на съдебно-деловодни разноски, не претендира адвокатско възнаграждение.

Ответникът – директорът на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., редовно уведомен се представлява от юрисконсулт К., която излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата и изразява искане същата да бъде отхвърлена. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София – град, в настоящия състав, обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, приема следното:

С жалбата се оспорва акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на директора на дирекция ОДОП е връчено на жалбоподателя на 21.03.2018 г. Жалбата е подадена на 03.04.2018 г., видно от поставеното пощенско клеймо, от редовно упълномощено лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима и следва да бъде разгледана по същество относно нейната основателност.

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22002217002677-020-001/28.04.2017 г., връчена на 16.05.2017 г., издадена от Р. Г. Я., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП [населено място], е възложена ревизия на Б. 1 О., ЕИК[ЕИК] за установяване на задължения за корпоративен данък по ЗКПО за периода от 2012 г. до 2014 г. и на задължения за ДДС за всички данъчни периоди на 2012 г.; от м.февруари до м.април, м.юни, м.октомври и м.декември 2013 г.; м.март и м.май 2014 г. ЗВР е връчена по електронен път на ревизираното дружество на 16.05.2017 г. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-369/30.03.2016 г. на директора на ТД на НАП С..

Ревизията е повторна и е във връзка с Решение № 534/07.04.2017 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което е отменен РА № Р-22220215008934-091-001/25.10.2016 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП-гр.С. за посочените данъчни периоди.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22002217002677-092-001 от 18.08.2017 г., връчен на ревизираното лице на 21.08.2017 г. Подадено е възражение вх.№ 53-00-741#4/04.09.2017 г., преценено от ревизиращия екип като неоснователно.

РА № Р-22002217002677-091-001 е издаден на 19.09.2017 г., от Р. Г. Я., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията, и Е. Д. П.-С., гл.инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, връчен е на ревизираното дружество на 20.09.2017 г.

С РА са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях. С оспорения РА на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 13 019,67 лв., ведно със съответните лихви за забава и е извършена корекция на декларираните резултати за установяване на задължения за корпоративен данък по ЗКПО, включително са установени задължения за корпоративен данък над декларираните в размер на 4 045,14 лв. Определени са лихви за забава в размер на 6 052,96 лв. за невнесени в срок задължения за данък върху добавената стойност и в размер на 1 836,38 лв. за невнесени в срок задължения за корпоративен данък по фактури, издадени от Р. Е., П.

П. ЕАД, Б. И. Е. и М. Б. Е..

При ревизията е установено, че извършваната от дружеството търговска дейност през ревизираните периоди е изграждана на жилищна сграда за сезонно ползване, с магазини и гаражи, находяща се в [населено място], кв. 243, УПИ V-5121. През ревизираните периоди, в ревизираното дружество са били наети 14 лица по трудов договор, включително на длъжност „брокер“.

В изпълнение на указанията, дадени с Решение № 534/07.04.2017 г. на директор на дирекция ОДОП С., на Б. 1 О. е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения № Р-22002217002677-040-001/23.05.2017 г. Със същото на ревизираното лице е указано да посочи местонахождение на документацията – първични и вторични счетоводни документи, регистри и търговски документи, банкови документи, нотариални актове, както и да представи документи и даде писмени обяснения, касаещи конкретно доставчиците Р. Е., П. П. ЕАД, Б. И. Е. и М. Б. Е.. В отговор на искането ревизираното лице е представило декларация, пълномощно на В. А. А., оборотна ведомост, регистри на счетоводни сметки, справки по образец за налични активи, договори за наем, анекси, фактури, приемо-предавателни протоколи, справки за консумативни разходи.

Органите по приходите са направили проверка на място в офиса за счетоводно обслужване на жалбоподателя. За резултата от същата е изготвен Протокол № 0821706/11.08.2017 г., в който са описани представените при проверката документи и е посочено изрично, че извън описаните други не са представени. Проверката е извършена в присъствието на пълномощника В. А..

В изпълнение на указанията, дадени с Решение № 534/07.04.2017 г., ревизиращият екип е извършил насрещни проверки на доставчиците, за резултатите от които са изготвени протоколи. Към доказателствата към повторната ревизия са приобщени с Протокол № 0821708/14.08.2017 г. документите, събрани по време първата ревизия на ревизираното дружество.

С Решение № 339/08.03.2018 г. на директор на дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], ревизионният акт е отменен като незаконосъобразен по отношение на фактура № 0...0467/02.07.2012 г., издадена от М. Б. Е., с предмет: „СМР на обект П. 2“ и потвърден в останалата част.

С решението на директора на дирекция ОДОП обжалваният РА е потвърден като правилен и законосъобразен по отношение на непризнато право на приспадане на данъчен кредит и непризнати разходи по фактури, издадени от следните дружества-доставчици на ревизираното лице: Р. Е., ЕИК:[ЕИК], П. П. ЕАД, ЕИК:[ЕИК], Б. И. Е., ЕИК:[ЕИК], както и по отношение на фактурите, издадени от М. Б. Е., ЕИК:[ЕИК], с предмет: „Рекламна и посредническа дейност – П. 3“.

Предмет на съдебното оспорване е РА в изменената и потвърдена част с решението на решаващия административен орган, а именно по отношение на непризнатия данъчен кредит по реда на ЗДДС и непризнатите разходи, довели до промяна на финансовия резултат по ЗКПО по фактурите, издадени от доставчиците Р. Е., П. П. ЕАД, Б. И. Е. и М. Б. Е..

И. В частта по ЗДДС, в резултат от ревизионното производство, на Б. 1 О. е отказано правото на приспадане на данъчен кредит, както следва:

1. В размер на 9 801.54 лв. по следните фактури, издадени от Р. Е. (П.. 2 и 3):

а/ с предмет наем имот Д.: № 4/30.01.2012 г., № 6/29.02.2012 г., № 8/30.03.2012 г., № 11/27.04.2012 г., № 13/31.05.2012 г., № 15/29.06.2012 г., № 17/31.07.2012 г., №

19/31.08.2012 г., № 21/29.09.2012 г., № 23/31.10.2012 г., № 25/30.11.2012 г., № 27/28.12.2012 г., № 29/31.01.2013 г., № 31/28.02.2013 г., № 33/29.03.2013 г., № 35/30.03.2013 г., № 37/31.05.2013 г., № 39/28.06.2013 г., № 41/31.07.2013 г., № 43/30.08.2013 г., № 45/27.09.2013 г., № 47/25.10.2013 г., № 49/29.11.2013 г., № 51/27.12.2013 г.

б/ с предмет консумативи имот Д.: № 3/10.01.2012 г., № 5/10.02.2012 г., № 7/09.03.2012 г., № 9/09.04.2012 г., № 12/10.05.2012 г., № 14/11.06.2012 г., № 16/10.07.2012 г., № 18/10.08.2012 г., № 20/10.09.2012 г., № 22/10.10.2012 г., № 24/09.11.2012 г., № 26/10.12.2012 г., № 28/10.01.2013 г., № 30/11.02.2013 г., № 32/11.03.2013 г., № 34/10.04.2013 г., № 36/20.05.2013 г., № 38/10.06.2013 г., № 40/10.07.2013 г., № 42/12.08.2013 г., № 44/09.09.2013 г., № 46/09.10.2013 г., № 48/11.11.2013 г., № 50/10.12.2013 г., № 52/10.01.2014 г.

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено по електронен път на 01.06.2017 г. (П..2). В отговор са представени документи и е дадено писмено обяснение. В същото е посочено, че спорните фактури документират извършвани услуги по договор за наем от 25.11.2011 г. с наемодател Р. Е. и наемател Б. 1 О.. С договора е уговорено, че Р. Е. предоставя на жалбоподателя в качеството му на наемател за временно ползване еднофамилна жилищна сграда №2, на два етажа, първи етаж – със застроена площ 150 кв.м, втори етаж – със застроена площ 158 кв.м., находяща се в [населено място] в.з. „С.-Д.-част II“, УПИ Х.-951, с уговорен срок на договора – 2 години. Обектът е предаден на наемателя с Приемо-предавателен протокол от 01.12.2011 г. и е получен обратно на 02.01.2014 г. С Анекс от 02.12.2013 г. договорът за наем е прекратен. В обясненията си доставчикът е посочил, че съгласно чл.2 от договора за наем наемателят се задължава да си служи с наетия имот по следния начин: „за административни нужди“, а на основание чл.5, ал.3 от договора за наемните вноски са издавани ежемесечно фактури за наем. Съгласно чл.8, ал.6 от договора всички текущи разходи, свързани с ползването на имота, са за сметка на наемателя, като за консумативните разходи са издавани ежемесечно до 10-то число фактури, към които са приложени справки за фактурирана и платена ел.енергия, вода, газ, интернет. В обясненията на дружеството е посочено, че получените фактури от доставчиците на комунални услуги са включени в дневниците му за покупки. Уточнено е, че първичните счетоводни документи за осчетоводяване на услугите са фактурите, издадени от Р. Е., включени в дневници за продажби за съответните данъчни периоди. Доставчикът е представил счетоводни разпечатки, включително са представени копия на всички получени плащания от ревизираното дружество за 2012 г., 2013 г. и 2014 г. В заключение е посочено, че услугите, предмет на сключения договор за наем са извършвани от наето по трудов договор лице – М. М. А., на длъжност счетоводител.

Доставчикът е представил (П..3): нотариално заверено пълномощно рег.№ 4311/03.10.2012 г., заверено от нотариус Г. Н., с район на действие Районен съд – Поморие; нотариално заверено пълномощно рег.№ 4307/03.10.2012 г., заверено от нотариус Г. Н., с район на действие Районен съд – Поморие; извлечения от счетоводни регистри; 24 фактури, издадени през 2012 г.; 24 фактури, издадени през 2013 г.; фактура № 52/10.01.2014 г., всички фактури с предмет: наем имот Д. и консумативи Д., с приложени към същите справки за консумативни разходи; Договор за наем от 25.11.2011 г., сключен между Р. Е. - наемодател и Б. 1 О. – Наемател, с

предмет: предоставяне за временно и възмездно ползване еднофамилна жилищна сграда № 2 на два етажа, първи етаж – със застроена площ 150 кв.м., втори етаж – със застроена площ – 158 кв.м., обща площ на сградата – 308 кв.м., находяща се в [населено място], местност в.з. С. - Д. II, УПИ X.-951, с предназначение за административни нужди, с уговорена наемна месечна цена 1 000 евро, дължима и заплащана от наемателя до 30-то число на месеца, през който се ползва вещта, с уговорен срок на действие на договора – 2 години. Договорът за наем е подписан от управителите на двете дружества, с посочени имена, положени подписи и печати. Приложен е приемо-предавателен протокол от 01.12.2011 г., съставен между страните по договора, с който е удостоверено предаване и приемане на посочения имот. В протокола е отразено състоянието на имота, както и че наемателят е получил ключовете от сградата и е влязъл във владение. Протоколът е подписан от представители на двете дружества – упълномощено от наемодателя лице – М. М. А. и управителя на наемателя – Ю. Г., с положени подписи и печати. Доставчикът е представил Анекс №1 от 02.12.2013 г. към договора за наем, с който е уговорено, че договорът се прекратява, считано от 01.01.2014 г., както и че наемателят следва на освободи наетия обект до 01.01.2014 г. и да върне ключовете. Уговорено е още, че наемодателят е длъжен да издаде фактури за последните дължими наемни вноски и суми за консумативни разходи, свързани с ползване на имота и да ги предостави на наемателя. Към анекса е приложен приемо-предавателен протокол от 02.01.2014 г., който са отразени незаплатени от наемателя фактури и суми за наемни вноски и консумативи: № 47/25.10.2013 г. – 160 лв., № 48/11.11.2013 г.-252.38 лв., № 49/29.11.2013 г. – 1 955.83 лв., № 50/10.12.2013 г. – 567.59 лв. и № 51/27.12.2013 г. – 1 955.83 лв. Доставчикът е представил банкови извлечения, удостоверяващи извършено плащане на останалата част от издадените фактури. Представени са още оборотни ведомости от 2012 г. и 2013 г., дневници за покупки, осчетоводени за м. 12.2011 г., за платена ел. енергия за 2012 г., за платена вода за 2012 г., за природен газ за 2012 г., за платен интернет – 2012 г., за платена ел.енергия – 2013 г., за платена вода за 2013 г. и за платен природен газ за 2013 г.

Ревизираното лице е представило обяснения, аналогични на обясненията на доставчика, договор за наем от 25.11.2011 г., приемо-предавателен протокол от 25.11.2011 г., анекс от 02.12.2013 г., приемо-предавателен протокол от 02.01.2014 г. към сключения анекс, справки за консумативни разходи.

2. В размер на 912.87 лв. по следните фактури, издадени от П. П. ЕАД (П.. 2): № 1/20.02.2012 г., № 2/23.03.2012 г., № 3/23.04.2012 г., № 4/21.05.2012 г., № 5/22.06.2012 г., № 6/19.07.2012 г., № 8/23.08.2012 г., № 9/20.09.2012 г. и № 10/23.10.2012 г., всичките с предмет наем на апартамент В27, кредитно известие № 12/05.12.2012 г. с предмет депозит апартамент № В27 и фактура № 17/28.12.2012 г. с предмет консумативи (ел.енергия) и консумативи (вода).

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения, което му е връчено по електронен път (П..2). В отговор доставчикът е представил документи и писмено обяснение, съгласно което спорните фактури са отразени в СД по ЗДДС и в дневника за продажби. Посочено е, че фактурите са платени по банков път, с изключение на фактура №17, която е прихваната с дължимия депозит за възстановяване по КИ №12, като разликата е възстановена с платежно нареждане на 11.01.2013 г. Посочено е, че при доставчика няма наети лица по трудови правоотношения. Уточнено е, че всички консумативи –

електричество, вода и други, са за сметка на наемателя. Според обясненията жалбоподателят като наемател е наел имота с цел да настанява свои контрагенти – потенциални купувачи на недвижими имоти за времето на оглед и преговори. Доставчикът е представил фактури № 2/23.03.2012 г., № 4/21.05.2012 г., № 6/19.07.2012 г., № 9/20.09.2012 г., КИ № 12/05.12.2012 г.; 4 банкови извлечения; хронологичен регистър на П. П. ЕАД за 2012 г., Договор за наем от 22.11.2011 г., сключен между П. П. ЕАД – Наемодател и Б. 1 О. – Наемател, представен без първа страница от договора, изготвен на български и руски език, подписан между страните, без посочени имена и длъжност на сключилите го лица, с положени печати на двете дружества; Приемо-предавателен протокол с положени печати на двете дружества и положен подпис само от страна на П. П. ЕАД; оборотна ведомост на П. П. ЕАД за 2012 г.

При ревизията жалбоподателят е представил процесните фактури, договор за наем на недвижим имот, сключен между доставчика като наемодател, и жалбоподателя като наемател, с предмет: недвижим имот за временно и възмездно ползване, представляващ апартамент В27, находящ се в [населено място], [улица], П. П., жилищен етаж 5, състоящ се от спалня, хол с кухненски бокс, санитарен възел и тераса, и паркомясто в закрит гараж. Страните са се споразумели, че предаването на апартамента се извършва с подписване на двустранен приемо-предавателен протокол, включващ опис на инвентара и описание състоянието на имота. С договора е уговорена месечна наемна цена в размер на 600 лв. с ДДС. Договорът е сключен за срок от 12 месеца, считано от 22.11.2011 г., подписан е от страните, с положени печати на двете дружества, но без посочени имена и длъжности на лицата, които са го подписали. Договорът е изготвен на български и руски език. Към него е приложен Приемо-предавателен протокол, представляващ опис на състоянието на отдадения недвижим имот, съставен изцяло на руски език, с положени печати на двете дружества, и положен подпис само от страна на П. П. ЕАД, без посочено име и длъжност на лицето, положило подписа.

Ревизираното лице е представило спорните фактури и кредитно известие, както и счетоводни извлечения (П..1). В писмените обяснения от страна на ревизираното дружество е посочено, че в апартамента са настанявани чуждестранните клиенти на жалбоподателя Б. 1 О..

3. В размер на 635 лв. по следните фактури, издадени от **Б. интернационал Е.** (П.. 1 и 2):

№ 79/10.04.2012 г. с предмет част от наем за ап.Е4-10, наем за период 20.06 до 20.12.2012 г., съгласно договор;

№ 178/13.02.2012 г. с предмет наем за шест месеца от 20.12.2012 г. до 20.06.2013 г. за ап.Е4-10 – [населено място];

№ 349/30.01.2014 г. с предмет П. – ап.Е4-10, наем за период 20.06 до 20.12.2013 г., съгласно договор;

№ 379/16.04.2014 г. с предмет наем П. Е4-10 за периода 21.12.2013 – 31.01.2014 г., частично превод от 194.40 евро.

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения. В отговор доставчикът е представил процесните фактури с приложено към всяка извлечение от банкова сметка, издадени от Р.; нотариално заверено пълномощно рег.№

1058/07.03.2008 г. от Нотариус А. М., район на действие-Районен съд София; Главна книга за клиент Б. 1 О. за м.април и м.декември 2012 г., м.януари и м.април 2014 г.; договор за наем на недвижим имот от 08.06.2011 г., сключен между доставчика като наемодател и жалбоподателя като наемател, с предмет: предоставяне за възмездно и временно ползване на недвижим имот, представляващ апартамент №10, намиращ се в [населено място], [улица], сграда Е, ет.4, с площ 107.71 кв.м, състоящ се от дневна с кухненски бокс, спалня, баня с тоалетна, коридор, ведно с движими вещи и обзавеждане, описани в приемо-предавателен протокол, неразделна част от договора. В договора е уговорен срок от 12 месеца, считано от 20.06.2011 г. и месечна наемна вноска в размер на 292 евро. Приложеният към него приемо-предавателен протокол е с положени подписи, но без посочени имена на съставилите го лица и без положени печати. Представени са още допълнително споразумение от 17.03.2012 г., с което страните са удължили срока на сключения договор за наем с още 12 месеца, считано от 20.06.2012 г., с уговорката наемателят да заплати, както следва: сумата в размер на 1 000 евро в срок до 06.04.2012 г., представляващи предплащане за периода от 20.06.2012 г. до 20.12.2012 г., сумата в размер 752 евро - в срок до 26.06.2012 г., и сумата в размер на 1 750 евро - в срок до 20.11.2012 г., които представляват предплащане за период от 20.12.2012 г. до 20.06.2013 г.; допълнително споразумение №2 от 14.05.2013 г., с което е удължен срокът на сключения договор с още 12 месеца, считано от 20.06.2013 г., с уговорено от страна на наемателя да заплати 1 000 евро в срок до 30.05.2013 г., представляваща част от предварителното плащане за периода от 20.06.2013 г. до 20.12.2013 г., сумата в размер на 752 евро - в срок до 20.06.2013 г., сумата в размер на 1 752 евро - в срок до 20.11.2013 г., представляващи предплащане за следващия период от 20.12.2013 г. до 20.06.2014 г.; и А. план за 2012 г. и 2014 г.

В ревизионното производство жалбоподателят е представил процесните фактури, с приложени към същите обяснения, в които е посочено, че недвижимият имот е ползван за настаняване на чуждестранни клиенти на дружеството. Не са представени документи, удостоверяващи кои са били тези лица.

4. В размер на 1 439.96 лв. по следните фактури с предмет рекламна и посредническа дейност – П. 3, издадени от **М. билдинг Е.** (прил.1 и 2): № 468/02.07.2012 г., № 469/01.08.2012 г., № 470/03.09.2012 г. и № 471/05.10.2012 г.

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено по електронен път. В отговор доставчикът е представил спорните фактури с приложени към всяка протокол към сключен договор за консултантски услуги, сключен на 02.04.2012 г., в които са описани извършени рекламни и посреднически дейности, изразяващи се в провеждане на огледи с руски туристи, провеждане на срещи с потенциални купувачи, обработка на документи, свързани с недвижимите имоти в сграда „П. 3“; Протокол обр.19 № 1/2012 г. от 30.0.2012 г., съставен между жалбоподателя като възложител, доставчика като изпълнител и В. О. като подизпълнител, за извършени СМР и

доставки на материали за 1 381.78 лв. за обект: жилищна сграда – П. П. 2; фактура № 1...450/04.05.2012 г., издадена от В. О. към М. билдинг Е. с предмет монтажни работи и доставка на материали по протокол 2395/2012 по проект 7024; протокол обр.19 № 2395/2012 г. от 04.05.2012 г., съставен между М. билдинг Е. като инвеститор и В. О. като изпълнител, за извършено сервизно обслужване на обект П. П. 2; фактура № 1...403/12.02.2012 г., издадена от В. О. към М. билдинг Е., с предмет: монтажни работи и доставка на материали по Протокол 2251/2012 по проект 7024; протокол обр.19 № 2251/2012 г. от 12.01.2012 г., съставен между М. билдинг Е. като инвеститор и В. О. като изпълнител, за извършено сервизно обслужване на обект П. П. 2; Удостоверение № 63/16.06.2011 г. за въвеждане в експлоатация на строеж „Жилищна сграда за сезонно ползване с ресторант, четири магазина, два гаража и студио/партер, пет жилищни и тавански етажи, находяща се в УПИ Х.-5322, кв.265, идентификатор 57491.501.175, по плана на [населено място], общ.П.“; оборотни ведомости за м.апри, м.май, м.юни, м.юли, м.август и м.септември 2012 г.; ведомости за заплати за същия период; договор № 7024/22.07.2012 г., с предмет извършване на поправки, сервизно обслужване и ремонтни дейности на слаботокови системи и инсталации НН на обекти: [населено място], сгради П. 1, П. 2 и П. 3, съгласно цени и условия в Приложение 1 към договора, подписан между М. билдинг Е. като възложител и В. О. като изпълнител, с посочени имена на лицата, сключили договора, и положени подписи и печати на двете дружества; Движение по счетоводна сметка 4113 Клиенти - Б. 1 О. за 2012 г.; банкови извлечения за плащане на спорните фактури; договор за консултантски услуги от 02.04.2012 г., сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като консултант, с предмет осъществяване на консултантски и рекламни услуги във връзка с дейността на възложителя: представяне на обектите, собственост на възложителя пред агенция за недвижими имоти в М., Русия, представяне на обектите, собственост на Възложителя, пред руски туристи, посещаващи [населено място] и района през лятото на 2012 г., извършване на огледи, водене на преговори с потенциални купувачи, обработка на документи, подготовка на предварителни договори и реализация на сделки. В обясненията е посочено, че по спорните фактури доставчикът е извършил и декларирал рекламни и посреднически услуги, като по съответните дейности са работили служители на дружеството – В. С. К. и Ю. А., на длъжност брокер, назначени по трудови договори и регистрирани в НАП. Брокерите на доставчика са контактували с управителя на възложителя – Ю. Г., от която са получавали информация за пристигащи руски туристи, съответно те са ги посрещали и развеждали в района на [населено място]. Въпросните брокери са извършвали огледи, представяйки на чужденците обектите, собственост на жалбоподателя в [населено място], сграда П. 3, м.Малкото езеро, [улица], давайки разяснения относно достигнатия етап на строителство, както и подготовка на документи, били са на разположение на Възложителя по отношение на всякакви въпроси, свързани с реклама и продажби на недвижимите имоти.

При ревизията жалбоподателят е представил процесните фактури, счетоводни извлечения от Главна книга, както и писмени обяснения, според

които между него и доставчика е сключен договор за извършване на консултантски услуги от 02.04.2012 г. – 30.09.2012 г.; в периода доставчикът е осъществявал консултантски и рекламни услуги във връзка с дейността на ревизираното лице – представяне на обектите, собственост на жалбоподателя пред руски туристи, посещаващи [населено място] и района през лятото на 2012 г., извършване на огледи на обекти за продажба, обработка на документи и предварителни договори, реализация на сделки; дейността е извършвана от брокери, които са осъществявали контакт с пристигащите руски туристи, съответно са ги развеждали в района на [населено място]; брокерите са извършвали огледи, като са представяли обектите на чужденците, съответно те са били на постоянно разположение на чужденците по въпроси, свързани с реклама и продажби на недвижимите имоти; контактите с клиентите са осъществявани директно на място в [населено място], а рекламата - чрез непосредствено осъществяване на обектите.

Ревизиращият екип е посетил офиса на М Консулт О. - [населено място], [улица], за което е съставен Протокол № 0821706/11.08.2017 г. Проверени са първични счетоводни документи и регистри, банкови извлечения, договори, анекси и други свързани с ревизирания период документи на ревизираното дружество. Проверката е извършена в присъствието на В. А. А.. Изискани са документи, удостоверяващи реалното осъществяване на декларираните доставки, освен представените от 14.06.2017 г., но такива не са представени.

При тази фактическа обстановка органите по приходите са приели за недоказано реалното извършване на доставки по фактурите, издадени от посочените доставчици. Направен е извод, че след като доставчиците не разполагат със складови бази, транспортни средства и нает персонал, липсват представени документи за произход на стоките, а част от издадените фактури не са включени в дневниците им за продажби, то реалното извършване на фактурираните от тях доставки не е доказано. Ревизиращият екип обосновава изводите си с данни от счетоводната документация на ревизираното лице. Приема, че за признаване правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури не са изпълнени предпоставките по чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 във връзка с чл.6 и чл.25, ал.2 ЗДДС.

Във връзка с всички описани по-горе констатации на жалбоподателя са определени и лихви за ДДС, посочени в таблицата на РА.

II. По ЗКПО:

В съответствие с резултатите от направените проверки и фактическите и правни изводи относно реалността на доставките и ползването им от ревизираното дружество за извършване на икономическата му дейност, са формирани мотивите на ревизиращия екип в частта на облагане на дружеството с корпоративен данък.

1. За 2012 г.

Ревизираното лице е подало ГДД по чл.92 ЗКПО с деклариран счетоводен финансов резултат – печалба в размер на 6 901,64 лв., данъчен финансов резултат – печалба в размер на 7 715,58 лв. и дължим корпоративен данък от 771,56 лв.

В резултат от ревизията е извършено увеличение на декларирания счетоводен финансов резултат, както следва:

- на основание чл.26, т.1 ЗКПО – с разходи, несвързани с дейността, в размер на 32 100,14 лв., представляваща сбора от данъчните основи по фактурите, издадени от Р. Е., П. П. ЕАД и Б. интернационал Е..

- на основание чл.26, т.11 ЗКПО – с разходи, които представляват скрито разпределение на печалбата, във връзка с чл.15 и чл.16, ал.2, т.4 ЗКПО – начислени възнаграждения за услуги, без те да са реално осъществени, в размер на 8 351,32 лв., представляваща сбора от данъчните основи по фактури, издадени от М. билдинг Е..

С Решение № 339/08.03.2018 г. на директора на дирекция ОДОП РА е отменен по отношение на фактура № 467/02.07.2012 г., издадена от М. билдинг Е.. Вследствие на това за 2012 г. е установен данъчен финансов резултат - печалба в размер на 48 167.04 лв., като дължимият корпоративен данък е изменен от 4 816.60 лв. на 4 701.56 лв.

2. За 2013 г.

С ГДД по чл.92 ЗКПО е деклариран счетоводен ФР – загуба в размер на 28 165,46 лв., данъчен ФР – загуба в размер на 27 636,46 лв. и корпоративен данък в размер на 0 лв.

В резултат от ревизията е увеличен счетоводният ФР на дружеството на основание чл.26, т.1 ЗКПО със сума в размер на 24 235,78 лв., представляваща сбора от данъчните основи по фактури, издадени от Р. Е., П. П. ЕАД и Б. интернационал Е.. Вследствие на това за 2013 г. е установен данъчен ФР – загуба в размер на 3 400,68 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 0 лв.

3. За 2014 г.

С ГДД по чл.92 ЗКПО е деклариран счетоводен ФР – загуба в размер на 11 337,15 лв., данъчен ФР – загуба в размер на 11 337,15 лв. и корпоративен данък в размер на 0 лв.

В резултат от ревизията е увеличен счетоводният ФР на дружеството на основание чл.26, т.1 ЗКПО със сума в размер на 3 839,58 лв., представляваща сбора от данъчните основи по фактури, издадени от Р. Е., П. П. ЕАД и Б. интернационал Е.. Вследствие на това за 2014 г. е установен данъчен ФР – загуба в размер на 7 497,57 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 0 лв.

В хода на съдебното производство е допусната съдебно-счетоводна експертиза, като направените изводи относно конкретните доставчици са обсъдени по-долу в изложението.

При така установената фактическа обстановка съдът формулира следните правни изводи:

Ревизионното производство, в резултат от което е издаден оспорения РА се явява повторно, в изпълнение на Решение № 534/07.04.2017 г. на директора на дирекция ОДОП, с което е бил отменен предходният РА № Р-22220215008934-091-001 от 25.10.2016 г., издаден от Р. Г. Я. – началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП-гр.С., орган възложил ревизията и М. И. К. – гл.инспектор по приходите, ръководител на ревизията. В този смисъл следва да се има предвид, че при повторната ревизия не започва нова такава, а се възстановява висящността на производството по отменения РА. Аргумент в тази подкрепа може да бъде извлечен от нормата на чл.155, ал.6 ДОПК,

съгласно която производството по издаване на новия акт започва от първото незаконосъобразно действие, послужило за отмяната на акта. С оглед на това ревизионното производство започва от първата заповед за възлагане на ревизия като производството е висящо до влизане в сила на постановения РА. Втората ЗВР по чл.155, ал.6 ДОПК не изменя обстоятелството, че производството е висящо. На първо място, следва да се отбележи, че е спазен срокът по чл.109 ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство – ревизионното производство е образувано със ЗВР № Р-22220215008934-020-001/30.10.2015 г., т.е в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана година.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция, или Изпълнителния директор на НАП, или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. Според чл.7, ал.1, т.3 от Закона за Националната агенция по приходите (ЗНАП), органи по приходите са директорите на дирекции, началниците на отдели и сектори в НАП. В тази връзка, съдът намира за неоснователни релевираните доводи за нищожност. Това е така, защото, безспорно в чл.7, ал.1, т.3 ЗНАП, като органи по приходите са определени началниците на отдели, каквато длъжност заема издателят на ЗВР и РА. Предвид представената по делото Заповед № РД-01-1332#1/12.10.2015 г. на директора на ТД на НАП-гр.С. (прил.4), касаеща Р. Г. Я. – Началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП-гр.С. – орган възложил ревизията и издател на първоначалния РА, следва изводът, че ЗВР по първоначалната и повторната ревизия 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.

С оглед делегирането на правомощия по реда на чл.112, ал.2, т.1, чл.119 ДОПК, относно настоящата повторна ревизия, по делото е представена Заповед № РД-01-369/30.03.2016 г. на директора на ТД на НАП-гр.С. за определяне функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 ДОПК, касаеща Р. Г. Я. – Началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП [населено място] – орган възложил ревизията и издател на обжалвания пред съда РА.

Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК във вр.с чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП и чл.119, ал.2 ДОПК, в кръга на определените им правомощия (в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС).

Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа дължимите реквизити, както и указанието, че се приемат констатациите от РД, който на практика представлява неразделна част от издадения РА. Оспореният акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

В случая издателите на РА не са определени със заповед за определяне на компетентен орган по реда на старата редакция чл.119, ал.2 ДОПК /в сила до 31.12.2012 г./, тъй като първоначалната ревизия е възложена на 30.10.2015 г., при действието на чл.119, ал.2 ДОПК /Изм., ДВ, бр.82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г./. След изменението на посочената разпоредба, ревизионният акт се издава съвместно от двама органи – органът, възложил ревизията, и ръководителят на ревизията. Възприетите констатации дават основание на съда да приеме, че при извършване на ревизията не са допуснати нарушения на административнопроизводствените правила, ревизията е проведена и РА е издаден от лица, разполагащи с компетентност за това, както и че е спазена нормативно изискуемата форма на РА.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент 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 (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 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 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. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен

подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях „усъвършенстван електронен подпис“ означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а „квалифициран електронен подпис“ означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. 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. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, което обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

I. Относно определените задължения по реда на ЗДДС:

Правният спор се свежда до това налице ли са действително извършени доставки по процесните фактури с предмет услуги, както и дали те са използвани за целите на икономическата дейност на ревизираното лице.

За да бъде признато и законосъобразно упражнено правото на данъчен кредит следва да са събрани доказателства относно всеки един от юридическите факти, предвидени в действащия към момента на издаване на фактурата закон. Съобразно общите правила за разпределяне на доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването и законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл.68 и чл.69 ЗДДС и отсъствие на пречки по чл.70 ЗДДС, които да препятстват упражняването на правото на данъчен кредит.

С оглед спецификата в предмета на спорните фактури същите следва да бъдат групирани така:

1. Фактури с предмет услуги. Такива са фактурите, издадени от **Р. Е., П. П. ЕАД, Б. интернационал Е. и М. билдинг Е.:**

По отношение на издадените фактури с предмет наем на имот Д., съдът изцяло споделя доводите на органите по приходите, че не е доказано спорните доставки да са използвани за икономическата дейност на

ревизираното лице. Както в хода на ревизията, така и в съдебното производство не се представят доказателства, че наетият недвижим имот, описан в представения договор за наем от 25.11.2011 г., без посочен административен адрес е използван за икономическата дейност на дружеството, т.е. за административни нужди. От представената в хода на ревизията декларация от страна на жалбоподателя се установява, че ползваните от дружеството обекти през ревизирания период са на адреса по регистрация в ТР – [населено място], пл. М. №40, ет.5, ап.17 – офис и адресът за кореспонденция - [населено място], [улица], също посочен като офис. По отношение на наетата еднофамилна жилищна сграда в кв. Д., не се установява за какъв точно вид административни дейности е използвана. Безспорно от събраните в хода на ревизията писмени доказателства и от ССЧЕ, приета по делото се установява, че между дружеството-доставчик и ревизираното лице е сключен договор за наем, ведно с приемо-предавателен протокол за приемо-предаване на обекта; от страна на доставчика са отчетени приходи от издадените фактури, както се установява и че същият притежава сграда, находяща се в кв. Д., но че не са представени документи, от които безспорно да се установява, че наетият имот е свързан с административната дейност на ревизираното дружество. От доказателствата по делото се установява още, че недвижимият имот е предоставен на жалбоподателя, в качеството му на наемател – необзаведен, в тази връзка следва се посочи, че не са налице и представени доказателства за фактическото ползване на наетия имот, като закупуване на мебели, отстраняване на повреди, свързани с обикновеното потребление на наетия имот.

Задължително условия за възникване на право на данъчен кредит за получателя по определена доставка, съгласно чл.69, ал.1 ЗДДС е стоките и услугите да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки.

В конкретния случай съгласно сключения договор за наем и анекса към него, наемодателят е предоставил на наемателя за временно и възмездно ползване собствения си недвижим имот – еднофамилна жилищна сграда, находяща се в [населено място], в.з. С.-Д.-част II за срок от две години, считано от 25.11.2011 г., без право на наемателя да пренаема вещта без съгласие на наемодателя, с уговорен месечен наем в размер на 1 000 евро, дължим между 25-то и 30-то число на текущия месец. С Анекс № 1 от 02.12.2013 г. е уговорено прекратяване на договора за наем, считано от 01.01.2014 г. Във връзка с извършеното прекратяване на наемните отношения с приемо-предавателен протокол от 02.01.2014 г. е извършено предаване на обекта и са изброени фактури, които не са заплатени от жалбоподателя, в качеството му на наемател.

От страна на ревизираното лице не са представени категорични доказателства, че наетият имот е използван за административни дейности и нужди, и на това основание законосъобразно е прието, че не са изпълнени всички изисквания, регламентирани в чл.69 ЗДДС, тъй като не е доказано по безспорен начин, че приспадането на данъчния кредит е обусловено от използване на наетия имот за икономическата дейност на жалбоподателя, предвид регламентираното ограничение по чл.70, ал.1, т.2 вр. чл.3, ал.1 и ал.2

ЗДДС. В Решението от 16 февруари 2012 г. по дело С-118/11, СЕС е посочил, че член 168, буква а) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, трябва да се тълкува в смисъл, че нает автомобил (приложим и за недвижим имот) се използва за целите на облагаеми сделки на данъчнозадълженото лице, ако съществува пряка и непосредствена връзка между използването на този автомобил (недвижим имот в настоящия случай) и икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, като правото на приспадане възниква при изтичането на периода, за който се отнася всяко от плащанията, и към същия момент следва да се има предвид наличието на такава връзка.

В разглеждания случай, изслушаната по делото съдебно-счетоводна експертиза установява, че представените документи се съпоставят по период на издаване и плащане на задължения, преводите са извършвани по банков път всеки месец, в счетоводния амортизационен план на доставчика Р. Е. е заведена „Сграда 2 в [населено място], Д., [улица]“, с дата на придобиване 22.08.2011 г. Вещото лице посочва, че в договора за наем е описано, че е наета еднофамилна сграда № 2 в местност С.-Д. – Част II, без посочена конкретно улица, на която се намира. А относно датата на завеждане на имота в счетоводството – 22.08.2011 г. и датата на сключване на договора за наем, вещото лице установява съпоставимост. В заключение по отношение на процесния доставчик, на вещото лице не са представени допълнителни документи, от които да се установява, че недвижимият имот е свързан с административната дейност на ревизирувания субект.

Относно фактурите, издадени от П. П. ЕАД и Б. интернационал Е., са представени документи във връзка с фактурираните услуги. От същите се установява, че между жалбоподателя и доставчика е сключен договор за наем от 22.11.2011 г., с предмет: отдаване под наем на недвижим имот в [населено място], [улица], П. П., ап.В27, ет.5, състоящ се от спалня, хол с кухненски бокс, санитарен възел, тераса и паркомясто в закрит гараж, с уговорена месечна наемна цена в размер 600 лв., дължима от 22.11.2011 г., като ревизираното дружество – наемател е длъжно да заплаща в срок уговорения наем. Съгласно писмените обяснения от страна на ревизираното дружество, наетият апартамент е ползван, като в него са настанявани негови чуждестранни клиенти.

От заключението на съдебно-счетоводната експертиза се установява, че доставчикът е отчетел приходи, но и че е налице дублиран номер на фактура № 9/22.01.2012 г. и № 9/20.09.2012 г. Относно това дублиране, вещото лице изрично посочва, че номерата на издадените фактури не трябва да се дублират, респективно при установяване на грешки, фактурите следва да бъдат анулирани и да се съставят нови. Констатира се, че плащането по процесните фактури е извършено през 2012 г. в отделни месеци, като е налице съпоставимост по периода на издаване и плащане с останалите документи. Вещото лице е установило, че в инвентарната книга на доставчика, предоставена допълнително по електронен път с № 12 е записан „Апартамент В27“, придобит и въведен в експлоатация на 13.09.2011 г. В тази връзка според експертното заключение описания в договора за наем апартамент като номер съвпада с данните от инвентарната книга, респективно датата на имота

се съпоставя с датата на сключване на договора за придобиване – 13.09.2011 г. и датата на договора за наем от 22.11.2011 г. От страна на ревизираното дружество във връзка с изложените твърдения в писмените обяснения не се представят доказателства, че наетият недвижим имот през посочения период е използван за настаняване на чуждестранни клиенти на жалбоподателя. Такива доказателства не са представени и в хода на ревизията. Не става ясно кои именно лица са настанявани там, не са представени техни данни и прочие.

Аналогична е положението и относно констатираното за доставчика Б. интернационал Е.. Видно от представените в хода на ревизията писмени обяснения от ревизираното дружество, наетият недвижим имот с договор за наем от 08.06.2011 г., е използван, като в него са настанявани чуждестранни клиенти на жалбоподателя. Срокът на сключения договор за наем е удължен, чрез допълнително споразумение № 1/27.03.2012 г. за още 12 месеца, считано от 20.06.2012 г. и с допълнително споразумение № 2/14.05.2013 г. за още 12 месеца, считано от 20.06.2013 г., с уговорка за запазване на месечната наемна цена и уговорени размери за предплащане за периодите към определени дати. Видно от заключението на ССЕ се установява, че доставчикът е отразил приходи от процесните фактури. От представените банкови извлечения се констатира, че по отношение на фактури № 349/30.01.2014 г. и № 379/16.04.2014 г. са платени само части от общата стойност на всяка фактура, докато останалите две фактури са изцяло заплатени. Съгласно експертното заключение всички документи си съответстват по дати, плащането е извършено по банков път, в договора за наем е посочено, че се наема апартамент №10, находящ се в [населено място], [улица], а в амортизационния план на дружеството-доставчик, вещото лице посочва, че се води „Апартамент П.“ без уточнен номер, с дата на завеждане 31.12.2005 г., а другият заведен апартамент е с посочен №29. От страна на жалбоподателя нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство са представени доказателства, удостоверяващи, че наетият недвижим имот се ползва за представителни цели по смисъла на чл.70, ал.1, т.3 ЗДДС, липсват доказателства относно обстоятелството, кои са били настаняваните чуждестранни клиенти на жалбоподателя.

В случая по отношение и на двете дружества-доставчици не се установява наличие на предпоставките, предвидени в нормата на чл.69 ЗДДС, тъй като не се доказва по безспорен начин приспадането на данъчния кредит да е обусловено от използване на наетите имоти за икономическата дейност на жалбоподателя във връзка с представителни цели, предвид регламентираното ограничение по чл.70, ал.1, т.2 и т.3 във вр.с чл.3, ал.1 и ал.2 ЗДДС.

Следователно РА в тази му част е законосъобразен, а жалбата подлежи на отхвърляне като неоснователна.

1.2. По фактурите от **М. билдинг Е.:**

Фактурите, с издател М. билдинг Е. са с предмет рекламни и посреднически услуги.

Според чл.9, ал.1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Отдаването под наем на сграда представлява доставка с непрекъснато

изпълнение. Съгласно чл.25, ал.4 ЗДДС при доставка с периодично, поетапно или непрекъснато изпълнение, с изключение на доставките по чл.6, ал.2 ЗДДС (сред които не попада отдаването под наем на недвижим имот), всеки период или етап, за който е уговорено плащане се смята за отделна доставка и данъчното събитие възниква на датата, на която плащането е станало дължимо. Съгласно чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрираното лице има право да приспадне от данъчните задължения по ЗДДС за получени от него услуги по облагаема доставка. За да възникне данъчното събитие, е необходимо услугата да е извършена - чл.25, ал.2 ЗДДС.

Спорният въпрос относно реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се свежда до доказване факта на прехвърляне собствеността върху същите, а при доставка на услуги - до доказване факта на предаване резултата от извършените услуги на получателя, и в двата случая за получаването им от ревизираното лице.

Понятието „неправомерно начислен данък“, използвано в нормата начл.70, ал.5 ЗДДС не е легално дефинирано, но по аргумент от противното това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по смисъла на чл.6 ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е „неправомерно“ съгласно чл.70, ал.5 ЗДДС и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит. Следователно по делото следва да се установи дали са съществували основанията за начисляване на данъка от доставчиците по спорните фактури.

Наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които, всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

Доставчикът е представил писмено обяснение, според което той в качеството си на консултант по сключения договор от 02.04.2012 г., е осъществявал консултантски и рекламни услуги във връзка с дейността на жалбоподателя. От сключения договор се установява, че доставчикът като консултант приема да осъществява консултантски и рекламни услуги, а именно: представяне на обектите, собственост на възложителя пред агенции за недвижими имоти в [населено място]; представяне на обектите, собственост на Възложителя пред руски туристи, посещаващи [населено място] и района през лятото на 2012 г.; извършване на огледи; водене на преговори с потенциални купувачи; обработка на документи и подготовка на предварителни договори и реализация на сделки.

Към спорните фактури са приложени протоколи, подписани от страните по сключения договор за консултантски услуги. Четирите протокола са съставени

преди датите на издаване на фактурите, и в тях са описани едни и същи дейности: представяне на обектите в жилищната сграда за сезонно ползване с магазини за промишлени стоки и гаражи „П. 3“, находяща се в [населено място], УПИ V-5121, кв.243; провеждане на огледи с руски туристи; провеждане на срещи с потенциални купувачи и обработка на документи, свързани с недвижимите имоти в сграда „П. 3“. От приетото по делото експертно заключение се установява, че и този доставчик на ревизирания субект е отчел приходи от извършените доставки на услуги, както и че през ревизирания период в дружеството-доставчик са били назначени лица на длъжности: брокер, касиер-счетоводство, мениджър покупки/продажби, брокер, чистач-хигиенист, счетоводител.

Както в хода на ревизията, така и в хода на съдебното производство с оглед указанията за разпределение на доказателствената тежест, е изискано да се представят документи, от които да е видно от кои лица са извършвани огледите, на кои обекти са представяни и разглеждани, с кого са водени преговори, респективно кои имоти са продадени и за кои имоти са изготвяни документи. Такива документи не се представени нито от дружеството-доставчик, нито от жалбоподателя в съдебното производство. Така представеният договор по същността си е възлагателна поръчка, съгласно която ревизираният субект възлага на дружеството-доставчик да извършва определени дейности, свързани с представяне на собствените на възложителя недвижими имоти, изразяващи се в организиране на огледи с руски клиенти, срещи и оформяне на документи, свързани с недвижимите имоти. Съответно за получаване на възнаграждението, уговорено в сключения договор, изпълнителят консултант следва да удостовери извършеното от него пред Възложителя, като представи съответните документи за извършени огледи, респективно документи, свързани с изразходваното време за всяка една дейност, посочена в договора – сметки, от които да е видно как е формирана цената на услугата, предмет на договора. Такива документи не са представени, както в хода на съдебното производство, така и в ревизионното. Липсата на удостоверяващи изпълнението на договорените услуги доказателства е отчетена и от вещото лице, видно от експертното заключение по делото. Същото установява, че в сключения договор са уредени две възможности за изчисляване на услугата, а именно: 3 % от продажната цена на всеки продаден недвижим имот, след постъпване на сумата по сметка на Възложителя или сумата в размер на 8 640 лв. с ДДС – на части, при поискване от Консултанта, срещу издадената фактура, като е уточнено, че тази сума се заплаща за покриване на разходи по реклама, изработване на клипове, пътуване, организиране на вечери, посветени на [населено място]. Съгласно извършените изчисления, вещото лице констатира, че сумата по четирите процесни фактури – 8 639.80 лв. с ДДС, отговаря на второто условие, уредено в сключения договор. От страна на ревизираното дружество е представена Справка за издадени фактури от Б. 1 Е., продадени имоти, номер на нотариални актове, нотариални такси, балансова стойност, начин и дата на авансови и окончателни плащания (прил.1, л.99) и допълнително представени – същата справка с изведени общи суми на имотите, които са продадени. В тази връзка в експертното заключение

се посочва, че са обобщени продажби на П. 3 за 2012 г. в размер на 774 671.11 лв., както и че сграда П. 3 се споменава в протоколите за приета работа, свързана с консултантските дейности по продажба на имоти. Според вещото лице, извършените доставки на услуги са свързани с дейността на ревизираното дружество.

От експертното заключение се установява, че ревизираното лице представя допълнително счетоводен регистър за 2012 г., 2013 г. и 2014 г. на сметка 411-Клиенти, в които са изписани имената на клиентите, закупили недвижими имоти през процесния период. Вещото лице, при проверка на място в счетоводството на ревизирувания субект, е установило, че към всяка една от фактурите за продажби е прикрепен съответният нотариален акт, т.е. налице са придружаващи фактурите за покупко-продажба на недвижими имоти.

При така изложеното съдът приема, че не са налице убедителни доказателства, удостоверяващи реалността на процесните доставки на услуги, извършени от М. билдинг Е.. Това е така, тъй като липсват и не се представят доказателства, от които да е видно, че са изпълнени действително консултантски и рекламни услуги. Липсват протоколи за извършени огледи, на притежаваните от Възложителя недвижими имоти, обект на продажби. Не се представят и доказателства в какво точно са се изразявали рекламните услуги, респективно изработване на клипове и организация на вечери, посветени на [населено място]. Извършването на продажби на недвижими имоти, като самостоятелен факт не води задължително като извод, че тези продажби са осъществени с посредничество или консултантска услуга на М. билдинг Е., при липсата на данни за действително осъществено посредничество и рекламна дейност, както и консултации, в резултат от които са постигнати точно осъществените продажби.

Фактурата като първичен счетоводен документ има за цел да отрази вече осъществили се факти в обективната действителност – обобщени чрез понятията за стопанска операция по възприетата технология на ЗСч и за доставка на стоки по смисъла на ЗДДС. Възникналите факти преди издаването на една фактура следва да могат да бъдат доказани с предвидените в закона способности и по-конкретно доказателствени средства, които установяват относими обстоятелства към действителното осъществяване на доставка от съответния вид. Предвид неустановеното получаване от жалбоподателя на стоките и услугите по фактурите не е осъществен пораждащия правото на приспадане на данъчен кредит юридически факт по чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

2. Фактури с предмет консумативни разходи. Такива са фактурите, издадени от Р. Е. и П. П. ЕАД:

От страна на двете дружества-доставчици, във връзка със сключените договори за наем, на ревизираното лице са издавани фактури с предмет консумативи. Видно от представените договори е, че в същите е изрично уговорено, че всички текущи разходи, свързани с ползването на наетите имоти са за сметка на ревизираното дружество, в качеството му на наемател. В договора, сключен между Р. Е. и ревизирувания субект е уговорено, че наемодателят издава до 10-то число на следващия месец фактури с консумативните разходи за наетия имот. В договора, сключен с П. П. ЕАД е

уговорено, че наемателят е длъжен да заплаща в срок уговорения месечен наем и консумативните разходи за телефон, ел. енергия, вода, сателитна телевизия по условията и реда на съответните служби. Към издадените от Р. Е. фактури са приложени издадени счетоводни справки, в които са описани съответно номер и дата на издадените от Ч. Електро България ЕАД, С. ЕАД и Софийска вода АД, като във всяка една от издадените справки е изрично посочено към коя фактура, издадена от дружеството-доставчик е съставена съответната справка. По отношение на фактурата, издадена от П. П. ЕАД, такава справка не е представена. Както се посочи, вещото лице по делото установява, че по издадените фактури, дружествата-доставчици са отчели приходи.

При сключен договор за наем на недвижим имот – сграда или част от нея, се предвижда, че таксите, респективно консумативните разходи, съгласно показанията на монтирани контролно-измервателни уреди следва да бъдат заплатени на дружествата-доставчици от наемодателя или от негово име. В повечето случаи, както и в настоящия дружествата-наемодатели са собственици на съответните сгради или части от тях и са абонати на дружествата-доставчици на ел.енергия, вода и газ, интернет, кабелна телевизия, като на техни имена се водят съответните партиди. От представените договори, респективно фактури и издадени към тях справки за консумирана ел.енергия, вода и газ, се установява, че същите са били за сметка на ревизираното дружество и от страна на двете дружества-доставчици е извършвано префактуриране. Тук следва да се има предвид, че от страна на двете дружества-доставчици не се представиха копия на издадените фактури от доставчиците на ел. енергия, вода и газ, както и че не се доказва по безспорен начин, че ревизираното дружество действително е наело въпросните недвижими имоти във връзка със своята икономическа дейност за административни и/или представителни цели. За целите на преценката дали префактурираните разходи за консумативи (вода, газ, електроенергия) следва да бъдат включени към данъчната основа на доставките към наемателя, респективно възниква ли за него право на приспадане на данъчен кредит, Съдът съобрази Решение на СЕС от 16.04.2015 г. по дело С-42/2014 г. Съгласно т.1 от диспозитива на това решение, при отдаването под наем на недвижими имоти, доставките на електроенергия, топлоенергия и вода, както и събирането на отпадъците, извършвани от трети лица в полза на наемателя, който използва пряко тези услуги и стоки, следва да се считат за извършени от наемодателя, когато последният е сключил договорите за тези доставки и начислява на наемателя единствено направените за това разходи. В т.27 от цитираното решение СЕС е приел, че при договор, при който наемодателят сключва договора за комунално-битови услуги и на услугата по събиране на отпадъците, наемодателят е този, който купува въпросните доставки за недвижимия имот, който отдава под наем. Посочено е, че наистина наемателят използва пряко посочените доставки, но не ги купува от специализираните трети лица, като от обстоятелството, че наемодателят купува доставките на тези стоки и услуги, следва, че той трябва да се разглежда като лице, извършващо тези доставки на наемателя. При така даденото тълкуване и предвид липсата на спор

относно обстоятелството, че партидите при доставчиците на комунално-битови услуги са на името на дружествата-наемодатели, следва да се приеме, че последните са купували тези доставки, като впоследствие на свой ред са доставяли услугите по тях на ревизираното дружество, в качеството му на наемател, явяващ се крайният ползвател на тези услуги. От друга страна нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство са представени доказателства, от които да е видно на чие име са сключени договорите за доставка на ел. енергия, вода и газ, не са представени и първичните счетоводни документи въз основа, на които са издадени спорните фактури. Безспорно е, че съгласно задължителното тълкуване, дадено в Решение от 16.04.2015 г. по дело С-42/2014 на СЕС, доставките във връзка с префактурираните на ревизираното лице разходи за консумативи (ел. енергия, вода, газ) следва да се считат за извършени от наемодателите-доставчици. Вярно е, че в т.27 от Решение от 16.04.2015 г. по дело С-42/14 СЕС, е приел, че при договор, при който наемодателят сключва договора за доставка на комунално-битови услуги и на услугата по събиране на отпадъците, наемодателят е този, който купува въпросните доставки за недвижимия имот, който отдава под наем. Посочено е, че наистина наемателят използва пряко посочените доставки, но не ги купува от специализираните трети лица, като обстоятелството, че наемодателят купува доставките на тези стоки и услуги следва, че той трябва да се разглежда като лице, извършващо тези доставки на наемателя. При така даденото тълкуване и предвид липсата на спор относно обстоятелството, че партидите на недвижимите имоти при доставчиците на комунални услуги са на името на доставчиците, в качеството им на наемодатели, се налага изводът, че последните купуват тези доставки, като впоследствие на свой ред доставят услугите по тях на своя наемател – ревизираното лице на отдаваните под наем недвижими имоти, явяващи се крайни ползватели на тези услуги. В настоящият случай обаче решението на СЕС не е приложимо, предвид липсата на доказателства за връзката на фактурираните доставки на услуги с независимата икономическа дейност на ревизираното лице. Не се установява наличие на предпоставките, предвидени в нормата на чл.69 ЗДДС, тъй като не се доказва по безспорен начин, приспадането на данъчния кредит да е обусловено от използване на наетите имоти за икономическата дейност на жалбоподателя във връзка с представителни цели, предвид регламентираното ограничение по чл.70, ал.1, т.2 и т.3 във вр.с чл.3, ал.1 и ал.2 ЗДДС.

II. Относно задълженията по реда на ЗКПО:

С оглед констатациите по ЗДДС, които съдът приема за законосъобразни, се налага изводът, че са налице основанията по чл.26, т.1 и т.2 във вр.с чл.10, ал.1 и ал.2 и чл.16, ал.2, т.4 във вр.с чл.16, ал.1 ЗКПО.

Посочените норми се отнасят до случаите на констатирани счетоводни разходи, несвързани с дейността, разходи, които са документално необосновани, такива, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, както и разход за начислен данък или ползван данъчен кредит по реда на ЗДДС, когато разходът от стопанската операция, с която е свързан данъкът върху добавената стойност, не е признат за данъчни цели.

Безспорно разходите по спорните фактури, зад които не стоят реални доставки на услуги, са документално необосновани. Такива с фактурите, издадени от М. билдинг Е.. Разглежданият случай попада и в хипотезата на чл.26, т.2 ЗКПО, тъй като става въпрос за разходи, които жалбоподателят не може да докаже документално и тези разходи са довели до намаляване на финансовия му резултат. Правилно органът по приходите е приел, че отчетените от жалбоподателя разходи за процесните периоди са отчетени неправилно, с оглед безспорно установеното обстоятелство, че разходите не са документално обосновани. За тях са представени само фактури, без никакви доказателства за действително реализирани доставки на услуги. Не се доказва и по безспорен начин и реалността на извършените консултантски и рекламни услуги от страна на доставчика М. Б. Е..

Разходите по фактурите, издадени от Р. Е., П. П. ЕАД и Б. И. Е. следва да се приемат за несвързани с дейността на ревизираното лице, доколкото не се доказва по безспорен начин, че недвижимите имоти са използвани от ревизираното дружество за нуждите на неговата икономическа дейност.

Нормата на чл.16, ал.1 и ал.2, т.4 ЗКПО (в приложимите редакции към спорните периоди) предвижда в случаите, когато една или повече сделки са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчният финансов резултат се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, като за отклонение от данъчно облагане се смята и заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. В случая фактическите установявания сочат заплащане за доставки на услуги, без те да са реално осъществени, както и такива, несвързани с дейността на задълженото лице. С намаляване на финансовия си резултат с разходите по фактурите от разглежданите доставчици ревизираното лице се е отклонило от данъчно облагане. Съгласно цитираните законови текстове със стойността на тези сделки законосъобразно органите по приходите са увеличили финансовия резултат на жалбоподателя за периодите и правилно са определили допълнителен корпоративен данък.

По така изложените съображения съдът, в настоящия състав приема жалбата за неоснователна, а оспореният ревизионен акт законосъобразен в оспорената част. В производството пред Върховния административен съд, образувано по жалба срещу решение № 5385 от 15.08.2019 г., постановено по адм.д. № 4542/2018 г., по описа на Административен съд София-град, в изпълнение на разпореждане на Върховния административен съд, от страна на директора на дирекция ОДОП – С. е направено уточнение на размера на задължението на Б. 1 О., определено с Ревизионен акт № Р-22002217002677-091-001/19.09.2017 г., в частта, изменена и потвърдена с Решение № 339/08.03.2018 г. на директора на дирекция ОДОП – С., която част остава непроменена и в резултат от оспорването по съдебен ред, предвид отхвърлянето на жалбата. В съдебно заседание по делото, след предоставена му възможност, процесуалният представител на жалбоподателя заявява, че не оспорва така направеното уточнение и данните, представени от директора на дирекция ОДОП – С.. В цитираното писмо, същото с дата 11.02.2021 г., представено в отговор на разпореждане № 18324 от 29.12.2020 г. са представени данни, че общо материалният интерес по делото е в размер на

24 316,56 лв., от които: главница: 16 719,07 лв. и лихви в размер на 7 597 лв., формирано в резултат от: непризнато право да приспадане на данъчен кредит в размер на 12 789,07 лв. и лихви в размер на 5 812,28 лв.; корпоративен данък по реда на ЗКПО над декларирания в размер на 3 930,00 лв. и лихви в размер на 1 785,21 лв.

С оглед изхода на спора искането на ответника за присъждане на разноски е основателно и следва да се уважи. Съгласно чл. 161, ал.1, изр 2 и 3 от ДОПК на ответника се присъждат разноски съобразно отхвърлената част от жалбата. На администрацията вместо възнаграждение за адвокат се присъжда за всяка инстанция юрисконсултско възнаграждение в размера на минималното възнаграждение за един адвокат. Размерът на възнаграждението за една инстанция, изчислен по реда на чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, е 1 259.50 лв. Настоящото производство е образувано във връзка с Решение на Върховния административен съд по адм.д. 2221/2021 г., с което е отменено решението на Административен съд София-град, постановено по адм. д. № 4542/2018 г., по описа на съда и делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на съда. Съгласно чл. 226, ал.3 от АПК, вр. параграф 2 от ДР на ДОПК съдът се произнася и по разноските за водене на делото във Върховния административен съд. В случая, поради връщане на делото за ново разглеждане от друг състав на първоинстанционния съд, на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение за водене на делото пред Административен съд София-град, в настоящото производство и при първоначалното разглеждане, като и пред Върховния административен съд, общо в размер на 3778,50 лева.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Б. 1 О., ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22002217002677-091-001/19.09.2017 г., издаден от Р. Г. Я. – орган, възложил ревизията и Е. Д. П.-С. – ръководител на ревизията, органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите - [населено място], в частта, изменена и потвърдена с Решение № 339/08.03.2018 г., издадено от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централното управление на Националната агенция по приходите, относно определени задължения, общо в размер на 24 316,56 лв., от които: главница: 16 719,07 лв. и лихви в размер на 7 597 лв.

ОСЪЖДА Б. 1 О., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет.5, ап.17 представлявано от управителя Ю. А. Г., да заплати на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централното управление на Националната агенция по приходите, юрисконсултско възнаграждение в размер на 3778,50 лв. (три хиляди седемстотин седемдесет и осем лева и 50 ст.).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния

административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

Съдия: