

РЕШЕНИЕ

№ 2998

гр. София, 03.05.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 3 състав,
в публично заседание на 31.01.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ива Кечева

при участието на секретаря Мариана Велева, като разгледа дело номер **9139** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], чрез адвокат А. К. Т., срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221019003038-091-001/05.04.2021 г., издаден от М. С. Х. – орган, възложил ревизията и М. Й. В. – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1117/23.07.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” [населено място].

С жалбата се излагат доводи за незаконосъобразност на ревизионния акт в обжалваната част поради допуснати нарушения на процесуалните правила и противоречието му с материалния закон. Посочва се, че срокът за приключване на ревизията е бил неколkokратно удължаван, последно до 12.01.2020 г. Поради неприключване на ревизията до посочената дата, със Заповед № Р-22221019003038-020-005/13.01.2020 г. срокът бил удължен до 13.04.2020 г. незаконосъобразно, тъй като такава заповед е следвало да бъде издадена до 12.01.2020 г. Твърди се, че към датата на издаване на ЗИЗВР № Р-22221019003038-020-005, а именно 13.01.2020 г., срокът за извършване на ревизията вече бил изтекъл. Излагат се подробни аргументи за неправилност на констатациите на ревизиращите органи във връзка с доставките от [фирма]. Посочва се, че мотивите за отказ на данъчен кредит – липса на данни за лицето, което следвало да изработи рекламния клип и за неговото съдържание; липса на доказателства за реалност на доставките и за счетоводна отчетност на доставчика, са неотнoсими към това производство и не кореспондират с

предмета на доставките – излъчване на рекламен клип. Според жалбоподателя, евентуалното неправомерно поведение на доставчика би било основание за ангажиране на административнонаказателната му отговорност, но не може да обоснове отказ на данъчен кредит по процесните доставки. Оспорени са мотивите на ревизиращия екип, възприети и от решаващия орган, за невъзможно изпълнение на доставката по фактура, издадена на от [фирма] /н/, предвид обстоятелството, че доставчикът бил обявен в несъстоятелност. Посочва се, че обявяването на една от страните по търговска сделка в несъстоятелност не прави сделката нищожна, а още по-малко поради липса на предмет, като в конкретния случай липсвали данни процесната сделка да е била атакувана, а още по-малко да е била обявена за относително недействителна по отношение кредиторите на несъстоятелността. Според жалбоподателя, с ревизионния акт неправилно са начислени задължения за внасяне на осигурителни вноски във връзка с изплатени от дружеството възнаграждения на две физически лица - Д. Г. Езерска и В. К. Д.. Твърди, че към жалбата до дирекция ОДОП е приложена декларация от 17.11.2014 г., подписана от Д. Г. Езерска, с която същата е декларирала, че се намира в трудово правоотношение с друг работодател и е осигурена върху максималния осигурителен доход за 2014 г. В тази връзка на лицето не били начислявани осигурителни вноски, а е бил удържан единствено данък върху доходите на физическите лица. Оспорва твърдението, че въпросната декларация била съставена за целите на обжалването на ревизионния акт. Твърди, че по силата на договор за консултантски услуги, сключен за периода от 05.08.2014 г. до 31.12.2014 г. с В. К. Д., през м. 12.2014 г. за извършените от лицето услуги му е било изплатено възнаграждение. Тъй като сумата била договорена като еднократно плащане счита, че същата не трябвало да бъде разпределена през периода и да участва във формирането на осигурителния доход на лицето за целия период, а само за месеца, в който е била изплатена. Твърди, че лицето е полагало труд по трудово правоотношение при друг работодател и за месечния му осигурителен доход били подавани данни, въз основа на които били начислявани съответни осигурителни вноски. Във връзка с констатациите на органа за наличие на осигурително основание за целия посочен период счита, че е негова тежест да докаже това обстоятелство.

В хода на устните състезания по делото жалбоподателят, представляван от адв. Т., моли оспореният РА да бъде отменен и в полза на страната да се присъдят разноски.

Ответникът – директор на дирекция ”ОДОП” – [населено място], чрез процесуален представител юрк. Г., изразява становище за неоснователност на жалбата по аргументи, изложени в решението, потвърждаващо РА. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

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

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221019003038-020-001/10.05.2019 г., връчена на 11.06.2019 г., издадена от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на [фирма]. Ревизията е за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 17.09.2014 г. /датата на регистрация на дружеството по ЗДДС/ до 31.12.2018 г. и за периодите от 04.08.2014 г. до 31.12.2018 г., за корпоративен данък /КД/ по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения по Закона за данъците

върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ и за задължителни осигурителни вноски /ЗОВ/ за фондовете на ДОО, УПФ и ЗО за осигурители. Съставът на ревизиращия екип е променен със Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/, издадена от органа по приходите. Със ЗИЗВР № Р-22221019003038-020-003/11.09.2019 г. и № Р-22221019003038-020-004/10.10.2019 г. срокът за извършване на ревизията е удължен до 11.11.2019 г. По молба на ревизираното лице производството е спряно за срок от 2 месеца със Заповед №Р-22221019003038-023-001/11.10.2019 г. Производството е възобновено, считано от 12.12.2019 г., със Заповед №Р-22221019003038-143-001/12.12.2019 г., издадена от органа, възложил ревизията. Посочен е оставащ срок за извършване на ревизията до 13.01.2020 г. Въз основа на заповед на изпълнителния директор на НАП със ЗИЗВР №Р-22221019003038-020-005/13.01.2020 г., срокът за извършване на ревизията е продължен до 13.04.2020 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221019003038-092-001/27.11.2020 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК ревизираното дружество не е подало писмено възражение срещу РД.

Ревизията е приключила с оспорения РА №Р-22221019003038-091-001 от 05.04.2021 г., издаден от М. С. Х. - орган, възложил ревизията и М. Й. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, връчен на ревизираното дружество на 05.05.2021 г. При деклариран размер на задълженията за данъци и ЗОВ за внасяне общо в размер на 490 347,80 лв. е установена сума за внасяне общо в размер на 542 074,36 лв. Разликата в размер на 51 726,56 лв. представлява допълнително установените задължения, както следва: 45 290,99 лв. за данък върху добавената стойност, заедно с начислени лихви и 6 435,57 лв. за осигурителни вноски по КСО и Закона за здравното осигуряване /ЗЗО/, заедно с начислени лихви.

Жалбата срещу РА, подадена по реда на чл. 152 ДОПК, е с вх. № 53-04-216 от 19.05.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-890 от 27.05.2021 г. по регистъра на дирекция ОДОП С.. С решение № 1117/23.07.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” [населено място], издадено в срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК, ревизионният акт в оспорената част е изменен, като установения с РА резултат по КСО и ЗЗО за данъчен период м. 01.2015 г., в т.ч.: - за вноски за ДОО от 8 654,97 лв. е определен на 8 581,07 лв., ведно с дължимите лихви; - за вноски за ДЗПО – УПФ от 2 297,16 лв. е определен на 2 277,73 лв., ведно с дължимите лихви; - за вноски за ЗО от 3 987,10 лв. е определен на 3 956,00 лв., ведно с дължимите лихви. РА е потвърден в оспорената част на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м. 11.2014 г. и м. 12.2014 г., и в оспорената част на установените резултати по КСО и ЗЗО, в т.ч. вноски за ДОО, УПФ и ЗО за данъчни периоди от м. 08.2014 г. до м. 12.2014 г., и м. 02.2015 г., ведно с дължимите лихви. Решението е връчено на жалбоподателя на 28.07.2021 г.

Жалбата до АССГ е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и от надлежна страна, поради което е процесуално допустима.

Оспореният ревизионен акт е издаден от М. С. Х. - орган, възложил ревизията и М. Й. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, компетентни органи съобразно разпоредбата на чл. 119, ал. 2 ДОПК. Ревизионният акт, както и РД, ЗВР, ЗИЗВР, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, като от приетите писмени и веществени доказателства, неоспорени от жалбоподателя, се установява, че същите са подписани с

квалифициран електронен подпис. Спазена е предвидената в закона писмена форма, съобразно разпоредбата на чл. 3, ал. 2 ЗЕДЕУУ, с предписаното в чл. 120 ДОПК съдържание. В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила.

Неоснователно е възражението на жалбоподателя във връзка с определените срокове за извършване на ревизията. Съгласно разпоредбите на чл. 114, ал. 1 и ал. 2 ДОПК, срокът за извършване на ревизията е до три месеца и започва да тече от датата на връчването на заповедта за възлагане, а ако срокът по ал. 1 се окаже недостатъчен, той може да бъде продължен до два месеца със заповед за удължаване на срока от органа, възложил ревизията. Когато сроковете по ал. 1 и 2 се окажат недостатъчни поради особена фактическа сложност на конкретния случай, срокът може да бъде продължен общо до не повече от три години със заповед за удължаване на срока на изпълнителния директор, издадена въз основа на мотивирано предложение на териториалния директор (ал. 4 на чл. 114 ДОПК). В разглеждания случай, първоначалната ЗВР е връчена на задълженото лице на 11.06.2019 г., а определеният с нея тримесечен срок за извършване на ревизията е изтекъл на 11.09.2019 г. Със ЗИЗВР № Р-22221019003038-020-003/11.09.2019 г. и ЗИЗВР № Р-22221019003038-020-004/10.10.2019 г. е разпоредено удължаване на срока на ревизията до 11.11.2019 г. съобразно разпоредбата на чл. 114, ал. 2 ДОПК. По искане на ревизираното лице и на основание чл. 34, ал. 1, т. 4 от ДОПК, със Заповед №Р-22221019003038-023-001/11.10.2019 г., ревизионното производство е спряно за срок от 11.10.2019 г. до 11.12.2019 г., включително. След отпадане на основанията за спиране е издадена Заповед за възобновяване № Р-22221019003038-143-001/12.12.2019 г., с която производството е възобновено, считано от 12.12.2019 г., като е разпоредено, че срокът за извършване на ревизията се удължава до 13.01.2020 г. Както правилно е посочил решаващият орган, със заповедта за възобновяване е съобразена разпоредбата на чл. 22, ал. 4 от ДОПК, както и чл. 22, ал. 7 от ДОПК, регламентиращ, че когато срокът изтича в неприсъствен ден /в случая 12.01.2020 г. е неприсъствен ден/, този ден не се брои и срокът изтича в следващия след него присъствен ден. Твърденията на жалбоподателя относно определения с посочената заповед срок за приключване на ревизията се опровергават от съдържанието на същата (л. 38 от делото), видно от което този срок е 13.01.2020 г. На същата дата, възложилият ревизията орган по приходите е издал ЗИЗВР №Р-22221019003038-020-005/13.01.2020 г., с която срокът за извършване на ревизията е продължен до 13.04.2020 г. Последната заповед е издадена въз основа на Заповед № Р-22221019003038-ЗИД-001/13.01.2020 г. на изпълнителния директор на НАП за удължаване срока на процесната ревизия. При тези данни следва да се приеме, че ревизионното производство е протекло в сроковете по чл. 114, ал. 1, ал. 2 и ал. 4 от ДОПК, съответно не е налице твърдяното процесуално нарушение.

Ревизиращите органи са констатирани, че [фирма] е вписано в Търговския регистър с наименование [фирма]. Считано от 26.05.2015 г. дружеството е с наименование Ф. КОНСУЛТ. В хода на ревизионното производство на ревизираното дружество са връчени 6 бр. Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, касаещи ревизираните периоди. Също така е изискано да се представят фактури и съпътстващите ги документи по доставки от [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК]. В отговор са представени фактури за покупки и продажби, банкови извлечения, договори с част от контрагентите и др.

Представени са писмени обяснения, съгласно които дружеството не може да представи хронологии на счетоводни сметки от гр. 20, 30, 40, 41, 60 и 70, оборотни ведомости и главни книги за ревизираните периоди. Посочено е, че изисканата информация се е съдържала на 11 харддиска, които са иззети от Специализирана прокуратура. Представени два протокола за претърсване и изземване на доказателства /от 19.12.2018 г., издаден от 9 РУ-СДВР и от 15.02.2019 г., издаден от СО – СП/.

Ревизиращите органи са извършили проверка на търговска документация в оригинал, както и на ведомости за работни заплати, трудови договори и договори за управление и контрол, банкови извлечения и касови документи, за което са съставени Протоколи /обр. Кд-73/ №1528597/17.12.2019 г. и №1528598/18.12.2019 г. Приложен е и Приемо-предавателен протокол от 30.12.2019 г., удостоверяващ преглед на 6 класъора, съдържащи документи на дружеството, които съдържаха предимно информация за назначените лица и начислените им ЗОВ.

Във връзка с представените протоколи за претърсване и изземване, от ревизиращия екип са изпратили запитвания до 9 РУ-СДВР и Специализирана прокуратура /СО – СП/. В Протокол №1528535/24.06.2020 г. са отразени данни за проведен телефонен разговор със следовател от СО – СП, който уведоми ревизиращите органи, че след извършена експертиза на съдържанието на иззетите хард дискове, флаш памети, лаптоп и настолен компютър е установено, че те не съдържат информация за счетоводна отчетност на [фирма].

В тази връзка ревизиращият орган е приел, че дружеството няма заведено счетоводство за ревизирания период. На 09.04.2020 г. на ревизирания субект е връчено Уведомление, на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК изх. № Р-22221019003038-113-001/31.03.2020 г. Връчено е и Уведомление, на основание чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК, изх. №Р-22221019003038-139-001/31.03.2020 г. С ИПДПОЗЛ №Р-22221019003038-040-003/31.03.2020 г. са изискани декларации по чл. 124, ал. 3 от ДОПК, които са представени от ревизираното лице.

В хода на ревизията са извършени насрещни проверки на [фирма] и [фирма].

Установява се, че въпреки връченото на ревизираното дружество уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК изх. № Р-22221019003038-113-001/31.03.2020 г., в разглеждания случай определянето на задължения по ЗДДС, КСО и ЗЗО е извършено по реда на съответния материален закон, като ревизиращите органи са отчетели, че [фирма] е представило документите, необходими за определяне на данъчно-осигурителните задължения по реда на материалния закон.

Относно установените задължения по ЗДДС:

1. На основание чл. 68, ал. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1 във вр. с чл. 9 от ЗДДС, с РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 6 000,00 лв. по фактура №[ЕГН]/10.12.2014 г., издадена от [фирма], с предмет на доставката „По договор ДР-11/28.11.2014 г.“.

За насрещната проверка на доставчика е съставен ПИНП № П-22220419138924-141-001/14.11.2019 г. До дружеството е изготвено ИПДПОЗЛ, връчено на управителя А. Е. М., в хода на започнала процедура по чл. 32, ал. 6 от ДОПК. Изисканите с ИПДПОЗЛ документи и обяснения не са представени. Установено е, че задълженото лице е включило фактурата в съответния дневник за продажбите.

За 2014 г. [фирма] е подало годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО с деклариран основен предмет на дейност „Дейност на рекламни агенции“.

Дружеството не е декларирало назначаването на лица по трудови правоотношения. За 2014 г. е подадена справка по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени суми на три физически лица по извънтрудови правоотношения, касаещи изплатени доходи за наем на недвижими имоти и счетоводни/юридически услуги.

Ревизираното лице е представило процесната фактура, договор за реклама № ДР-11/28.11.2014 г., сертификат и извлечения от банкова сметка (приложение 3 към делото).

Съгласно договор № ДР-11/28.11.2014 г., [фирма] (предишно наименование на [фирма]) е възложило, а [фирма] е приело да излъчи реклама в собствената си система от монитори. В Приложение №1 към договора е конкретизирана договорената услуга, като е посочено, че [фирма] следва ежедневно да излъчва рекламен видеоклип, чрез притежаваните от дружеството 159 монитора, находящи се в 22 магазина. Общият брой слотове, подлежащи на излъчване е 7 500 или по 250 на ден, като цената на 1 спот е 0.24 лв.

Представен е сертификат от 06.01.2015 г., с който [фирма], чрез управителя си, е заявило, че удостоверява излъчванията в периода от 01.12.2014 г. до 31.12.2014 г. на видеоклип на [фирма], с дължина 15“ на собствената си система от монитори.

Установено е от приходните органи, че жалбоподателят е платил по банков път данъчната основа и начисления ДДС по процесната фактура.

Ревизиращите органи са посочили, че не са представени доказателства за наличието на кадрова и техническа обезпеченост на доставчика да изработи рекламният видеоклип. Не са ангажирани и доказателства за съществуването на описаните в приложението към договора 159 монитора. Не е представена и информация за местонахождението и собствениците на търговските обекти.

2. На основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 във вр. с чл. 9 от ЗДДС на [фирма] не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 21 666,67 лв. по фактура №[ЕГН]/11.11.2014 г., издадена от [фирма], с предмет на доставката „Плащане по договор“.

За извършената насрещна проверка на доставчика е съставен ПИНП №П-22220219139382-141-001/05.09.2019 г. Изготвеното ИПДПОЗЛ е връчено по електронен път, в хода на започнала процедура по чл. 32, ал. 6 от ДОПК. Установено е, че [фирма] е обявено в несъстоятелност и е с прекратена търговка дейност. Синдикът на дружеството В. П. М. е декларирал, че не е установил контакт с представител на [фирма] и не му е предадена счетоводна и търговска документация. Установено е, че процесната фактура е отразена в дневника за продажби на [фирма], а [фирма] е извършило плащане в полза на доставчика в размер на 130 000 лв., по банков път, на 11.11.2014 г.

За 2014 г. [фирма] не е подало годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО.

Ревизираното лице е представило процесната фактура с предмет „Плащане по предварителен договор за продажба на недвижим имот“ и банкови извлечения.

Органите по приходите са посочили, че не е представено копие на предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот. Не са ангажирани доказателства за сключването на окончателен договор и прехвърляне право на собственост. Липсва и информация за претендирано

обезщетение за неизпълнение на договора. С оглед прекратяването търговската дейност на доставчика е прието, че сделката няма да се осъществи в бъдещ момент.

При така изложените фактически и правни изводи, с РА са установени допълнителни задължения за ДДС общо в размер на 27 666,67 лв. и са начислени лихва за забава в размер на 17 624,32 лв. Настоящият съдебен състав приема, че РА, в посочената част, е издаден в съответствие с материалния закон, по следните съображения:

Разпоредбата на [чл. 68, ал. 2 от ЗДДС](#) обуславя възникването на право на приспадане на данъчен кредит на данъчно задълженото лице от кумулативното осъществяване на елементите от регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав. Същият, наред с притежаването на данъчния документ по [чл. 71, т. 1 от ЗДДС](#), включва и установяването на реалното извършване на услугите по облагаемата доставка - арг. от [чл. 9, ал. 1 от ЗДДС](#). В тежест на лицето, претендиращо право на данъчен кредит е да докаже, че услугите по декларираните доставки са изпълнени и че същите са използвани за последващи облагаеми доставки или във връзка с икономическата му дейност. В разглеждания случай наличието на тези, относими за спорното право, обстоятелства не бе установено по категоричен начин по делото относно доставките от [фирма] и [фирма].

Между страните не се спори, че декларираната от дружеството фактура № [ЕГН]/10.12.2014 г., издадена от [фирма], отговаря на изискванията на чл. 71, т. 1 вр. чл. 114 от ЗДДС и е включена в отчетните регистри по ЗДДС на доставчика. В хода на ревизията е представен договор, от който се установява видът на договорената услуга – излъчване на рекламен клип, както и стойността на доставката. Не бе установено обаче реалното осъществяване на фактурираните услуги от доставчика по смисъла на с чл. 9, ал. 1 ЗДДС. Липсват ангажирани доказателства, че изпълнението на доставката е прието от възложителя по договора. Предаването и приемането на рекламната услуга не се установява от представения сертификат, издаден от доставчика, тъй като същият представлява едностранно подписан документ, който не може да удостовери, че жалбоподателят е приел изпълнението на договорените дейности. Същевременно, не е представен и документ, доказващ предаването на рекламния материал на изпълнителя, което обстоятелство също поставя под съмнение реалното изпълнение на доставката от [фирма]. На следващо място, липсата на каквито и да е данни и доказателства за съдържанието на договорения за излъчване видеоклип, препятства да се установи до колко същият е свързан с икономическата дейност на жалбоподателя, доказването на което обстоятелство е в негова тежест. Действително, липсата на доказателства за кадрова и техническа обезпеченост на доставчика не представляват основание за отказ на право на данъчен кредит, съобразно националния закон и приложимото право на ЕС, както изрично приема Съдът на ЕС при тълкуване на разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО /решения на СЕС по дела С - 80/11 и С- 142-11, С- 324/11 и С - 18/13/. В случая, независимо че мотивите на ревизиращите органи в тази насока, обосновавали отказ на данъчен кредит, не се споделят от съда, следва да се приеме, че по отношение на доставката от [фирма] не са налице предпоставките по чл. 68,

ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС за възникване право на данъчен кредит, предвид липсата на доказателства, че същата е реално изпълнена и че е използвана за последващи облагаеми доставки или във връзка с икономическата дейност на жалбоподателя.

Приетите по делото доказателства подкрепят констатациите и правните изводи на приходните органи във връзка с фактура №[ЕГН]/11.11.2014 г., издадена от [фирма], с предмет на доставката „Плащане по предварителен договор за продажба на недвижим имот“. Съгласно чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, когато, преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането), с изключение на получено плащане във връзка с вътреобщностна доставка. В тези случаи се приема, че данъкът е включен в размера на извършеното плащане. В разглеждания случай, ревизиращите органи са констатирани, че ДДС и ДО по процесната фактура са платени от жалбоподателя в полза на доставчика по банков път, но както в хода на ревизията, така и в производствата по обжалване на РА, предварителният договор, във връзка с който е фактурирано авансово плащане не е представен. Следователно, липсват доказателства относно предмета и съдържанието на сключения между страните договор, параметри и характеристики на вещта, срок на изпълнение и цена. Поради това остава недоказано както сключването на посочения във фактурата предварителен договор, така и обстоятелството, че преведените от жалбоподателя суми представляват авансово плащане по конкретна доставка. Същевременно е безспорно установено, че собствеността върху вещта по посочения договор не е придобита от [фирма], а доставчикът е обявен в несъстоятелност с решение № 273/06.02.2017 г., постановено от Софийски градски съд. С оглед предмета на фактурата, при преценка за правомерното упражняване на данъчен кредит, следва да се изследва дали резултатът от услугата е реално възникнал или всички релевантни елементи на данъчното събитие на бъдещата доставка на стоки са били вече известни и в частност стоките да са точно определени в момента на авансовото плащане /Решение на СЕС по дело С-419/02/. Хипотеза, която в случая не е налице – по делото не е представен сключен между страните предварителен договор за продажба на недвижим имот, респ. не са представени доказателства, индивидуализиращи недвижимия имот, предмет на предварителния договор, както и че същият е бил собственост на доставчика; не са посочени данни за причините, поради които не сключен окончателен договор за покупко-продажбата и т.н. Поради това следва да се приеме, че фактурираното авансово плащане е без основание, съответно не представлява юридически факт, който води до изискуемост на данъка, на основание чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, а начисляването му в процесната фактура не обуславя възникване на право на данъчен кредит за жалбоподателя по силата на [чл. 68, ал. 2 ЗДДС](#).

Относно установените задължения по КСО и ЗЗО:

Установено е, че в качеството на работодател [фирма] правилно и законосъобразно е начислило дължимите ЗОВ, върху изплатените възнаграждения на работещите по трудово и извънтрудово правоотношение, с

изключение на част от ЗОВ, касаещи лицата В. К. Д. и Д. Г. Езерска. Ревизираното дружество е изплатило на В. К. Д. хонорар в размер на 14 133,00 лв. по договор от 05.08.2014 г. за предоставяне на консултантски услуги. Уговорен е период за извършване на услугите от 05.08.2014 г. до 31.12.2014 г. В тази връзка е посочено, че за целите на КСО и за формирането на облагаемия доход на лицето изплатената сума следва да се разпредели за всеки от месеците в периода на предоставяне на услугите /14 133,00 лв. / 5 месеца = по 2 826,64 лв., месечно/, вместо да участва изцяло само в месеца, в който възнаграждението е изплатено /м. 12.2014 г./. Констатирано е, че за същите тези периоди /от м. 08.2014 г. до м. 12.2014 г./ за лицето са подавани данни от осигурител „ПЕОРГП БЪЛГАРИЯ-АЛИАНС ЗА ПЧП“, ЕИК[ЕИК], където е полагало труд по трудово правоотношение, като месечният осигурителен доход е бил в размер на 1 200,00 лв.

Предвид изложеното органите по приходи са приели, че осигурителният доход, върху който ревизираното дружество е начислявало осигурителни вноски от ревизираното лице, е определен правилно само за м. 12.2014 г., доколкото при начисляване на вноските [фирма] е съобразило ограничението на максималния осигурителен доход, върху който се дължат ЗОВ /същият за 2014 г. е 2 400,00 лв./. За останалите 4 периода /от м. 08.2014 г. до м. 11.2014 г./ е установено, че в нарушение на разпоредбата на чл. 4, ал. 3, т. 6 от КСО не е съобразено, че лицето е следвало да бъде осигурявано върху максималния осигурителен доход /М./ от 2 400,00 лв., доколкото начисленият месечен хонорар е в по-голям размер от М.. Върху констатираната разлика от 1 200,00 лв. месечно до размера на М. са доначислени ЗОВ за посочените 4 периода от 2014 г. в т.ч. вноски за ДОО общо в размер на 614,40 лв., вноски за УПФ общо в размер на 240,00 лв. и вноски за ЗО общо в размер на 384,00 лв.

Ревизионният акт е правилен, в оспорената част, с която са установени допълнителни задължения за ЗОВ във връзка със сключен договор от 05.08.2014 г. с В. К. Д.. Съгласно чл. 4, ал. 3, т. 6 КСО, задължително осигурени за инвалидност поради общо заболяване за старост и за смърт са лицата, които полагат труд без трудово правоотношение, които са осигурени на друго основание през съответния месец, независимо от размера на полученото възнаграждение. В случая се установява, че жалбоподателят е възложил на В. Д. извършването на консултантски услуги за определен срок - в периода от 05.08.2014 г. до 31.12.2014 г., като в договора не е предвидена клауза, съгласно която дейността ще се изпълнява единствено през м. 12.2014 г. Поради това обосновано приходните органи са приели, че лицето е полагало труд през всеки един от месеците в посочения времеви диапазон, а не само през м. 12.2014 г., респ., че изплатеното възнаграждение /хонорар в размер на 14 133,00 лв./ следва да се отнесе не само към м. 12.2014 г., но и към отделните месеци в периода от м. 08.2014 г. до м. 11.2014 г. /периоди, през които също е положен труд/. В съответствие с нормите на чл. 4, ал. 3, т. 6 и чл. 157, ал. 6 от КСО и чл. 40, ал. 1, т. 1 от ЗЗО законосъобразно са установени допълнителни задължения за ЗОВ, в т.ч. вноски за ДОО общо в размер на 614,40 лв., вноски за УПФ общо в размер на 240,00 лв. и вноски за ЗО общо в размер на 384,00 лв.

За периода от м. 12.2014 г. до м. 02.2015 г. на Д. Г. Езерска, в качеството ѝ на

член на Съвета на директорите на [фирма], по договор за управление и контрол /ДУК/ са начислявани и изплащани възнаграждения в размер на 2 000,00 лв. месечно. За м. 11.2014 г. е изплатена сумата от 12 000,00 лв. Ревизиращият орган е констатирал, че незаконосъобразно върху така начислените доходи и върху М. за м. 11.2014 г., е удържан единствено данък общ доход, но не и ЗОВ. Установено е, че за посочения времеви период Д. Г. Езерска не е осигурена на друго основание при друг осигурител. Констатирано е, че лицето е осигурено върху максималния осигурителен доход в размер на 2 600,00 лв., но за периодите от м. 03.2015 г. до м. 05.2015 г., по силата на договор за управление и контрол, сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК], като е прието, че за посочения период правилно не са удържани и начислявани ОВ от ревизираното дружество.

Предвид изложеното са начислени ЗОВ, както следва: за м. 11.2014 г. и м. 12.2014 г. е начислен ДОО общо в размер на 778,80 лв., начислени са вноски за УПФ в размер на 220,00 лв. и за ЗО в размер на 352,00 лв. За м. 01.2015 г. и м. 02.2015 г. е начислен ДОО общо в размер на 708,00 лв., вноски за УПФ в размер на 200,00 лв. и вноски за ЗО в размер на 320,00 лв.

Съгласно чл. 4, ал. 1, т. 7 от КСО управителите, прокуристите и контролърите на търговски дружества и на едноличните търговци, синдиките и ликвидаторите, членовете на управителните, надзорните и контролните съвети на търговските дружества, както и лицата, работещи по договори за управление на неперсонифицираните дружества подлежат на осигуряване и са задължително осигурени за общо заболяване и майчинство, инвалидност поради общо заболяване, старост и смърт, трудова злополука и професионална болест и безработица. Осигурителните вноски за работниците и служителите и за лицата по чл. 4, ал. 1, т. 7 и 8 от КСО се дължат върху получените, включително начислените и неизплатените, брутни месечни възнаграждения или неначислените месечни възнаграждения, но върху не по-малко от минималния осигурителен доход по ал. 2, т. 3, и не повече от максималния месечен размер на осигурителния доход, определен със Закона за бюджета на държавното обществено осигуряване /чл. 6, ал. 3 от КСО/. Осигурителните вноски за тези лица се разпределят между осигурителите и осигурените, в конкретно съотношение, съобразено от ревизиращите органи. Съгласно чл. 6, ал. 2 от КСО доходът, върху който се дължат осигурителни вноски включва всички възнаграждения, включително начислените и неизплатени или неначислени и други доходи от трудова дейност. Разпоредбите на КСО по отношение елементите на осигурителния доход са доразвити в Наредбата за елементите на възнаграждението и доходите, върху които се правят осигурителни вноски /НЕВДПОВ/. На основание чл. 3, ал. 1 от НЕВДПОВ, осигурителният доход включва всички доходи и възнаграждения, включително възнагражденията по чл. 40, ал. 5 от КСО и други доходи от трудова дейност на осигурения през календарната година и не може да бъде по-голям от сбора на максималния месечен осигурителен доход, определен със ЗБДОО за съответната календарна година за всеки един от месеците на годината. Възнагражденията, отнасящи се за положен труд за минало време, се разпределят за отработените дни, през които трудът е положен. В случай, че лицата извършват и друга трудова дейност, за която подлежат на

осигуряване, следва да се има предвид разпоредбата на чл. 6, ал. 10 от КСО, в приложимата към процесните периоди редакция, и чл. 40, ал. 1, т. 6 от ЗЗО. Според чл. 6, ал. 10 от КСО лицата, които получават доходи от дейности на различни основания по чл. 4, осигурителните вноски се внасят върху сбора от осигурителните им доходи, но върху не повече от максималния месечен размер на осигурителния доход, по следния ред: т. 1. доходи от дейности на лицата по чл. 4, ал. 1 и 2; а в сила от 01.01.2015 г. – разпоредбата е „доходи от дейности на лицата по чл. 4, ал. 1“; т. 2. осигурителен доход като еднолични търговци, собственици или съдружници в търговски или в непсонифицирани дружества, упражняващи свободна професия и/или занаятчийска дейност, регистрирани земеделски производители и тютюнопроизводители; 3. доходи за работа без трудово правоотношение.

От приетите по делото доказателства се установи по несъмнен начин, че през ревизираните периоди - от м. 12.2014 г. до м. 02.2015 г., на Д. Г. Езерска, в качеството ѝ на член на съвета на директорите на [фирма], по договор за управление и контрол са начислявани и изплащани възнаграждения в размер на 2 000,00 лв. Месечно, а за м. 11.2014 г. е изплатена сумата от 12 000,00 лв. При проверка в информационните масиви на НАП е установено, че през посочените периоди лицето не е осигурявано на друго основание при друг осигурител. В тази връзка правилно решаващият орган не е кредитирал представената от ревизираното дружество декларация от 17.11.2014 г., с твърдение, че изхожда от Д. Г. Езерска. В същата е посочено, че през цялата 2014 г. Езерска е била осигурявана от друг работодател, на пълно работно време, върху максималния осигурителен доход за 2014 г. В декларацията обаче не са посочени каквито и да е индивидуализиращи данни на другия осигурител, вкл. и наименованието му, което прави невъзможно извършването на проверка на декларираните обстоятелства. Същевременно твърдението в представената декларация е опровергано от ответника, чрез извършена проверка в информационната система на НАП, при която отново е установено, че за периодите от м. 11.2014 г. до м. 02.2015 г. Д. Г. Езерска не е била осигурена на друго основание при друг осигурител. Потвърдено е констатираното при ревизията обстоятелство, че Езерска е осигурявана върху максималния осигурителен доход в размер на 2 600,00 лв., но за периодите от м. 03.2015 г. до м. 05.2015 г., за които с РА не са установени допълнителни задължения за ЗОВ. Поради това с ревизионния акт законосъобразно са установени допълнителни задължения за задължителни осигурителни вноски във връзка с изплатени възнаграждения на Д. Г. Езерска, както следва: за м. 11.2014 г. и м. 12.2014 г. - начислен ДОО общо в размер на 778,80 лв., начислени вноски за УПФ в размер на 220,00 лв. и вноски за ЗО в размер на 352,00 лв.; за м. 01.2015 г. и м. 02.2015 г. - начислен ДОО общо в размер на 708,00 лв., вноски за УПФ в размер на 200,00 лв. и вноски за ЗО в размер на 320,00 лв.

По гореизложените съображения настоящия съдебен състав приема, че с ревизионния акт, в оспорената част, законосъобразно са установени допълнителни задължения, както следва: за ДДС общо в размер на 27 666,67 лв., заедно начислени лихва за забава в размер на 17 624,32 лв.; за задължителни осигурителни вноски (в т.ч. ДОО, вноски за УПФ и вноски за ЗО)

в общ размер на 3 817, 20 лв., заедно със съответните лихви. Жалбата като неоснователна следва да се отхвърли.

На основание чл. чл. 161, ал. 1 ДОПК и с оглед изхода на делото, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 2003 лв. (две хиляди и три лева), съгласно чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София- град, I отделение, 3-ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата, подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221019003038-091-001/05.04.2021 г., издаден от М. С. Х. – орган, възложил ревизията и М. Й. В. – ръководител на ревизията, в частта потвърдена и изменена с решение № 1117/23.07.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” [населено място], с която са установени следните задължения: за ДДС общо в размер на 27 666,67 лв., заедно начислени лихва за забава в размер на 17 624,32 лв.; за задължителни осигурителни вноски (в т.ч. ДОО, вноски за УПФ и вноски за ЗО) в общ размер на 3 817, 20 лв., заедно със съответните лихви.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Национална агенция за приходите сума в размер на 2003 лв. (две хиляди и три лева), представляваща разноски по делото.

Решението може да бъде обжалвано в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред Върховния административен съд.

СЪДИЯ: