

РЕШЕНИЕ

№ 5941

гр. София, 21.10.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 47
състав**, в публично заседание на 05.10.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Катя Аспарухова

при участието на секретаря Мая Миланова, като разгледа дело номер **4906** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл.156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма] ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление С.[жк]“ бл.284 срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ №Р-22221717002147-091-001 от 23.01.2020г. от 23.01.2020г., издаден от К. Г. М. на длъжност „Началник Сектор“- орган, възложил ревизията и от Б. К. С. на длъжност „Главен инспектор по приходите“, ръководител на ревизията, потвърден с РЕШЕНИЕ №641 от 21.04.2020г. на директора на дирекция „ОДОП“, в частта на РА, с който за установените задължения за ДДС и лихви за данъчни периоди м.02.2014г. -4169,57лв. главница и 595,17лв. лихва, м.10.2014г. -7018,03лв. главница и 3161,78лв. лихва, м.11.2014г.-5451,78лв. главница и 2074,36лв. лихва и от м.12.2015 до м.05.2016г. –т.е. за м.12.2015г.- 3769,68лв. главница и 759,65лв лихва, м.01.2016г.-4081,69лв. главница и 1186,27лв.лихва, м.02.2016г. -5482,50лв.главница и 434,35лв. лихва, м.03.2016г. -10 792,60лв. главница и 1706,98лв. лихва, м.04.2016г. 20 820,17лв. главница и 1725,32лв. лихва, както и за м.05.2016г. -6338,59лв. главница и 2050,63лв. лихва или общо 67 924,61лв. установена главница /дължимата е 31 595,92лв./ и 13 694,41лв. лихва.

Не е предмет на оспорване РЕШЕНИЕТО на ответника, с което жалбата е оставена без разглеждане срещу РА, в частта на оспорването по която производството е прекратено –а именно за данъчни периоди от м.09.2013г. до м.01.2014г., от м.03.2014г. до м.09.2014г., от м.12.2014г. до 11.2015г., от 06.2016г. до 09.2016г. както и м.11.2016г., тъй като не са налице корекции на декларираните от лицето резултати.

Не е предмет на оспорване РА, в отменената му част с решението, а именно за

установените задължения за данъчни периоди м.10.2016г. и м.12.2016г., макар в тази част да има коментар в жалбата на доставките от [фирма] за тези периоди, доколкото в жалбата на стр.7 изрично е посочено, че за тези данъчни периоди РА е отменен, както и в титулната част е визирано, че се оспорва РА, който е потвърден.

В частта, в която се оспорва РА, потвърден с решението на ответника – се излагат съображения за неговата незаконосъобразност. Твърди се, че са неправилни изводите на органите по приходите за нереалност на доставките, както и че съответно правилно същите са отразени счетоводно. Относно доставчика – [фирма] е посочено, че е установен по време на ревизията като е представил необходимите документи. Представен е договор за извършените СМР, които са приети без забележки. Подчертано е, че дружеството е имало 3-ма назначени лица. Конкретно за доставчика [фирма] се подчертава, че е открит по време на проверката, както и че е представил всички необходими документи за реалността на доставката, изразяваща се в реламна дейност. Твърди се, че изготвеният клип е излъчен в търговските вериги на „Т М.“, „345 Магазинъ“ и т.н.. Прави се позоваване и на практиката на СЕС –решение от 22.06.2012г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11, видно от която РЛ следва да знае и да е участвало в данъчна измама, за да му се откаже правото на данъчен кредит. С оглед изложеното – се моли да се уважи жалбата и в съответната част да се отмени РА.

В съдебно заседание жалбата се поддържа от адв.Н..

Ответната страна чрез юрк. Д. оспорва жалбата и моли да се отхвърли. Претендира юрк.възнаграждение.

Съдът, като взе предвид представените по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Жалбата е в срок, от адрест на РА, имащ интерес от оспорване в съответната част, поради което следва да се разгледа по съществото ѝ.

В производството пред органите по приходите: на РЛ е възложена ревизия със ЗВР №Р-22221717002147-020-001/ 10.04.2017г. за определяне на задълженията за ДДС за данъчните периоди от 01.09.2013г. до 31.12.2016г., като срокът за извършване на ревизията е продължен до 19.09.2017г..

Посочените заповеди са издадени от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП) във връзка с чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК със Заповеди №РД-01-369/ 30.03.2016г., №РД-01-803/07.06.2017. и №РД-01-818/10.05.2019г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221717002147-092-001/26.11.2019г., връчен по електронен път на 02.12.2019 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение срещу РД с вх. №53-00-701#23/13.01.2020 г., което е обсъдено от ревизиращия екип и е прието за частично основателно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221717002147-091-001/23.01.2020г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията и Б. К. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 29.01.2020г.

Ревизия е първа за посочените периоди и вид задължения.

На основание чл.37, ал.3, чл.53 и чл.56, ал.1 от ДОПК на [фирма] са връчени по електронен път четири искания за представяне на документи и писмени обяснения от

задължено лице (ИПДПОЗЛ). В отговор ревизираното дружество е представило такива.

На основание чл.45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. Резултатите са отразени в протоколи за извършени насрещни проверки (ПИНП).

На основание чл.47 от ДОПК са отправени искания за извършване на действия от други контролни органи до дирекции „Инспекция по труда“ в [населено място] и [населено място].

На основание чл.57 от ДОПК са отправени искания за представяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица до ОБЩИНА Б., ОБЩИНА С., М. Д. Ц., К. К. Т., Л. Х. М., А. Г. А., Б. Н. Б. и Е. А. К..

С Протокол №0773006/30.06.2017г. е документирано посещение в счетоводна къща BSR, намираща се на [улица], където е извършен преглед на счетоводна и търговска документация на ревизирия субект.

Извършени са проверки на данни в информационната система на НАП.

В резултат на предприетите процесуални действия ревизиращите органи са направили следните констатации:

[фирма] е регистрирано въз основа на решение №1/06.06.2000г. по ф. д. №7657/2000г. по описа на СГС и пререгистрирано в Търговския регистър на Агенция по вписванията на 04.09.2010г.. Регистрацията по реда на ЗДДС е от 02.03.2001г. Основната дейност на дружеството през ревизираните периоди е свързана с изграждане на водопроводни, климатични и отоплителни инсталации и довършителни и ремонтни работи, а от 2015г. и саниране на жилищни сгради по Национална програма за енергийна ефективност. В хода на ревизията са представени притежаваните от търговеца удостоверения и сертификати. В РД/РА са отразени данни за стопанисвания офис в [населено място], финансирането, банковите сметки, притежаваните недвижими имоти и транспортни средства. Установено е, че през ревизираните периоди в дружеството са били наети 44 лица по трудови правоотношения.

В хода на ревизията не са констатирани основания за извършване на корекции на декларираните данни за извършени доставки и начисления данък.

По отношение на получените доставки и данъчния кредит е установено, че през ревизираните периоди [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури за доставка на услуги в общ размер на 81 595,92лв., в т.ч. в размер на 50 000,00лв. по 2 фактури, издадени от [фирма]; в размер на 18 627,12лв. по 7 фактури, издадени от [фирма] и в размер на 12 968,80лв. по 6 фактури, издадени от [фирма]. По данни от информационната система на НАП е установено, че посочените дружества са с прекратена регистрация по ЗДДС по инициатива на органи по приходите при установени обстоятелства по чл.176 от ЗДДС и имат непогасени задължения към републиканския бюджет.

Според изложените в РД/РА констатации, във връзка с посочените доставки в хода на ревизията [фирма] е ангажирало множество доказателства, в т.ч. спорните фактури за доставки на услуги; сключените договори за предоставяне на консултантски, строителни и рекламни услуги; приемо-предавателни протоколи; тръжна документация; оферти; банкови извлечения за извършените плащания и т.н.

За изясняване на факти и обстоятелства, събиране на относими доказателства, касаещи процесните доставки и установяване законосъобразността на упражненото

право на приспадане на данъчен кредит, органите по приходите са инициирали извършване на насрещни проверки на спорните доставчици. В хода на същите са изготвени ИПДПОЗЛ, които са връчени на проверяваните лица по електронен път. В указания срок са представени документи и писмени обяснения. След анализ, изложен подробно в РД, е установено следното:

Доставчикът [фирма] е с прекратена регистрация по ЗДДС, считано от 18.04.2017г. По данни от информационната система на НАП търговецът не е разполагал с персонал, назначен по трудови правоотношения и няма данни и доказателства да е изплащал възнаграждения по извънтрудови правоотношения в периодите на фактуриране. С подадената годишна данъчна декларация по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за 2016. дружеството е декларирало счетоводна и данъчна загуба в размер на 4 792,03 лв.

В отговор на връченото ИПДПОЗЛ провереният субект е представил множество доказателства, в т.ч. копия на договори, фактури, платежни документи, уведомителни писма, техническа документация, проекти, кореспонденция, декларации, актове обр. 19 и други специфични строителни книжа. Анализът на ангажираните документи е показал, че между [фирма], в качеството на изпълнител и [фирма], в качеството на възложител са сключени договори и анекси към тях с предмет изработване на пълна тръжна документация, съобразена с изискванията на конкретни поръчки по ЗОП във връзка с реализация на Национална програма за енергийна ефективност на обекти - многофамилни жилищни сгради в [населено място], [жк], [жилищен адрес]-Г, [жилищен адрес] 140 и 141 и в [населено място], [улица]. Установени са сроковете и договорените цени, както и всички документи и условия за участие в процедурите по възлагане на обществени поръчки, открити от съответната община. Направени са констатации за наличие на двустранно подписани приемо-предавателни протоколи за предаване на изработената тръжна документация.

За изясняване същността на предоставените консултантски услуги, към кой от представените договори се отнася всяка от спорните фактури, необходим ли е материален и технически ресурс или само наличие на кадри със съответната професионална компетентност, данни за лицата, ангажирани с изпълнението на договорите, в т.ч. сключени трудови и граждански договори, изплатени хонорари и работни заплати, критерии, по които са избрани лицата за изпълнение на задачите, какви разходи са калкулирани в себестойността на фактурираните услуги към [фирма] и т.н., на [фирма] е връчено второ ИПДПОЗЛ с конкретно формулирани въпроси. В отговор са дадени писмени обяснения, според които услугата, състояща се в проверка верността на количествата, упоменати в актовете за извършени СМР е извършена с личен труд на управителя на [фирма] С. Г. С. и документацията е изготвена от него. Използваните изходни данни за изготвяне на тръжната документация са предоставени от общината и възложителя [фирма]. Документацията по изпълнението на договорите е предадена на възложителя на хартиен и електронен носител. Изпълнителят не е изплащал хонорари.

Във връзка с горното на ревизирания субект е връчено второ ИПДПОЗЛ, в отговор на което управителят е дал допълнителни писмени обяснения. Съгласно същите, спорните фактури, издадени от [фирма], касаят договор от 01.08.2016г. за обект[жк], бл. 201 и имат за предмет консултация, свързана с оценка на извършените СМР, които е възможно да се извършат в най-кратък срок до достигане на 50% от стойността на договора с [община]. Посочено е, че за извършването на услугата не са необходими

строго квалифицирани познания и ценз. Представени са документи, доказващи изпълнението на договора, обявени и на сайта на [община] по договор за[жк]бл. 201. Уточнено е, че по тази поръчка няма изискване за представяне на Единен европейски документ за обществена поръчка (ЕЕДОП), посоченият инженерно-технически персонал е описан в ЕЕДОП за обекта в[жк][жилищен адрес] 140 и 141, а останалият състав е деклариран като бъдещ проектантски екип. Обърнато е внимание, че благодарение на изготвената от [фирма] базова документация [фирма] е спечелило посочената обществена поръчка и ревизирият субект възнамерява да използва услугите на посочения доставчик и при бъдещи участия в процедури по ЗОП. Отбелязано е, че [фирма] е отстранено от участие за поръчка за[жк][жилищен адрес] 140 и 141.

За удостоверяване на горните обстоятелства органите по приходите са отправили искания за представяне на документи, сведения и писмени обяснения до общините Б. и С., както и до лицата, посочени като участници в бъдещ проектантски колектив. Съгласно предоставената от общинските администрации информация е установено, че [фирма] е изпълнител на обект по Националната програма за енергийна ефективност на многофамилни жилищни сгради на територията на [населено място] с административен адрес[жк], [жилищен адрес]-Г, изпълнението е приключило и за обекта има издадено Разрешение за ползване. За обект с административен адрес в [населено място],[жк][жилищен адрес] 140 и 141 е избран друг изпълнител. За обектите в [община], процедурата е била прекратена, а подадената от [фирма] оферта не е била разглеждана. Проверените лица, посочени като проектанти са декларирали, че не са извършвали трудова и/или консултантска дейност по конкретните проекти за [фирма] и [фирма]. Някои от тях са осъществявали такава за [фирма] в миналото, но всички са дали принципно съгласие за бъдещо участие в проектантски екипи за изпълнение на обществени поръчки.

След преценка на събраните доказателства органите по приходите са приели, че не са налице доказателства за пряко или косвено участие на [фирма] при консултиране изпълнението на СМР на обект в [населено място],[жк], [жилищен адрес]-Г, вкл. оказване на техническа помощ по изпълнението, предаването и отчитането на извършените работи. Прието е, че независимо от дадените писмени обяснения и представени доказателства не са потвърдени обстоятелствата, свързани с реалното изпълнение на услугата. Посочено е, че при предаването и отчитането на извършените работи от [фирма] към [община] не фигурират подписи на консултанта [фирма]. Не са ангажирани доказателства за компетентността на управителя на [фирма] да извърши съответната консултантска услуга, в т.ч. професионален опит, образователен ценз или друго, както и за разходите, които са калкулирани в себестойността на фактурираните услуги. Отделно от това ревизирият екип е отказал да кредитира като доказателства ангажираните анекси, касаещи обекти в [населено място],[жк][жилищен адрес] 140 и 141 и в [населено място], [улица], поради невъзможността да бъдат изпълнени договорките по тях.

По отношение на доставчика [фирма] е установено, че регистрацията на същия по ЗДДС е прекратена на основание чл.176 от закона на 22.08.2017г.. Основната дейност на субекта е търговия на дребно с битова електроника и системи за сигурност. Данни за търговски обект не са декларирани. Проверка в информационната система на НАП е показала, че през периодите на фактуриране в дружеството е имало назначени 3 лица по трудови правоотношения на длъжност „продавач-консултант“. Данни за

изплатени суми по извънтрудови правоотношения и удържан данък през 2014г. и 2016г. не са декларирани. Дружеството не притежава собствени транспортни средства и има задължения към Републиканския бюджет.

В отговор на връченото ИПДПОЗЛ провереният субект е представил документи, съгласно които между [фирма], в качеството на възложител и [фирма], в качеството на изпълнител, са сключени два договора. Предмет на първия договор е дигитализация и архивиране на чертежи и предоставяне на специализирана техническа помощ, във връзка с което през 2014г. доставчикът е издал 2 фактури. Установено е, че на датите на фактуриране са съставени приемо-предавателни протоколи, а плащанията по така издадените фактури са извършени в брой.

Предметът на втория договор, подписан между страните е извършване на строително ремонтни и монтаж работи на обект: „Производствена площадка на фирма [фирма] - [населено място]“. За периода на действие на договора, през 2016г. са издадени 5 фактури, като на датите на фактуриране са съставени приемо-предавателни протоколи. Съгласно същите са извършени дейности, свързани с профилактика на ел. оборудване, подмяна на прекъсвачи, ремонт на осветление, демонтаж на стара апаратура, заземяване, окабеляване на машини и т.н. Страните са подписали приемо-предавателен протокол за направен оглед на извършените СМР. От представените банкови извлечения е установено, че плащанията по тези фактури са извършени по банков път.

По отношение на фактурираните доставки, свързани с дигитализация и архивиране на чертежи и строително ремонтни и монтаж работи, ревизиращите са направили констатация, че доставчикът не е разполагал със съответната кадрова обезпеченост, доколкото през периодите на фактуриране е имал назначени 3 лица като продавач-консултанти. Данни и доказателства за тяхната квалификация и компетентност, с оглед извършените дейности и/или за използвани подизпълнители не са били представени. Доказателства за разполагаеми собствени и/или наети технически средства и оборудване, също не са били ангажирани. Първични документи и счетоводни регистри, удостоверяващи извършени и отчетени разходи по отделните дейности, не са представени. Не са установени доказателства за начина, по който е формирана себестойността на фактурираните услуги.

За доставчика [фирма] е установено, че регистрацията на същия по ЗДДС е прекратена по инициатива на органи по приходите на основание чл.176 от закона на 12.07.2017г. Декларираната основна дейност на дружеството е свързана с продажби на медийно време

и място за реклама. По данни от информационната система на НАП търговецът не е разполагал с лица, назначени по трудови правоотношения. В подадените декларации обр. 1 и обр. 6 фигурира единствено управителят А. М., като дължимите осигурителни вноски не са внесени. Данни и доказателства за изплатени суми и удържан данък на лица, наети по извънтрудови правоотношения през 2014 г. и 2015 г. не са установени. Предприятието не е декларирало собствени обекти за упражняване на дейността и не притежава транспортни средства.

В отговор на връченото ИПДПОЗЛ провереният субект е представил документи, въз основа на които е установено, че на 20.10.2014г. между [фирма], в качеството на възложител и [фирма], в качеството на изпълнител, е сключен договор за реклама. Предметът на последния е излъчване на рекламен клип по идея и с авторски права, принадлежащи на [фирма] в система от монитори, чийто собственик е изпълнителят. Във връзка с посочения договор [фирма] е издало 6 фактури, по които ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит. Съгласно ангажираните приемо-предавателни протоколи, изпълнителят е предал, а възложителят е приел излъчванията на собствения си клип, осъществени на аудиовизуална система в мрежа от 22 магазина и 159 екрана по определен медиен план. От приложенията към всяка фактура е установено, че рекламата е с период на излъчване 1 месец с продължителност на клипа 15 секунди и е осъществена във вериги магазини „345 Магазинъ“, „Т М.“, „Хит хипермаркети“, „П.“ и „К.“ в градовете С., П., Р. и Б.. Разплащанията по фактурите са извършени по банков път.

Посочено е от органите по приходите, че при съпоставка между двата екземпляра на фактура №[ЕГН], налични при доставчика и при ревизираното лице, е установена разлика в попълнения реквизит дата на данъчно събитие. В копието на фактурата, налично при [фирма], е посочена дата на данъчно събитие 20.11.2014г., а в оригинала на фактурата, намиращ се при [фирма] - 30.10.2014г..

Също по отношение на фактура №[ЕГН]/08.01.2016г., по която ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 108,80 лв. е установено, че същата не е включена в отчетните регистри по ЗДДС на издателя ѝ.

В хода на ревизията, от страна на [фирма] не са ангажирани

доказателства за съществуването на рекламния клип, за неговото изработване и предаване на изпълнителя. Не са установени данни и доказателства за информацията, която следва да съдържа рекламният клип, за изработен идеен проект и кой е изработил същия. Не са установени данни за отчетени разходи във връзка с изработването на клипа. От своя страна изпълнителят [фирма] не е представил доказателства за наличие на собствени дълготрайни активи, позволяващи излъчването на рекламния клип, договори с търговските вериги, удостоверяващи и регламентиращи правото на ползване на търговските площи в собствените им обекти за излъчване на реклами, начинът на формиране на себестойността на услугата и методологията за оценка на извършената работа. Не са представени ежедневните справки за реализираните продажби на рекламния продукт, автоматично генерирани от управляващия софтуер, както и отчета на ефективността на кампанията на база сравнение на реализираните продажби през месеца на кампанията с тези на предходния, упоменати в договора. Не са ангажирани и счетоводни регистри, удостоверяващи отчетени от [фирма] разходи по повод изпълнение на договора.

Установените в хода на ревизията факти и обстоятелства и събраните в тяхна подкрепа доказателства са формирали извод за липса на реално осъществени доставки между ревизираното лице, в качеството му на получател и спорните доставчици. В тази връзка и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 9 от ЗДДС на [фирма] е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 81 595,92 лв. по всички фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма]. С оглед извършените корекции и на основание чл.175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ са начислени лихви за просрочие в размер на 29 452,62 лв.

Пред ответника –директора на дирекция „ОДОП“-възраженията на жалбоподателя частично са споделени. За отказаното право на данъчен кредит от 50 000,00лв. по 2 фактури, издадени от [фирма]- с предмет консултантски услуги за данъчен период **м.10. и м.12.2016г. - РА е отменен.** Прието е възражението на РЛ, че не е необходимо да има подпис на доставчика по тръжната документация, както и за липса на квалификация и професионален ценз на управителя за извършената дейност. Подчертано е, че участникът в тръжната процедура пред общината трябва лично да изготви документите и не може да превъзлага тази дейност на

доставчика. С оглед това е прието, че доставките са реално извършение.

За установените задължения за ДДС и лихви за данъчни периоди м.02.2014г, м.10.2014г., м.11.2014г., от м.12.2015 до м.05.2016г. –РА е потвърден. К. се за доставки от [фирма] и [фирма]. В тази връзка ответникът е изложил изводи, че по смисъла на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС доставката на услуга е всяко извършване на услуга. Съответно, когато се касае за доставка на услуги, в контекста на конкретната икономическа ситуация е необходимо да се установят фактите и обстоятелствата, чрез които да се обективира реалното предоставяне на същите, а именно – договарянето между страните, наличния потенциал на доставчика, в т.ч.: материален, кадрови и технически да изпълни поетите ангажименти, приемане и предаване на резултата от извършената работа. В тази връзка и съобразно константната практика на ВАС реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който при осъществяването си оставя следи и за него съществуват преки и косвени доказателства, както при ревизираното лице, така и при неговите доставчици.

С оглед горепосочените констатации РА в съответната част е потвърден.

В СЪДЕБНОТО производство е изслушано заключението на в.л.Ю. Я., която съдът напълно кредитира. Видно от същото спорните доставки са включени в справките-декларации и в дневниците за продажби на доставчиците, но не се установява счетоводно начисляване на ДДС при доставчиците, поради невъзможност да се провери счетоводството им. Съответно надлежно фактурите са осчетоводени при РЛ. Последното за периода има назначени 44 лица както и разполага с 2 л.а. и 4 т.а., съответно длъжностите на лицата са свързани с предмета на дейност на РЛ. По отношение на доставчиците е установено какви фактури са издавани, посочена е и тяхната кадрова обезпеченост, както и това, че са deregистрирани по време на ревизията.

Представен е повторно рекламен клип, за който се твърди, че е свързан с един от договорите.

С ОГЛЕД ИЗЛОЖЕНОТО СЪДЪТ НАМИРА СЛЕДНОТО:

На първо място се установява, че РА е издаден от орган по приходите, определен със З., поради което същият е компетентен орган по смисъла на чл.119, ал. 2 от ДОПК, както и РА притежава реквизитите по чл. 120, ал. 1 т. 1 - 8 от ДОПК. Също така се

приема, че в производството не са допуснати процесуални нарушения, доколкото се съобразява, че органът е изискал необходимите обяснения и документи и въз основа на тях е направил съответните изводи.

По същество правните изводи на СЪСТАВА се свързват с това, че при отказаното право на данъчен кредит не е достатъчно наличието само на осчетоводена фактура, договор, приемо-предавателен протокол, данни за плащане, а за да се обуслови реалността на фактурираната доставка – трябва да се докаже, че доставката е извършена от фактурирания доставчик.

Следва да се има предвид, че за отказаното право на данъчен кредит от 50 000,00лв. по 2 фактури, издадени от [фирма]- видно от преписката, както и от заключението на в.л.-се касае за 2 фактури №100000302 от 31.10.2016г. и №[ЕГН] от 22.12.2016г. и двете с ДО 125 000лв. и ДДС по 25 000лв. с предмет консултантски услуги. Възраженията по РА са възприети от ответника и с решението му за този данъчен период м.10. и м.12.2016г. РА е отменен, няма оспорване в тази част, видно от заявеното в титулната част на жалбата, макар в обстоятелствената част се обсъждат именно консултантските услуги от „У. Б.“, извършени по изпълнението на СМР по съответните обществени поръчки. Прието е възражението на РЛ, че не е необходимо да има подпис на доставчика по тръжната документация, както и за липса на квалификация и професионаен ценз на управителя за извършената дейност. Подчертано е, че участникът в тръжната процедура пред общината трябва лично да изготви документите и не може да превъзлага тази дейност на доставчика. С оглед това е прието, че доставките са реално извършени.

ПО СПОРА ПО СЪЩЕСТВО: ДК е ползван в размер на 18 627,12лв. по 7 фактури, издадени от [фирма] и в размер на 12 968,80 лв. по 6 фактури, издадени от [фирма].

По отношение на доставчика [фирма] видно от преписката и заключението на в.л. са издадени м.02.2014г. 2 фактури с ДО по 2500лв. и ДДС по 500лв. с предмет дегитализация и архивиране на чертежи за м.01 и м.02.2014г.-платени в брой., за м.01.2016г. и м.03.2016г. са издадени по 1 фактура с предмет ремонтни дейности в С. З., за м.03.2016г. със същия предмет, както и 2 фактури за м.05.2016г. със същия предмет и за данъчен период м.04.2016г. -1 фактура с предмет „СМР по протокол за обект в [населено място]“. Всичките 5 фактури са платени по банков път.

По тези факти не е спорно, както и че фактурите са осчетоводени съответно при РД и са отразени в СД и дневниците за продажби на доставчика. Приема се също за безспорно установено от органите по приходите, че регистрацията на същия по ЗДДС е прекратена на основание чл.176 от закона на 22.08.2017г.. Съответно основната дейност на субекта е търговия на дребно с битова електроника и системи за сигурност, но без данни за търговски обект като за периодите на фактуриране в дружеството е имало назначени 3 лица по трудови правоотношения на длъжност „продавач-консултант“. Данни за изплатени суми по извънтрудови правоотношения и удържан данък през 2014г. и 2016г. не са декларирани. Дружеството не притежава собствени транспортни средства и има задължения към Републиканския бюджет.

Освен договори, има и 2 приемо-предавателни протоколи по фактурите за дегитализация, с плащания в брой.

Също с този доставчик по останалите 5 фактури има договор с предмет – „извършване на строително ремонтни и монтаж работи на обект: „Производствена площадка на фирма [фирма] - [населено място]“. Има и прието-предавателни протоколи като видно от същите - извършени дейности, свързани с профилактика на ел. оборудване, подмяна на прекъсвачи, ремонт на осветление, демонтаж на стара апаратура, заземяване, окабеляване на машини. Плащането е по банков път.

Следователно въз основа на изложените факти, правилна е констатацията на органите по приходите и ответника, че доставките не са реални. Не е вярно твърдението в жалбата, че е имал този доставчик кадрова обезпеченост. Видно от справката се касае за 3 лица: продавач-консултанти. Нито един от предметите на договорите не бил могъл да бъде осъществен с капацитета на тези лица. Отделно този доставчик няма техническа и материална обезпеченост. Първични документи и счетоводни регистри, удостоверяващи извършени и отчетени разходи по отделните дейности, не са представени. Не са установени доказателства за начина, по който е формирана себестойността на фактурираните услуги.

За този доставчик следва да се има предвид, че пространствени и обосновани изводи са формирани и от ответника с потвърждаващото в тази част решение. Възприема се тезата, че за установяването на реалността на доставките на услуги е необходимо да се изследва съществуването на категорични преки и

съпътстващи доказателства не само за резултатите, но и за основанията за сключване на договорите, икономическата изгода, намерението на страните, знанието на определени факти, включително относно техническия, кадрови и технологичен потенциал на изпълнителите да осъществят съответните дейности с гаранциите за дължимата при изпълнението грижа и т.н., като доказателствената тежест е върху РЛ. Съответно данни за реално осъществените сделки трябва да има не само при РЛ, но и при доставчика. Правилно е обобщено, че договор, фактура, приемо-предавателен протоколи и данни за плащане сами по себе си не доказват реалност. Съдът подчертава, че се касае за доставчик освен без никаква кадрова и материална обезпеченост, за дерегистрин след периода такъв, за лице със задължения към бюджета. Правилно ответникът е анализирал и договора от 06.01.2014г. /дегитализация и архивиране/, като е приел, че същият не съдържа никаква конкретна информация относно мястото, на което ще бъдат извършвани дейностите, техническите средства за осъществяването им, количествени и/или качествени параметри, изисквания на възложителя и т.н. Според чл. 12 изпълнението на договорените работи се инициира въз основа на заявка (поръчка) на възложителя. Такъв вид документи не са представени нито от ревизираното лице, нито от прекия му доставчик. Липсва информация в какво се изразява специализираната техническа помощ. Не може същата да се осъществи от наетите 3-ма продавач-консултанти, както и няма информация за наети подизпълнители. Счетоводни регистри, удостоверяващи отчитането на стопанските операции, в т.ч. извършените разходи и реализираните от страна на доставчика приходи, също не са представени.

Съдът споделя и направения конкретен анализ от ответника по втория договор от 02.12.2015г. за строително ремонтни и монтажни работи (СРМР), по който са издадени 5 фактури за извършена профилактика на ел. оборудване, подмяна на прекъсвачи, ремонт на осветление, свързване на ел. табло, демонтаж на стара апаратура, монтаж и свързване на нова апаратура, заземяване, окабеляване на машини и други в различни цехове, складове и помещения, находящи се на производствената площадка на [фирма] в [населено място]. Съгласно чл. 3 от посочения договор, изпълнителят е приел да *„извърши възложените му СРМР за свой риск и при организация на труда, каквато намери за добре при*

спазване на поетите срокове за изпълнение“. С чл. 10, т. 1 и 2 от договора, на същия е предоставена възможността самостоятелно да определи режима на работа, необходимия брой работници и превъзлагането на предвидените дейности на трети лица – подизпълнители.

Отново е съотносим извода за липса на кадрова обезпеченост, която не може да се осъществи от 3-мата продавач-консултанти. Няма назначени други лица, няма наети по граждански договор, няма командировани на мястото на СМР. Няма данни за собствена или наета техника, не е ясно какво е влагано, чие е, от къде е закупено, доколкото за описаните СМР следва да се вложат конкретни материали.

Относно втория доставчик: [фирма] – видно от преписката и заключението на в.л. за данъчен период м.11.2014г. е издало 1 фактура с предмет „Приложение 4 към договор за реклама“. Същият предмет имат и издадените 2 фактури за данъчен период м.12.2014г. и 1 за м.12.2015г., както и м.01.2016г. общо с ДО 54 844лв. и ДДС 10 968,80лв.. Същите са платени по банков път и в брой, отрадени са в дневниците за продажби на доставчика, съответно са осчетоводени по сметка 401 и 503/3 при РЛ, както и по сметки 602/9, 4531. В.л. не установява доставчика на адреса, посочено е, че е deregистриран, както и че няма назначени лица на трудов договор или изплатени граждански възнаграждения.

Изложените обстоятелства не са спорни /освен някои обстоятелства за плащане в брой и касателно включването в дневниците за продажби на 1 от фактурите 1000001047/08.01.2016г. т.е. невключена, както и за фактура №[ЕГН], налични при доставчика и при ревизираното лице, е установена разлика в попълнения реквизит дата на данъчно събитие, за което СЕ не казва нищо/. В РД и РА е посочено, че регистрация по ЗДДС е прекратена по инициатива на органи по приходите на основание чл. 176 от закона на 12.07.2017г.. Декларираната основна дейност на дружеството е свързана с продажби на медийно време и място за реклама, но по данни от информационната система на НАП търговецът не е разполагал с лица, назначени по трудови правоотношения. В подадените декларации обр. 1 и обр. 6 фигурира единствено управителят А. М., като дължимите осигурителни вноски не са внесени. Данни и доказателства за изплатени суми и удържан данък на лица, наети по извънтрудови правоотношения през 2014г. и 2015г. не са установени.

Предприятието не е декларирало собствени обекти за упражняване на дейността и не притежава транспортни средства. Констатирано е, че на 20.10.2014 г. между [фирма], в качеството на възложител и [фирма], в качеството на изпълнител, е сключен договор за реклама. Предметът е излъчване на рекламен клип по идея и с авторски права, принадлежащи на [фирма] в система от монитори, чийто собственик е изпълнителят. Във връзка с посочения договор [фирма] е издало 6 фактури, по които ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит. Съгласно ангажираните приемо-предавателни протоколи, изпълнителят е предал, а възложителят е приел излъчванията на собствения си клип, осъществени на аудиовизуална система в мрежа от 22 магазина и 159 екрана по определен медиен план. От приложенията към всяка фактура е установено, че рекламата е с период на излъчване 1 месец с продължителност на клипа 15 секунди и е осъществена във вериги магазини „345 Магазинъ“, „Т М.“, „Хит хипермаркети“, „П.“ и „К.“ в градовете С., П., Р. и Б.. Разплащанията по фактурите са извършени по банков път.

Правилно органите по приходите са установили, че при съпоставка между двата екземпляра на фактура №[ЕГН], налични при доставчика и при ревизираното лице, е установена разлика в попълнения реквизит дата на данъчно събитие. В копие на фактурата, налично при [фирма], е посочена дата на данъчно събитие 20.11.2014г., а в оригинала на фактурата, намиращ се при [фирма] - 30.10.2014г.

Правилно също по отношение на фактура №[ЕГН]/08.01.2016г. е установено, че същата не е включена в отчетните регистри по ЗДДС на издателя ѝ.

Относно съществуването на рекламния клип СЪДЪТ констатира, е органите по приходите са направили извода, че от РЛ не са ангажирани доказателства за съществуването на рекламния клип, за неговото изработване и предаване на изпълнителя. Не са установени данни и доказателства за информацията, която следва да съдържа рекламният клип, за изработен идеен проект и кой е изработил същия. Не са установени данни за отчетени разходи във връзка с изработването на клипа. Посочено е, че изпълнителят [фирма] не е представил доказателства за наличие на собствени дълготрайни активи, позволяващи излъчването на рекламния клип, договори с търговските вериги, удостоверяващи и регламентиращи

правото на ползване на търговските площи в собствените им обекти за излъчване на реклами, начинът на формиране на себестойността на услугата и методологията за оценка на извършената работа. Не са представени ежедневните справки за реализираните продажби на рекламния продукт, автоматично генерирани от управляващия софтуер, както и отчета на ефективността на кампанията на база сравнение на реализираните продажби през месеца на кампанията с тези на предходния, упоменати в договора. Не са ангажирани и счетоводни регистри, удостоверяващи отчетени от [фирма] разходи по повод изпълнение на договора.

Следователно- няма доказателства, че издалият фактурите доставчик е извършил доставките. Наличието на приложен с жалбата клип на магнитен носител може и да доказва съществуването на рекламния продукт, но не и това кой и как го е осъществил и по специално, че именно [фирма] е имал капацитета /кадрови, материален/ да го извърши.

В този аспект се възприемат и изводите на ответника в потвърждаващото в тази част решение, в което производство е бил представен рекламния клип, който не е кедитиран като доказателства, тъй като е прието, че е създаден за целите на производството, отделно е констатирано, че е част от презентация, няма звук и е 56 секунди. Отново няма данни за това кой го е разработил, как се е стигнало до това, възлагане с определени параметри от РЛ и проект на изпълнителя. Допълнено е, че прекият доставчик не е ангажирал договори с търговските обекти, удостоверяващи тяхното съгласие и регламентиращи правото на ползване на търговските площи в собствените им обекти за излъчване на реклами. Няма никакви доказателства, че [фирма] е разполагал със собствени и/или наети от трети лица монитори, доколкото според сключения договор, това е негова част от ангажимента. Няма доказателства и за кадрови потенциал за изпълнение на доставките, който да покрие мрежата от търговски вериги в различни градове на страната. Справка на актуалното състояние на трудовите договори на търговеца сочи, че същият никога не е декларирал сключени трудови договори, респективно не се доказва, че е разполагал със собствен кадрови ресурс за изпълнение на посочените дейности не само в периода на фактуриране, но и през целия жизнен цикъл на дружеството. От друга страна не се доказва и използване на подизпълнители,

доколкото в хода на извършената насрещна проверка такива доказателства не са представени.

От ответника също така са възприети напълно несъответствията по отношение на фактура №[ЕГН]/08.01.2016г.. В копие на фактурата, налично при [фирма] е посочена дата 20.11.2014г., а в оригинала на фактурата, намиращ се при [фирма] - 30.10.2014г. Такива разлики бяха установени допълнително от ответника и по отношение на фактури с №[ЕГН] и №[ЕГН], които са отразени в отчетните регистри по ЗДДС на ревизираното лице и доставчика с различни дати и съответно в различни данъчни периоди, а приложените към административната преписка копия на документи свидетелстват за съществуващите несъответствия.

Обосновано ответникът на база изложеното е приел, че това е индикация за наличие на документи с невярно съдържание и некоректно отразяване на стопанските операции, което е нарушение на **Закона за счетоводството**.

Правилно е констатирано, че притежанието на фактура само по себе си не е достатъчно, за да се счита за доказано отразеното в нея обстоятелство. В случая липсва каквато и да е конкретна информация за фактическото изпълнение на доставките, с която и двете страни – ревизираното лице и неговите доставчици би следвало да разполагат, а това обосновано е формирало извод за липса на реално осъществени доставки между тях.

Съдът подчертава, че по същество правните изводи на СЪСТАВА се свързват с това, че при отказаното право на данъчен кредит не е достатъчно наличието само на фактура, за да се обуслови реалността на фактурираната доставка, тъй като фактурата е първичен счетоводен документ, частен свидетелстващ и не се ползва с материална доказателствена сила за отразените факти. На общо основание жалбоподателят е длъжен да установи, че доставката е реална като за изложеното се правят изводи от преценката на останалите документи в тяхната цялост-приемо-предавателни протоколи, договори, документи за превод, кадрова и техническа обезпеченост, материална база и т.н, свързаност с дейността на доставчика, заявки, други параметри, счетоводно отразяване на съставомерните факти. В действителност, ако някой от доставчиците е допуснал нарушения вкл. и при осчетоводяването на доставката- само на посоченото основание не може да се откаже правото на данъчен кредит освен, ако данъчно задълженото лице е знаело, че сделката е измамна. В

този смисъл решение от 21.06.2012г. по обединени дела С-80/11 и С-142/11 на С., но в същото решение се подчертава, че данъчно задълженото лице следва да е разполагало със стоките, предмет на доставката и е било в състояние да ги достави. Това е относимо и за услугите, както и в решение от 13.03.2014г. по дело С-107/13г. /делото „Ф.“/, е посочено, че при авансово плащане, когато се установи, че доставката не е изпълнена се отказва правото на данъчен кредит. Следователно – правото на данъчен кредит винаги се обуславя от реалността на доставката, а не от нейното осчетоводяване. Видно от т.32 на Решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело С-285/2011г. всяка прилагаща юрисдикция е задължена в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по спора, за да определи дали получателят на спорните доставки може да упражни право на приспадане на основание тези доставки. Следователно, ако може да се обобщи – **когато РЛ получава доставката не от доставчика, добросъвестността му се изключва и то трябва да знае, че е част от данъчна измама вкл. при липсата на офис, склад, персонал.** При получаване на доставката не се изисква от РЛ да разследва капацитета на доставчика да докаже способността си да извърши доставката, но в данъчното производство тежестта на доказване е върху РЛ да докаже реалността на доставките като положително установен факт и то на доставките следващи от доставчика.

Следователно на фона на конкретните обстоятелства -правилен е извода за съответните данъчни периоди и за съответните доставчици, че същите като са издали описаните фактури- не са извършили реални доставки, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 9 от ЗДДС на [фирма] е отказано право на приспадане на данъчен кредит.

Предвид изложеното - жалбата е неоснователна и следва да се отхвърли като такава. В действителност на база установената главница са изчислени лихвите, не на база дълживата главница, но изложеното не е предмет на спора. При съобразяване с разноските няма да се отрази, поради което с оглед изхода от спора и претенцията на ответника следва по чл.8, ал.1 т.4 от Наредба 1/2004г. да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 1477лв., изчислено на база дължимата главница от 31 595,92лв. /установена главница е 67 924,61лв./ без лихви 13 694,41лв. .

ВОДИМ ОТ ГОРНОТО СЪДЪТ

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ КАТО НЕОСНОВАТЕЛНА жалбата на [фирма] ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление С.[жк]“ бл.284 срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ №Р-22221717002147-091-001 от 23.01.2020г. от 23.01.2020г., издаден от К. Г. М. на длъжност „Началник Сектор“- орган, възложил ревизията и от Б. К. С. на длъжност „Главен инспектор по приходите“, ръководител на ревизията, потвърден с РЕШЕНИЕ №641 от 21.04.2020г. на директора на дирекция „ОДОП“, в частта на РА, с който за установените задължения за ДДС и лихви за данъчни периоди м.02.2014г. -4169,57лв. главница и 595,17лв. лихва, м.10.2014г. -7018,03лв. главница и 3161,78лв. лихва, м.11.2014г.- -5451,78лв. главница и 2074,36лв. лихва и от м.12.2015 до м.05.2016г. –м.12.2015г.- 3769,68лв. главница и 759,65лв лихва, м.01.2016г.-4081,69лв. главница и 1186,27лв.лихва, м.02.2016г. -5482,50лв.главница и 434,35лв. лихва, м.03.2016г. -10 792,60лв. главница и 1706,98лв. лихва, м.04.2016г. 20 820,17лв. главница и 1725,32лв. лихва, както и за м.05.2016г. -6338,59лв. главница и 2050,63лв. лихва или общо 67 924,61лв. главница, установени задължения за ДДС /дължими общо 31 595,92лв./ и 13 694,41лв. лихва.

ОСЪЖДА [фирма] ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление С.[жк]“ бл.284 – да заплати на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 1477лв..

Решението може да се обжалва в 14-дневен срок пред ВАС рез АССГ с касационна жалба.

Преписи на страните.

Съдия: