

РЕШЕНИЕ

№ 4650

гр. София, 18.08.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 66 състав,
в публично заседание на 02.06.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елка Атанасова

при участието на секретаря Кристина Григорова, като разгледа дело номер **12489** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс /ДОПК/.
Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление в [населено място], представлявано от управителя С. Р. Б., чрез адв.Р. В. от САК, срещу Ревизионен акт № Р-22221018007503-091-001 от 27.06.2019 г., с който е установен допълнително ДДС за внасяне в размер на 85 522,78 лв. (в това число 84 488 лв. произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит и 1 034,78 лв. представляващи деклариран, но невнесен данък) и са начислени лихви в размер на 8 402,30 лв., изменен с Решение № 1522/09.09.2019г. на директор на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП С. в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за периода м.04.2018г. от 10 119,10 лв. на 9 219,10 лв., ведно със съответните лихви и потвърден със същото решение в останалата му оспорена част. С жалбата се иска отмяната на РА като незаконосъобразен и необоснован, в частта, потвърдена с решението на дирекция „ОДОП“. Твърди се, че са налице реални доставки по спорните фактури с доставчици [фирма], [фирма] И [фирма], съобразно представените в ревизионното производство писмени доказателства. Оспорват се посочените основания от ревизиращите органи за отказ за приспадане на данъчен кредит - рисков профил на доставчиците, задължения към бюджета, deregистрация по ЗДДС и т.н. По отношение на представените от доставчиците документи във вр. с реалността на доставките се твърди, че не са обсъдени от органите по приходите, а изложените основания за отказ са бланкетни и общи, като част от изложените

обстоятелства са ирелевантни към правото на данъчен кредит. Иска се отмяната на РА.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв.В., която лично и в представени писмени бележки поддържа жалбата и моли да се отмени оспорения РА. Претендира разности по представен списък.

Ответника, представляван от юрисконсулт Д., оспорва жалбата като неоснователна. Поддържа доводите за нереалност на доставките, като издадените фактури за услуги не удостоверяват реално осъществени такива, доколкото наличието на фактура и реалното ѝ осчетоводяване не са достатъчни да ползване на данъчен кредит по нея. Прави възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП редовно призована не изпраща представител и не представя становище по жалбата.

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

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221018007503-020-001 от 06.12.2018 г., издадена от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за периода от 18.07.2017 г. до 31.10.2018 г. ЗВР е връчена на 12.12.2018г. по реда на чл.29 ал.4 от ДОПК. Сроктът за извършване на ревизията е продължен със заповеди за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22221018007503-020-002/11.04.2019 г. и №Р-22221018007503-020-003/11.04.2019 г., издадени от М. Й. С., съответно до 12.04.2019 г. и до 12.05.2019 г. ЗИЗВР са връчени по електронен път, съответно на 13.03.2019 г. и 12.04.2019 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221018007503-092-001 от 31.05.2019 г., връчен по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 31.05.2019 г. Срещу издадения РД не е подадено писмено възражение.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22221018007503-091-001/ 27.06.2019 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК от М. Й. С. – орган, възложил ревизията и С. М. М., на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 01.07.2019 г.

С оспорвания РА на дружеството е установен допълнително ДДС за внасяне в размер на 85 522,78 лв. /в т.ч. 84 488,00 лв., произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит и 1 034,78 лв., представляващи деклариран и невнесен данък/ и са начислени лихви в размер на 8 402,30 лв.

В хода на ревизията, с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения на ревизираното дружество и обезпечаване на необходимите доказателства, са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал.2 от ДОПК.

На ревизираното лице са връчени три искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/. Представените в отговор документи са приложени към ревизионната преписка и са взети предвид при формиране на констатациите на органите по приходите. Извършен е преглед на счетоводните и търговски документи в офиса на дружеството.

Извършени са насрещни проверки на дружества, доставчици на жалбоподателя – [фирма],[ЕИК] (с ПИНП № П-22221018007503-091-001/09.04.2019 г.), [фирма], ЕИК[ЕИК] (с ПИНП №П-22221018007503-141-001/09.04.2019 г.) и [фирма], ЕИК[ЕИК] (с ПИНП №П-22220419003066/04.04.2019 г.). На [фирма], ЕИК[ЕИК] е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от трето лице, в отговор на което такива са представени, преценени и взети предвид при издаване на ревизионния акт.

Извършени са проверки в информационната система на НАП и в други бази данни, резултатите от които са отразени в констативната част на РД.

Установено е, че през ревизирия период дружеството извършва дистрибуция, търговия на едро и дребно с органик продукти V. EU от нает под наем офис в [населено място], [улица]. В дружеството са назначени пет лица по трудов договор на длъжности технически организатор и продавач – консултант. Основен доставчик във връзка с дейността е [фирма], регистрирано в Е., [населено място], рег. №13137122, съгласно сключен договор от 19.07.2017 г. Според договора, доставчикът [фирма] се задължава да доставя на купувача [фирма] стоки в склада на купувача на указания адрес. Доставката на стоката за срока на действие на договора се осъществява на партиди в съответствие със заявката и се потвърждава със стоково транспортна товарителница. В договора за доставка от 19.07.2017 г. е заложено, че доставчикът – естонското дружество, се задължава да доставя стоки на определен адрес на купувача – [фирма]. Изрично е уреден механизмът и условията за извършване на доставките по договора. Предвидено е, че доставките се осъществяват на партиди в съответствие със заявката и се потвърждават с подписването от представители на двете страни на стоково-транспортна товарителница. Доставката се извършва при условие, че е предплатена 50% от цената, т.е. ясна и известна цена към момента на изпращане и приемане на заявката за извършване на доставка на стоки. В договора са предвидени изискванията към опаковката на стоката, търговския вид, придружаващите документи, сроковете за приемане и одобряване на стоката, съответно за рекламации и др. В чл. 3.1 от договора е изрично предвиден начинът на определяне на цената: Цената на единица стока, асортиментът и общата стойност на стоката се определят от страните по товарителницата и фактурата, изготвени съгласно установените образци. Подчертано е, че „единичната цена на стоката се определя от Доставчика едностранно и не подлежи на съгласуване“, както и че „цената за единица стока се определя едностранно от Доставчика и се фиксира в ценоразпис. За промяна на текущия ценоразпис Доставчикът уведомява Купувача по електронна поща не по-късно от 14 календарни дни преди влизане в сила на промените.“ Договорени са и правила за обмяна на стоки с партньорите на В. Е. съгласно компенсационния план на В.. Органите по приходите са констатирани, че за изпълнение на клаузите в така описания договор са представени предвидените в него документи – инвойси, заявки, стоково-транспортни товарителници, доказателства за плащане. Договорът е сключен за срок до 31.12.2017 г. и се счита за продължен с една календарна година, ако никоя от страните не заяви намерението си за прекратяването му преди това.

От представените от „Е. ЕКСПРЕС“ данни, таблици, документи и писмени обяснения е установено, че основна част от продажбите на закупените от [фирма] продукти се извършват чрез куриерското дружество. Не са установени различия между отчетените приходи по сметките от група 70 във връзка със сметка 412 и СД по ЗДДС спрямо представените от куриерското дружество данни, съответно не са извършвани

корекции по отношение на начисления от дружеството данък.

За ревизираните периоди дружеството е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по шест фактури с издател [фирма] (28 618,00 лв. за данъчни периоди от м. 01.2018 г. до м. 04.2018 г. с предмет плащане по договор за посреднически услуги), [фирма] (22 900,00 лв. по три фактури за данъчни периоди от м. 05.2018 г. до м. 07.2018 г. с предмет плащане по приложение към договор) и [фирма] (32 970,00 лв. по 11 фактури за данъчни периоди от м. 08.2018 г. до м. 11.2018 г. с предмет плащане по договор), отчетени като разходи за външни услуги. Установено е, че трите дружества имат един и същ адрес за кореспонденция, подават документи пред НАП чрез общ IP адрес и един от декларираните електронни адреси за кореспонденция е също общ за трите дружества – [електронна поща].

При извършените насрещни проверки на трите дружества са връчени ИПДПОЗЛ, съответно връчено на [фирма] по реда на чл. 32 от ДОПК, а на останалите две дружества - по електронен път, с подробно формулирани въпроси и искания, необходими за изясняване на предмета на доставките и обстоятелствата, свързани с изпълнението им. В отговор на исканията по електронен път са представени документи, описани и приложени към ревизионния доклад.

От трите проверявани дружества са представени еднотипни договори за посреднически услуги, сключени между тях, като изпълнители и [фирма], като възложител. Според отразеното в чл. 1 от договорите, възложителят възлага, а изпълнителят приема да извършва следното: да проучи условията и подготви сключването на договор за доставка и реализация на биопродукти от територията на Русия; да води преговори за цени, условия на плащане, условия на доставка и др. до окончателното сключване на договор между възложителя и съконтрагента му. За целта е договорено упълномощаване на изпълнителя при преговорите за сключване на търговски сделки, включително цените и условията на доставка. Посочено е, че изпълнителят има право на възнаграждение за всяка реализирана с негово съдействие доставка, и единствено и само за договори, сключени с неговото съдействие и клиента, без право да упълномощава трети лица за посредничество, нито да сключва сделки с посредничеството на трети лица. Посочено е, че стоките, предмет на договора, представляват биопродуктите, произвеждани от компанията V.. Договорено е, че при осъществяване на предмета на договора възложителят ще заплати на изпълнителя възнаграждение в размер на процент от стойността на всяка доставка, извършена на основание сключения с посредничеството на изпълнителя договор между възложителя и неговия контрагент. Предвидено е, че възнагражденията по всяка отделна доставка се описват в приложения-протоколи към всяка фактура, които съдържат описание на количеството и датите на доставка на стоката, като за стойността на стоката е отразено, че е търговска тайна. Възнаграждението се изплаща на изпълнителя в 150 дневен срок от реализирането на всяка доставка съгласно съставен между страните разпределителен протокол.

Към всеки от договорите са представени еднотипни анекси, според които изпълнителят се задължава да съдейства на възложителя при извършването на всяка доставка на продуктите на компанията B., като съдействието се изразява във воденето на преговори за цените, начините на плащане, сроковете за доставка и франкировката на стоката. Въз основа на оказаното съдействие възложителят ще заплаща доставките на продуктите и ще ги получава директно от централния склад на компанията B. в E..

Към всяка от фактурите на [фирма] и [фирма] са съставени двустранно подписани

приложения-протоколи с идентично съдържание, в които е посочено, че изпълнителят осигурява на възложителя доставки на продуктите V. за съответния месец. Посочени са дати на доставки през месеца и брой кашони по всяка от тях. Стойност на доставките, в т.ч. стойност, количество и вид на стоките, намиращи се в кашоните, не е посочена, независимо, че посочването на количеството на стоките е изрично предвидено като съдържание в договора. Не са отразени други, идентифициращи съответните продукти данни, от които да се определи какви продукти, в какво количество, от кои видове и на каква стойност са се намирали в кашоните и са били доставени на жалбоподателя. Определен е размер на възнаграждението за месеца, който съответства на посочения в съответната фактура. Като основание за издаване на фактурите на [фирма] е вписано „проведени срещи и извършени доставки по договор“, а в тези на [фирма] – „плащане по приложение към договор“. В протоколите е посочено, че за улеснение на възложителя стоката ще бъде доставена от централен склад за Европейския съюз в Е. – Т., [улица], офис 322.

Установено е, че плащане по фактурите на тези две дружества няма.

Като основание за издаване на фактурите на [фирма] е посочено „плащане по договор“. Към момента на съставянето им няма плащания на отразените в тях стойности и ДДС. Към фактурите са съставени приложения-протоколи със съдържание, аналогично на гореописаното, т.е. посочени са дати на доставки, брой кашони и размер на възнаграждението. Няма данни за вида, количеството и стойността на стоките, предмет на описаните доставки. Две от фактурите – № 206/17.08.2018 г., №232/04.10.2018 г., са включени двукратно в съставените протоколи, при което не е ясно как доставки по едни и същи фактури, участват повторно при определяне на дължимото по договора възнаграждение, при положение, че към момента на съставяне на фактурата възнаграждението би следвало да е ясно определено. От така оформените документи органите по приходите са приели, че не става ясно как дължимото по протоколите – приложения възнаграждение по договора се определя между страните в края на всеки данъчен период, а в същото време, през същия период, вече са издадени фактури с основание „плащане“ и как точно е определена вписаната в самите фактури стойност на доставката/данъчната основа. Същевременно, ако фактурата е издадена за извършено авансово плащане, такова трябва да е налице, за да има основание за съставянето ѝ, съответно за начисляване на данък.

[фирма] и и жалбоподателят са представили протоколи за прихващания на вземания и задължения по процесните фактури, съставени на 31.08.2018 г., 30.09.2018г., 31.10.2018 г. и 31.12.2018 г. Според протоколите, считано от датата на съставянето им, между [фирма] и [фирма], се прихващат частично задълженията по посочените в протоколите фактури с изискуеми вземания по предоставени на доставчика заеми в брой. Оставащата сума за плащане, съгласно протокола от 31.08.2018 г. е 24 740,00 лв., по протокола от 30.09.2018 г. е 45 909,17 лв., по протокола от 31.10.2018 г. е 64 018,42 лв., по протокола от 31.12.2018 г. е 29 144,49 лв. От органите по приходите е прието наличие на съществено несъответствие между отразеното във фактурите основание за издаването им и съставянето на протоколи за изпълнение на доставките, които от своя страна съдържат описаните непълноти и противоречия, както и съществено противоречие между съставянето на документи за частично прихващане на задължения по фактурите и издаването на самите фактури с основание плащане в пълен размер на отразените в тях стойности.

За установяване на предоставянето на заеми от [фирма] на [фирма] са представени договори за паричен заем (л.463-476 от адм.преписка), всеки за суми между девет и девет хиляди и осемстотин лева, за които е отразено, че се предоставят от заемодателя в деня на подписване на договора касово. В договорите от 31.03.2018 г., 25.04.2018 г., 29.05.2018 г., 30.07.2018 г., 24.08.2018 г. е отразено, че паричният заем се предоставя за срок до 31.12.2018 г. В договорите с дати 25.09.2018 г., 31.10.2018 г., 25.11.2018 г., 30.11.2018 г. и 31.12.2018 г. е отразено, че паричният заем се предоставя за срок до 31.01.2019 г. Т.е. представените протоколи за прихващане на вземания и задължения се отнасят до задължения за връщане на заеми от [фирма], които все още не са били изискуеми към датите на съставянето им.

За доказване на предоставянето на заемите от ревизираното лице и доставчика са представени разходни касови ордери /РКО/. В тази връзка органите по приходите са констатирани и посочили, че доставчикът не е представил доказателства за осчетоводяване на заемите и прихващанията, съответно не може да се счита за потвърдено постъпването на сумите в имуществото на дружеството. По отношение договорите за заем, съответно протоколите за прихващане, е прието, че са формално съставени с цел създаване на привидност за плащане по съответните фактури.

Освен описаните договори, протоколи и фактури, тримата доставчици не са представили никакви доказателства за изпълнение на доставките, включително за водени преговори, разменена кореспонденция, извършени пътувания, съответно отчетени разходи във връзка с изпълнение на доставките.

На следващо място органите по приходите са констатирани, че страните по доставките по спорните фактури не са представили данни и доказателства за конкретните фактически изпълнители на услугите. В тази връзка от ревизираното лице изрично са искани обяснения и доказателства за начина на осъществяване на контакт и критериите за избор на конкретните доставчици на спорните услуги, в т.ч. оферти, ценови условия, доказателства за търговски опит и квалификация. Такива не са били предоставени. От извършените служебни проверки в информационната система на НАП е установено, че трите дружества не са декларирали назначени по трудови договори лица, нито са подавали справки по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени суми по граждански договори.

По отношение на М. К. К., управител на [фирма], е установено че не е осигуряван по договор за управление и контрол на дружеството или на друго основание за периода на издаване на фактурите. Т.е. не се установяват данни за полагане на труд в дружеството. За периода на издаване на фактурите е бил назначен по трудов договор в [фирма], ЕИК[ЕИК], на длъжност кофражист. За [фирма] е установено, че е

доставчик на [фирма], съгласно подадените отчетни регистри. Дружеството е deregистрирано по реда на чл. 176 от ЗДДС и е определено като рисков субект. Към момента на съставяне на РД М. К. К. е бил назначен по трудов договор в [община] на длъжност чистач/хигиенист. За управителят на [фирма] Г. Е. Т. също е установено, че не е осигуряван по договор за управление и контрол на дружеството или на друго основание за периода на издаване на фактурите. Т.е. не се установяват данни за полагане на труд в дружеството. През периода на издаване на фактурите е бил назначен на длъжност оператор манипулатор /обслужващ работник/ в [фирма], ЕИК 13027644.

Управителят на [фирма] М. Л. Б. също не е осигурявана по договор за управление и контрол на дружеството или на друго основание за периода на издаване на фактурите. Т.е. не се установяват данни за полагане на труд в дружеството. За периода на издаване на фактурите не е декларирано назначаването ѝ по трудов договор от друг работодател.

Органите по приходите са посочили, че по отношение и на трите дружества не се установява извършване на реална икономическа дейност и нейния предмет и характер, включително и през ревизираните периоди. В тази връзка е взето предвид, че [фирма] и [фирма] са deregистрирани по реда на чл. 176 от ЗДДС по инициатива на орган по приходите. От представените документи и от данните в информационната система на НАП не е установено да притежават активи, материални, технически ресурси и персонал за извършване на реална стопанска дейност. Не се установява и потвърждава ползването на офиси или други търговски обекти, включително извършване на обичайните разходи за наем, консумативи и други, необходими за дейността. Установено е, че и трите дружества нямат регистриран ЕКАФП. Посочено е, че декларират изключително големи стойности на получени и изпълнени облагаеми доставки и имат задължения към бюджета в големи размери. В тази връзка са анализирани данните за декларираните получени доставки от дневниците за покупки на [фирма] и [фирма] и е установено, че двете дружества имат общи преки и предходни доставчици, както и че са си издавали взаимно фактури, включени в дневниците за продажби, съответно покупки. Преките им доставчици също са deregистрирани по реда на чл. 176 от ЗДДС лица, декларират покупки от такива, както и от дружества, които не са включвали в отчетните си регистри издавани към тях фактури.

След анализ на установените обстоятелства и събраните доказателства органите по приходите са направили извод, че [фирма], [фирма] и [фирма] не могат да се легитимират като действителни изпълнители на

фактурираните към [фирма] доставки на услуги. Направен е извод, че издадените фактури представляват документи, в които посочените данни не съответстват на обективната действителност, тъй като същите не отразяват реално осъществен предмет на доставка от издателя им. Поради това е прието, че по отношение на процесните фактури не са налице предпоставките за признаване на правото на данъчен кредит.

Въз основа на тези изводи и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 9 от ЗДДС на жалбоподателя не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 84 488,00 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] за данъчни периоди от м. 01.2018 г. до м. 10.2018 г. и са начислени лихви за просрочие.

Жалбоподателят при оспорването на ревизионния акт, по административен ред представил писмени доказателства, включващи част от документите, представени и при извършване на ревизията, както и нови доказателства с оглед установяване наличието на кадрови ресурс при двама от доставчиците за изпълнение на услугите, а именно: граждански договор от 03.12.2017 г. между [фирма], като възложител и С. Х. А., изпълнител, с който е възложено и прието от изпълнителя да води контактите и да организира поръчките между [фирма] и европейското подразделение на В. – Русия, за което е определено възнаграждение в размер на 1 500,00 лв., РКО №1/15.04.2018 г. за изплащане на изпълнителя по гражданския договор на сумата в размер на 1 500,00 лв., записка относно контактите на продуктите В. от С. А., отчет за извършената работа към фактура №[ЕГН]/05.01.2018 г. от [фирма], договор за извършване на работа чрез личен труд от 14.07.2018 г. между [фирма], като възложител и А. Е. М., изпълнител, с който на изпълнителя е възложено да провежда контактите и да извършва поръчките от [фирма] и европейското подразделение на В. срещу възнаграждение в размер на 2 000,00 лв. и РКО №1/30.11.2018 г. за изплащане на тази сума на изпълнителя.

С решение № 1522/09.09.2019г. директора на дирекция ОДОП е изменил акта единствено по отношение на оспорената му част за установения резултат по ЗДДС за периода м.04.2018г. като е извършена корекция до размера на действително упражненото право на данъчен кредит от дружеството, който от 10 119,10 лв. е определен на 9 219,10 лв., ведно със съответните лихва. В останалата му оспорена част РА е потвърден.

В хода на съдебното производство са приети писмените доказателства, съдържащи се в административната преписка, неоспорени от страните. По искане на жалбоподателя е допуснато и изслушано

заключение на вещо лице по съдебно счетоводна експертиза, което на поставените въпроси е дало следните отговори:

Процесните доставки са отразени в дневниците за продажби на [фирма] – съответно по фактури 32/21.05.2018г., № 55/27.06.2018г. и № 74/13.07.2018г., и трите с предмет плащане по приложение към договор, на [фирма]- съответно по фактури 14/05.01.2018г., 18/11.01.2018г., 23/14.02.2018г., 25/06.03.2018г. и 30/13.04.2018г., и 5-те фактури с предмет – плащане по договор за посреднически услуги, както и в дневниците за продажби на [фирма] – по фактури 202/3.08.2018г., 206/17.08.2018г., 216/4.09.2018г., 221/20.09.2018г., 232/4.10.2018г., 236/10.10.2018г. и 241/26.10.2018г., като всички фактури са с предмет плащане по договор. Всички посочени фактури, според заключението на вещото лице са по дебита на счетоводна сметка 602 – Разходи за външни услуги, по съответните партиди и по кредита на сметка 401 – Доставчици, по която сметка е създадена аналитичност по доставчици, номер и дата на фактура. Счетоводна сметка 602 е приключена като разходите са осчетоводени по счетоводна сметка 611 – Разходи за основна дейност. Изследваните фактури притежават задължителните реквизита по Закона за счетоводството и ЗДДС.

При така установената фактическа обстановка съдът достигна до следните правни изводи:

Решението на директора на Дирекция „ОДОП“ е връчено на 19.09.2019г. (л. 25 от адм.д.). Жалбата е подадена на 01.10.2019г., с оглед на което и предвид подаването ѝ от надлежна страна, същата се явява процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Процесният РА, с който е приключило това производство, също е издаден от компетентни, съгласно чл.119, ал.2 ДОПК лица – от възложителя и от ръководителя на ревизията. Спазени са изискванията за форма на РА, който съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК. РА е издаден под формата на електронен документ и е валидно подписан като електронен документ с електронни подписи от издателите му.

Относно материалната законосъобразност на РА.

По същество спорът по делото се свежда до това извършени ли са реални доставки по фактурите, издадени от посочените доставчици и с оглед на това – законосъобразно ли органите по приходите са отказали да признаят на жалбоподателя право на данъчен кредит по тях.

Спорните доставки са по фактури от 3 доставчика както следва:

1. [фирма] – описани на л.3 от РД фактури - № 32/21.05.2018г., № 55/27.06.2018г. и № 74/13.07.2018г. с предмет плащане по приложение към договор. Между жалбоподателя и доставчика е сключен договор за посреднически услуги № 8 от 05.04.2018г., като изпълнител и [фирма], като възложител. Според чл. 1 от договора, възложителят възлага, а изпълнителят приема да да проучи условията и подготви сключването на договор за доставка и реализация на биопродукти от територията на Русия - произвеждани от компанията V. (чл.6 от договора); да води преговори за цени, условия на плащане, условия на доставка и др. до окончателното сключване на договор между възложителя и съконтрагента му. За целта е договорено упълномощаване на изпълнителя при преговорите за сключване на търговски сделки, включително цените и условията на доставка. Посочено е, че изпълнителят има право на възнаграждение за всяка реализирана с негово съдействие доставка, и единствено и само за договори, сключени с неговото съдействие и клиента, без право да упълномощава трети лица за посредничество, нито да сключва сделки с посредничеството на трети лица. Договорено е, че при осъществяване на предмета на договора възложителят ще заплати на изпълнителя възнаграждение в размер на процент от стойността на всяка доставка, извършена на основание сключения с посредничеството на изпълнителя договор между възложителя и неговия контрагент. Предвидено е, че възнагражденията по всяка отделна доставка се описват в приложения-протоколи към всяка фактура, които съдържат описание на количеството и датите на доставка на стоката.

Към договора е представен анекс, според който изпълнителят се задължава да съдейства на възложителя при извършването на всяка доставка на продуктите на компанията V., като съдействието се изразява във воденето на преговори за цените, начините на плащане, сроковете за доставка и франкировката на стоката. Въз основа на оказаното съдействие възложителят ще заплаща доставките на продуктите и ще ги получава директно от централния склад на компанията V. в E.. Към всяка от посочените 3 фактури има двустранно подписани приложения-протоколи с еднотипно съдържание, в които е посочено, че изпълнителят осигурява на възложителя доставки на продуктите V. за съответния месец. Посочени са дати на доставки през месеца и брой кашони по всяка от тях. Стойност на доставките, в т.ч. стойност, количество и вид на стоките, намиращи се в кашоните, не е посочена. Не са отразени други, идентифициращи съответните продукти данни, от които да се определи какви продукти, в какво количество, от кои видове и на каква стойност са се намирили в кашоните и са били доставени на жалбоподателя.

Определен е размер на възнаграждението за месеца – дължимото от възложителя на изпълнителя плащане на цената, който съответства на посочения в съответната фактура.

За управителят на [фирма] Г. Е. Т. е установено, че не е осигуряван по договор за управление и контрол на дружеството или на друго основание за периода на издаване на фактурите. Т.е. липсват данни за полагане на труд в дружеството. През периода на издаване на фактурите Т. е бил назначен на длъжност оператор манипулатор в [фирма], ЕИК 13027644.

2. [фирма] е доставчик по фактури №№ 14/05.01.2018г., 18/11.01.2018г., съответно тези три фактури с предмет – плащане по договор за посреднически услуги, както и по фактури № № 23/14.02.2018г., 25/06.03.2018г. и 30/13.04.2018г., с предмет проведени срещи и извършени доставки по договор. Между жалбоподателя и този доставчик е сключен договор за посреднически услуги № 2 от 05.12.2017г., като изпълнител и [фирма], като възложител. Съдържанието на договора е идентично с това на предходно посочения доставчик. Към фактури № 18, 23, 25 и 30 има представени двустранно подписани приложения-протоколи с еднотипно съдържание, в които е посочено, че изпълнителят осигурява на възложителя доставки на продуктите V. за съответния месец (л.477-484 от адм.преписка). Посочени са дати на доставки през месеца и брой кашони по всяка от тях. Стойност на доставките, в т.ч. стойност, *количество* и вид на стоките, намиращи се в кашоните, не е посочена. Не са отразени други, идентифициращи съответните продукти данни, от които да се определи какви продукти, в какво количество, от кои видове и на каква стойност са се намирали в кашоните и са били доставени на жалбоподателя. Определен е размер на възнаграждението за месеца – дължимото от възложителя на изпълнителя плащане на цената, който съответства на посочения в съответната фактура.

Към фактура № 14/05.01.2018г. е представен отчет за извършената работа (л.486-487) от изпълнителя, от съдържанието на който става ясно, че са проведени „срещи и търговски преговори за изясняване на условията на продажбите.“, както и „преговори за уточняване на параметрите и условията на договора за доставка с контрагента“, в резултат на които изпълнителя препоръчва на възложителя да сключи договор с Контрагента. Отчета не установява период на извършване на преговорите, кой е контрагента, къде е преговаряно с него, а формулираните детайли на договора с възложителя са общи и относими към всеки вид договор. Единствената конкретика в отчета е по отношение на дължимото възнаграждение и то съответства на стойността по фактура

№ 14.

За М. К. К., управител на [фирма], е установено, че не е осигуряван по договор за управление и контрол на дружеството или на друго основание за периода на издаване на фактурите. За периода на издаване на фактурите К. бил назначен по трудов договор в [фирма], ЕИК[ЕИК], на длъжност кофражист. За [фирма] е установено, че е доставчик на [фирма], съгласно подадените отчетни регистри. Дружеството е дерегистрирано по реда на чл. 176 от ЗДДС и е определено като рисков субект. Към момента на съставяне на РД М. К. К. е бил назначен по трудов договор в [община] на длъжност чистач/хигиенист.

Представеният граждански договор от 03.12.2017г. между [фирма] и С. А., с предмет водене на контактите и организиране на поръчките между фирма Т. органик България Е. и европейското подразделение на фирма В. – Русия, също не установява реално осъществяване на доставките. Договора няма срок на действие, не са конкретизирани поръчките като обхват и предмет, не е определен обхвата на представителната власт на изпълнителя при „контактите“ и „поръчките“, не са ясни като съдържание действията по организиране на поръчките, като яснота за последните обстоятелства не дава и представената записка на л.84 от адм.д. от С. А.. При наличие на вече сключен договор за посредничество между Т. органик България Е. и [фирма], както и с оглед установените взаимоотношения между жалбоподателя и [фирма] липсва действително търговско основание за сключването на посочения граждански договор.

3. [фирма] е доставчик по фактури №№ 202/3.08.2018г., 206/17.08.2018г., 216/4.09.2018г., 221/20.09.2018г., 232/4.10.2018г., 236/10.10.2018г. и 241/26.10.2018г.(л.87-93 от адм.преписка), като всички фактури са с предмет плащане по договор. Между жалбоподателя и този доставчик е сключен договор за посреднически услуги № 43 П от 15.07.2018г., като изпълнител и [фирма], като възложител (л.85-86). Съдържанието на договора е идентично с това на предходно посочените доставчици. Към договора има анекс от 17.07.2018г. (л.87) с конкретизация в какво се изразява съдействието на изпълнителя при извършването на доставките. Към посочените фактури има представени двустранно подписани приложения-протоколи с еднотипно съдържание, вече посочено за първия доставчик.

С този доставчик жалбоподателят има съставени протоколи за прихващане на насрещни изискуеми вземания, в размер по-малък от отразените във фактурите данъчни основи. С тези протоколи са свързани договори за заем на парични средства в брой, между същите страни. Съдът споделя доводите на органите по приходите за съставянето на тези

документи с цел създаване на привидност за погасяване на задълженията по фактурите на посоченото дружество, вкл. и доколкото и в съдебното производство не се установи основателна причина жалбоподателят да продължава да предоставя заеми в брой, на значителна стойност, на доставчика си, в продължение на няколкомесечен период от време, с начисляване на лихва по тях при положение, че има неразплатени фактури, по които би могъл да изпълни задълженията си и да извърши плащане, ако действително е възнамерявал да извършва такава.

Управител на [фирма] е М. Л. Б.. За нея е установено, че не е осигурявана по договор за управление и контрол на дружеството или на друго основание за периода на издаване на фактурите, поради което данни за полагане на труд в дружеството не са установени. За периода на издаване на фактурите не е декларирано назначаването ѝ по трудов договор от друг работодател.

При обжалването на РА по административен ред е представен договор за извършване на работа чрез личен труд от 14.07.2018г. , сключен между [фирма] като възложител и А. Е. М. като изпълнител, с предмет „провеждане на контактите и извършване на поръчките от Т. органик България Е. и европейското подразделение на фирма В. със срок на изпълнение до 30.11.2018г. (чл.5). В представения договор липсват конкретни относно параметри на преговорите и контактите, не е индивидуализирано „европейското подразделение на фирма В.“, представляващите го физически лица, предмета на поръчките – вид, количество, стойност, място на изпълнение. Съгласно чл.4 действията на изпълнителя са „според изискванията на Т. органик България Е.“, т.е. не на възложителя по договора, а на лицето, с което преговаря. Доколкото е налице сключен договор за посредничество между Т. органик България Е. и [фирма] липсва действително търговско основание за сключването на посочения договор за извършване на работа чрез личен труд между [фирма] като възложител и А. Е. М. като изпълнител, с предмет „провеждане на контактите и извършване на поръчките от Т. органик България Е. и европейското подразделение на фирма В..

При изложените факти, съдът намира, че по отношение и на трите дружества - доставчици, не се установява извършване на реална икономическа дейност и нейния предмет и характер, включително и през ревизираните периоди. [фирма] и [фирма] са deregистрирани по реда на чл. 176 от ЗДДС по инициатива на орган по приходите. От представените документи и от данните в информационната система на НАП не е установено да притежават активи, материални, технически ресурси и персонал за извършване на реална стопанска дейност. Не се

установява и потвърждава ползването на офиси или други търговски обекти, включително извършване на обичайните разходи за наем, консумативи и други, необходими за дейността. И трите дружества нямат регистриран ЕКАФП, както и декларират изключително големи стойности на получени и изпълнени облагаеми доставки и имат задължения към бюджета в големи размери.

На следващо място – трудно могат да бъдат открити разумни търговски основания за търсене на посредници от жалбоподателя за осигуряване на сключването на договори за доставка на продуктите В., респ. за сключване на договорите за посредничество между жалбоподателя и посочените трима доставчици. Това обяснява и липсата на представени доказателства за начина на избор на тримата доставчици, както и липсата на яснота по какъв начин ще се определя възнаграждението по договора за посредничество. Съдържанието на съставените протоколи – приложения към процесните фактури също не установява по какъв начин, въз основа на какви стойности и за какви по вид и количество продукти, е определено посоченото във всяка от фактурите възнаграждение.

Предвид изложеното – за жалбоподателя не са изпълнени формалните условия по чл.71 т.1 от ЗДДС за приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Съдът споделя изводите на органите по приходите за липсата на реално правоотношение между доставчиците и получателя, в рамките на което да е осъществена размяна на престации, както и че посоченото възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставени услуги, а се касае за изкуствено създадена конструкция, при която липсва връзка между извършени услуги и заплатено възнаграждение.

Основна предпоставка за възникване и признаване на правото на данъчен кредит е осъществяването на доставките - чл. 68, ал.1, т.1 ЗДДС. С оглед предмета на процесните фактури и по силата на чл. 68 във връзка с чл. 25, ал.2 и чл. 9, ал.1 ЗДДС при спор относно възникването на правото на данъчен кредит, следва да се установи преди всичко извършването на услугите и използването им за последващи облагаеми доставки от получателя. Доказателствената тежест съгласно общото правило на чл. 154, ал.1 ГПК е на ревизираното лице, което претендира признаване на правото на приспадане.

Притежаването на данъчни фактури не е достатъчно да обоснове реалност на отразените във фактурите стопански операции. В редица свои решения Съдът на Европейския съюз (СЕС) приема, че правото на приспадане следва да се признае не само защото данъкът е вписан във фактурата. Според т.53 от Решение на СЕО (сега СЕС) по дело С-454/98г. това право

следва да се ограничава до действително дължимите данъци, т.е. тези, отговарящи на облагаема сделка. В посочения смисъл е и приетото от СЕС в решение от 06.12.2012г. по дело C-285/11г. В т.31 от същото съдът е посочил, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на последващи облагаеми сделки. В т.32 е посочено: ”Следва да се напомни, че в рамките на производството, образувано на основание чл.267 ДФЕС, Съдът няма компетентност да проверява, нито пък да преценява фактическите обстоятелства, свързани с делото по главното производство. Следователно запитващата юрисдикция е задължена, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото”; „ Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на услуги са реално осъществени и в последствие тези услуги са били използвани от дружеството за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано /т.33/. Следователно, за да се признае правото на приспадане на ДДС е необходимо стоките/ услугите да се реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки.

Според чл. 6, ал.1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а според чл.9, ал.1 - доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Услуга според дефиницията на чл.8 ЗДДС е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обръщение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Удостоверяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите, когато се касае за минал период спрямо този на ревизията следва да бъде установено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя, както и при наличието на доказателства при доставчика. В случая не е установена каквато и да било кадрова обезпеченост на доставчиците. Необходимостта от доказването на кадрова обезпеченост на доставчиците не се изключва от тълкуванията, постановени от СЕС в Решение от 21 юни 2012 година по съединени дела C-80/11 и C-142/11, което не отменя задължението на националния съдия да изследва предпоставките от фактическия състав, чието проявление обуславя възникването и признаването на правото на приспадане на данъчен кредит, включително и реалността на доставките. Това е изрично подчертано в тълкувателно приложимото Решение на СЕС от 31.01.2013

г. по дело С-643/11, съобразно което "Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка".

Съдът споделя становището на решаващия орган, че представените в ревизионното производство документи, както и тези при обжалването на РА при директора на дирекция ОДОП, не установяват реалното извършване на подробно описаните в тях услуги от изпълнителите, както и характера им на облагаеми доставки по смисъла на ЗДДС.

От представените договори за посреднически услуги и анекси към тях е видно, че правоотношенията между страните са структурирани под правната фигура на договора за търговско посредничество. Това е отразено в наименованието на договорите и в текста на чл. 1 от тях, където е заложено задължение на изпълнителя да проучи условията и подготви сключването на договор за доставка и реализация на биопродукти от територията на Русия, както и да води преговори за цени, условия и плащане, условия за доставка и др. до окончателното сключване на договор между възложителя и съконтрагента му. По-нататък в текста на договорите изрично е отразено, че стоките, предмет на доставка са продуктите, произвеждани от компанията В..

По същество договорът за търговско посредничество е вид търговски договор, уреден в чл. 49 – 51 от Търговския закон. Релевантен факт, който подлежи на доказване при договор за посредничество, е свързването на страните, както и да бъде ясен, т.е. уточнен между посредника и възложителя, видът на стоката и нейната цена, която впоследствие посредникът ще предлага на потенциални клиенти. Съществена е също така и размяната на информация относно параметрите, детайлизиране на точния резултат и договаряне на механизъм за контрол и отчет, като договореното възнаграждение следва да представлява действителна равностойност на предоставената услуга, чийто размер е предварително определен по предварително определени критерии (решение № 2416 от 27.02.2017 г. на ВАС и цитираните в това решение т. 37 по дело С-151/13 и т. 40 и т. 42 от решение по дело С-653/11 на СЕС). Необходимо е доказване на конкретни фактически действия за извършване на посреднически услуги, които да представляват подготвителна дейност за сключване на бъдещи договори както и наличието на „обективни данни“ за проведени преговори и то с бъдещи клиенти, а не с такива, които вече са били или са клиенти на възложителя, като особеност на посредническата дейност (решение № 11966 от 08.11.2016 г. на ВАС),

каквито доказателства не са представени от жалбоподателя и не могат да се установят от представените договори, съответно фактури към тях, несвързани с конкретни видове стоки, които възложителят по договорите възнамерява да продава на трети лица и поради това да се нуждае от посреднически услуги за осигуряване на клиенти.

Както беше посочено по-горе в решението, при ревизията е установено, че основната дейност на [фирма] е търговията на едро и дребно с биопродукти на компанията на В.. Тази дейност се осъществява въз основа на договор за доставка на този вид стоки, сключен между жалбоподателя и естонското дружество на 19.07.2017 г., т.е. няколко месеца преди сключването на първия от трите процесни договора за търговско посредничество, които би трябвало да имат за предмет осигуряване на съдействие за сключване на договор за доставка към жалбоподателя /възложител/ на същите продукти. В договора за доставка от 19.07.2017 г. е заложено, че доставчикът – естонското дружество, се задължава да доставя стоки на определен адрес на купувача – [фирма]. Изрично е уреден механизмът и условията за извършване на доставките по договора. Предвидено е, че доставките се осъществяват на партиди в съответствие със заявката и се потвърждават с подписването от представители на двете страни на стоково-транспортна товарителница. Доставката се извършва при условие, че е предплатена 50% от цената, т.е. цената е ясна и известна към момента на изпращане и приемане на заявката за извършване на доставка на стоки. В договора са предвидени изискванията към опаковката на стоката, търговския вид, придружаващите документи, сроковете за приемане и одобряване на стоката, съответно за рекламации и др. В чл. 3.1 от договора е изрично предвиден начинът на определяне на цената: Цената на единица стока, асортиментът и общата стойност на стоката се определят от страните по товарителницата и фактурата, изготвени съгласно установените образци. Изрично е подчертано, че „единичната цена на стоката се определя от Доставчика едностранно и не подлежи на съгласуване“, както и че „цената за единица стока се определя едностранно от Доставчика и се фиксира в ценоразпис. За промяна на текущия ценоразпис Доставчикът уведомява Купувача по електронна поща не по-късно от 14 календарни дни преди влизане в сила на промените.“ Договорени са и правила за обмяна на стоки с партньорите на В. Е. съгласно компенсационния план на В.. Органите по приходите са констатирани, че за изпълнение на клаузите в така описания договор са представени предвидените в него документи – инвойси, заявки, стоково-транспортни товарителници, доказателства за плащане. Изложеното ясно показва, че към момента на

сключване на процесните договори за посредничество, [фирма] е разполагало с достатъчно ясен и конкретен договор с доставчика на продуктите В., сключването на какъвто или каквито договори би следвало да бъде осигурено от тримата последователни посредника, ангажирани за това през 2018 г. Условиата и механизмът на доставките на продуктите В. са ясно определени в договора за доставка между жалбоподателя и естонското дружество. В същия е договорен съвсем ясно и начинът на определяне на цената – едностранно от доставчика и по ценоразпис, което от своя страна дава възможност за изготвяне на предвидените в договора заявки за доставка, съобразно търсенето на конкретни видове продукти от клиентите на българското дружество. Жалбоподателят е разполагал с назначен на относими длъжности персонал, необходим за изпълнение на клаузите по договора с естонския доставчик, включително оформяне на заявки за доставка, уточняване на детайли във връзка с конкретни доставки, водене на търговска кореспонденция във връзка с доставките, изготвяне на необходимите за удостоверяване на изпълнението на доставките документи, при което, както вече бе посочено не са налични действителни търговски основания за търсене на посредници от страна на [фирма] за осигуряване сключването на договори за доставка на продуктите В. и за провеждане на преговори за условията ѝ.

Предвид изложеното ревизионният акт в оспорената му част по прилагането на ЗДДС следва да се приеме за правилен и законосъобразен и да бъде потвърден, вкл. и по отношение на извършената корекция за данъчен период м.04.2018г., до размера на действително упражненото право на данъчен кредит от дружеството.

При този изход на спора претенцията за юрисконсултско възнаграждение на ответника по жалбата е основателна и следва да бъде уважена, като такова се присъди в размер на 3 347 лв.

На основание изложеното и чл.160, ал.1 ЗДДС, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК],, срещу Ревизионен акт № Р-22221018007503-091-001 от 27.06.2019 г., с който е установен допълнително ДДС за внасяне в размер на 85 522,78 лв. и са начислени лихви в размер на 8 402,30 лв., изменен с Решение № 1522/09.09.2019г. на директор на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП С. в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за периода м.04.2018г. от 10 119,10 лв. на 9 219,10 лв., ведно със съответните лихви и потвърден със същото решение в останалата му оспорена част.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], ДА ЗАПЛАТИ по сметка на Националната агенция за приходите, Централно управление, Дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика, сумата от 3 347 лв. (три хиляди триста четиридесет и седем лева).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: