

РЕШЕНИЕ

№ 1732

гр. София, 18.03.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 5 състав,
в публично заседание на 25.02.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Владимир Николов

при участието на секретаря Мая Георгиева и при участието на прокурора Куман Куманов, като разгледа дело номер **4553** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], [населено място], ЕИК[ЕИК], със съдебен адрес - С., [улица], вх. „Б“, ет. 1, оф. 1, чрез адв. А., срещу Ревизионен акт № Р-22222519002498-091-001 / 20. 11. 2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 471 / 25. 03. 2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП“.

В жалбата се излагат съображения, че обжалвания ревизионен акт /РА/ е незаконосъобразен, поради неправилно прилагане на материалния закон, тъй като били налице реално осъществени облагаеми доставки. Счита, че не е налице недобросъвестно поведение от негова страна. Излага съображения, че получените доставки са пряко свързани с предмета му на дейност и са обект на последващи облагаеми доставки. Претендира разноските по делото.

Ответникът - директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика - С., чрез процесуалния си представител, счита жалбата за неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Представя подробни писмени бележки.

Представителят на Софийска градска прокуратура изразява становище за основателност на жалбата.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД след като обсъди доводите на страните и прецени представените по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22222519002498-020-001 от 15. 04.

2019 г., изменена със ЗВР № Р-22222519002498-020-002 / 07. 08. 2019 г., издадени от С. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ (оправомощен със Заповед № РД-01-5 / 03. 01. 2017 г. на директора на ТД на НАП С.), е възложено извършването на ревизия на [фирма], за определяне на задълженията по ЗДДС за периода 01. 12. 2017 г. – 28. 02. 2019 г. Ревизията е следвало да завърши до 07. 10. 2019 г.

Резултатите от ревизията са обективирани в Ревизионен доклад № Р-22222519002498-092-001 / 23. 10. 2019 г.

В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не са постъпили писмени възражения.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт /РА/ № Р-22222519002498-091-001 / 20. 11. 2019 г., издаден от органа възложил ревизията и ръководителя на ревизията, като е връчен на електронен адрес на 06. 12. 2019 г.

С жалба вх. № 2553-06-1649 / 20. 12. 2019 г., е оспорен РА по административен ред.

Със споразумение между страните (стр. 151), е продължен срока за произнасяне от страна на решаващия орган с до 1 месец.

С решение № 471 / 25. 03. 2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП“, оспорения РА е потвърден. Решението е връчено на 28. 03. 2020 г. на електронен адрес.

С жалба вх. № 53-04-306 / 14. 04. 2020 г. издадения РА е оспорен и по съдебен ред.

С атакувания в настоящото съдебно производство РА № Р-22222519002498-091-001 / 20. 11. 2019 г., изд. от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 471 / 25. 03. 2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – С., на жалбоподателя [фирма], [населено място], са установени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 316 094,65 лв., вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и на чл. 70, ал. 1, т. 3 от ЗДДС, и корекция на ползвано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 73, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС.

При така установените факти, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД обосновава следните правни изводи:

Обжалва се в срок (с оглед действието на чл. 3 от Закона за мерките и действията по време на извънредното положение, обявено с решение на Народното събрание от 13 март 2020 г., и за преодоляване на последиците), подлежащ на обжалване ревизионен акт, от надлежна страна, за която е налице и интерес от обжалването, поради което жалбата е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е ЧАСТИЧНО ОСНОВАТЕЛНА по следните съображения:

Обжалваният ревизионен акт, е издаден от компетентен орган в кръга на определените му в закона правомощия. Видно е, че РА е подписан с електронен подпис, като по делото са представени доказателства за наличието на квалифициран електронен подпис на ревизиращия екип.

1. По отношение на доставките от [фирма]:

С оспорения РА, е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 7 767,44 лв. по фактура №131/23.02.2017 г., фактура №134/02.03.2017 г., фактура №137/10.04.2017 г., фактура №176/30.08.2017 г. и фактура №213/09.12.2017 г., издадени от [фирма].

В хода на ревизията на доставчика е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения, като са представени копие от процесните фактури, договори и констативни протоколи, както и извлечения от сметки.

От страна на ревизиращия екип и от страна на решаващия орган, е прието, че

независимо от така представените доказателства, не е налице реална, респективно облагаема доставка, тъй като няма доказателства за кадровата и материална обезпеченост на доставчика за извършване на дейността.

По делото е изслушана съдебно – счетоводна експертиза, неоспорена от страните, съгласно която фактурите са отразени в дневниците за покупки, като са заверени съответните сметки. Вещото лице също така сочи, че доставките по процесните фактури са предмет на последващи сделки на жалбоподателя.

Изслушана е също така съдебно-техническа експертиза, като съобразно заключението на вещото лице, софтуерът по процесните доставки е изработен и предаден на жалбоподателя, като в момента се ползва от регистрирани потребители. Извършените услуги по съдържание и стойност съответстват на описаното във фактурите.

По делото също така е разпитан като свидетел В. А. В., който е бил управител на [фирма] към момента на издаване на процесните услуги и който потвърждава, че същите са реално извършени. Самата дейност е извършвана лично от него, тъй като имал необходимата квалификация, а някои от дейностите са извършвани от други лица, наемани на граждански договори. Твърди, че извършване на услугите е необходимо единствено лаптоп и интернет връзка за ползване на сървъри от „облак“.

Видно от представените в съдебното заседание на 23. 07. 2020 г. писмени доказателства, от страна на [фирма], е сключен граждански договор с М. С. за извършване на определен вид дейност, като са представени и данни за изплатени суми по граждански договори. Представени са също така договори, с анекси към тях и протоколи за приемане на извършената работа.

Съдът намира, че с оглед на така представените доказателства в хода на настоящото производство може да се приеме, че доставчика е разполагал с кадрова и материална обезпеченост за извършване на доставките и са налице реално осъществени облагаеми доставки.

Видно е, че така фактурираните услуги в действителност не е необходима специална техника и само с помощта на компютър и свързаност биха могли да се извършат дейностите. Същите към настоящия момент са налице, което се доказва от СТЕ, а управителят на дружеството доставчик е могъл да извърши по-голямата част от дейностите. Видно и от представените от ТД на НАП доказателства (стр. 215-248) доставчика в процесния период е заплащал възнаграждения на лица по извънтрудови правоотношения, поради което може да се приеме, че е разполагал с кадрова обезпеченост за извършване на услугите.

Видно и от заключението на вещото лице по ССчЕ, налице са фактури, доказателства за плащане и са заверени съответните сметки, като услугите са ползвани за последващи облагаеми доставки, поради което може да се приеме, че е налице документална обосновааност на доставките.

В тази връзка следва да се отбележи, че от страна на ревизиращия екип е признато право на данъчен кредит по други фактури издадени от [фирма], но за 2018 г. и 2019 г., при положение, че и за тази година са същите констатации относно материалната и техническа обезпеченост на доставчика.

При тези данни съдът счита, че жалбата е основателна в тази си част.

2. По отношение на останалите доставки, по които е отказано право на приспадане на данъчен кредит:

В хода на ревизията е установено, че дейността на дружеството се осъществява в недвижим имот, находящ се в [населено място], пл. „П. Р. С.“ № 6А, като страна по

договора за наем, в качеството на наемодател, е [фирма], но по отношение на тези доставки не е извършена корекция. Останалите недвижими имоти не се обитават към момента на извършване на проверките. От страна на ревизираното лице е посочено, че обектите са предназначени за използване от представители на основания му клиент - „О. С. Л.” - Д., но не представя доказателства какви лица са пребивавали там, в кои периоди и с каква цел.

От страна на ревизиращия екип е формиран извод, че наетото недвижимо имущество не се използва за основната дейност на ревизираното лице, свързана с административното обслужване на клиента му.

Приложена е разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 3 от ЗДДС, като е прието, че правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 от ЗДДС или 74 от ЗДДС, когато стоките или услугите са предназначени за представителни или развлекателни цели и е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по следните фактури:

1. фактура №4/26.02.2018 г., фактура №6/31.08.2018 г. и фактура №7/28.02.2019 г., издадени от [фирма], с предмет наем на недвижим имот, с данъчна основа в общ размер на 264 037,10 лв. и ДДС - 52 807,41 лв.;
2. фактура №0...5/16.08.2018 г. и фактура №0...6/31.12.2018 г., издадени от [фирма], с предмет наем на недвижим имот, с данъчна основа в общ размер на 234 699,60 лв. и ДДС - 46 940,00 лв.;
3. фактура №0...2/09.03.2018 г. и фактура №0...3/11.07.2018 г., издадени от [фирма], с предмет наем на недвижим имот, с данъчна основа в общ размер на 195 583,00 лв. и ДДС - 39 116,60 лв.
4. фактура №0...6/16.08.2018 г. и фактура №0...7/31.12.2018 г., издадени от [фирма], с предмет наем на недвижим имот, с данъчна основа в общ размер на 234 699,60 лв. и ДДС - 46 939,62 лв.

Освен това е посочено в РА, че жалбоподателят е ползвал право на приспадане на данъчен кредит за доставки на стоки и услуги, отнасящи се за нает недвижим имот, находящ се в [населено място], [улица], който не се използва за дейността на дружеството, а за представителни цели, подаря които е отказан данъчен кредит в размер на 28 182,25 лв. по следните фактури, издадени от [фирма], а именно: фактура №5/02.04.2018 г., с предмет обзавеждане, с данъчна основа - 136 912,80 лв. и ДДС - 27 382,55 лв.; фактура №8/28.02.2019 г., с предмет префактуриране на консумативи, с данъчна основа - 3 878,51 лв. и ДДС - 775,70 лв. и фактура №9/28.02.2019 г., с предмет префактуриране на услуги, с данъчна основа - 120 лв. и ДДС - 24 лв.

По същите причини, е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, с предмет доставка на услуги, отнасящи се до недвижим имот, находящ се в [населено място], м. „Б.“.

Отказаното право на данъчен кредит е в размер на 54 602,18 лв. по фактури издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], а именно: фактура №355/18.05.2018 г., с данъчна основа - 15 000,00 лв. и ДДС - 3 000,00 лв., фактура №364/04.10.2018 г. с данъчна основа - 25 000,00 лв. и ДДС - 5 000,00 лв., фактура №368/18.10.2018 г., с данъчна основа - 40 000,00 лв. и ДДС - 8000,00 лв., фактура №372/07.11.2018 г. с данъчна основа - 107 033,80 лв., фактура №375/19.11.2018 г. с данъчна основа - 18 863,06 лв. и ДДС - 3 772,61 лв. и фактура №380/17.12.2018 г. с данъчна основа - 10 914,10 лв. и ДДС - 2 182,82 лв., като всички фактури са с предмет ремонтни услуги.

Отказаното е право на данъчен кредит и по фактури издадени от [фирма],[ЕИК], а именно: фактура №18/01.12.2018 г., с данъчна основа - 14 170,00 лв. и ДДС - 2 834,00 лв., фактура №19/01.12.2018 г., с данъчна основа - 14 170,00 лв. и ДДС - 2 834,00 лв., и фактура №20/15.12.2018 г., с данъчна основа - 24 620,00 лв. и ДДС - 4 924,00 лв. Фактурите са с предмет техническа консултация и ремонтни услуги.

От страна на жалбоподателя са изложени доводи, че доставките са свързани с основаната дейност на дружеството, същите са отразени в счетоводството като разход, осъществени са във връзка с обслужването на основания клиент и впоследствие са реализирани продажби на услуги, поради което не е приложима разпоредбата на чл. 70, ал. 1 т. 3 от ЗДДС. Сочи се, че всички получени стоки и услуги се префактурират на клиента „О. С. Л.”- Д., за което е представил декларация.

По делото е изслушано и прието заключение по изготвена Съдебно – счетоводна експертиза, според което фактурите са надлежно осчетоводени, заплатени и заверени съответните сметки. Също така вещото лице сочи, че процесните фактури са предмет на последващи сделки на жалбоподателя към основания му клиент „О. С. Л.”- Д..

Съдът, въпреки така изготвеното заключение, намира жалбата в тази си част за неоснователна.

Видно е, че се касае за наем луксозни жилищни имоти, извършване на ремонтни дейности по тях, както и префактуриране на консумативи свързани с тяхното ползване, но няма никакви доказателства, че се ползват за дейността на дружеството.

В хода на ревизията са извършени проверки на всички недвижими имоти, като резултати са отразени в протоколи за това. Видно от тези протоколи, в някои от обектите се извършват строително- ремонтни дейности, докато други изглеждат видимо обитаеми постоянно – пълен басейн, дрехи в гардеробите, включително и детски, поради което изглеждат постоянно обитаеми.

В същото време, дейностите по административно обслужване са дефинирани в договора между страните и същите са свързани с предоставяне на административни услуги във връзка с разработване на платформа за онлайн обучение и последващата ѝ поддръжка. Административните услуги от своя страна включват ИТ поддръжка, поддръжка на платежни услуги, извършване на маркетингови и бизнес анализи, правни услуги, предоставяне и ползване на офис помещение.

Видно е, че ревизиращият екип изрично е изискал информация от дружеството относно индивидуализация на лицата, които са пребивавали в недвижимите имоти, както и посочване на съответен период. От страна на жалбоподателя е представена информация, че няма делегирани права от „О. С. Л.” - Д., да предоставя данни на техни клиенти на трети лица, както и законово задължение да разкрива лични данни на клиенти на контрагент на дружеството.

Това действително е така, но в случая не са ангажирани доказателства, че през ревизираните периоди обектите са използвани от жалбоподателя в изпълнение на договорните му задължения, свързани с обслужването на посочения основен клиент, независимо, че впоследствие тези разходи са му начислени. Дори и без да се посочват конкретни данни за лицата, няма пречка да се посочи техния брой и периода, за който са ползвани имотите, за да се прецени дали в действително е налице такова ползване.

В същото време, доказателствата събрани в хода на ревизията (протоколите за извършените проверки) сочат, че имотите или не се ползват поради текущи ремонти или се ползват / обитават целогодишно от постоянно живущи лица, поради наличието на дрехи, включително и детски, което сочи, че имотите не се ползват за дейността на

дружеството. От друга страна, предвид характеристиката им като луксозни имоти, дори и да са ползвани от клиенти на дружеството, то очевидно е за представителни цели.

Съгласно чл. 70, ал. 1, т. 3 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74 от ЗДДС, когато стоките или услугите са предназначени за представителни или развлекателни цели.

В чл. 62, ал. 1 от ППЗДДС, е дадено описание на представителни или развлекателни цели по смисъла на чл. 70, ал. 1, т. 3 от закона, като предвид липсата на конкретна информация предоставена от ревизиращото лице, очевидно не е налице и изключението посочено в ал. 2 на 62 от ППЗДДС.

В тази връзка следва да се отбележи, че по абсолютно идентичен случай на отказано право на данъчен кредит на [фирма] за ползваните под наем същите недвижими имоти, но за друг ревизиран период, е отхвърлена жалбата на дружеството срещу издадения РА, което е станало с Решение № 2168 от 18.02.2021 г. на ВАС по адм. д. № 8735/2020 г., VIII отд.

Предвид изложеното, съдът намира жалбата за неоснователна в тази си част.

3. По отношение на извършената корекция на частичен данъчен кредит:

Безспорно е, че ревизираното лице извършва и освободени доставки по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, въз основа на сключени договори за заем, поради което на основание чл. 73, ал. 1 от ЗДДС е прието, че за дружеството възниква право на частичен данъчен кредит. Формирани са коефициенти по реда на чл. 72, ал. 2 от ЗДДС за м. 12.2017 г. и м. 12.2018 г., като същите са отнесени към процесните данъчни периоди за съответните години. Корекцията за 2017 г. е в посока увеличение в размер на 40 591,74 лв., а корекцията за 2018 г. е в посока намаление в размер на 33 955,93 лв. Жалбоподателят оспорва извършените корекции на ползвания данъчен кредит във връзка с чл. 73 от ЗДДС, поради факта, че предмета на доставките е пряко свързан само с осъществяването на облагаеми доставки, както и че липсват констатации и метода, относно определяне на коефициент по чл. 73 от ЗДДС.

Безспорно е, че ревизираното лице, в качеството си на кредитор, предоставя на други лица, по силата на договори за заем и договори за кредитна линия, парични средства срещу възнаграждение – лихва. Съгласно приложена оборотна ведомост за 2017 г., ревизираното дружество е отчело приходи от лихви в общ размер на 683 557,37 лв. Налична е оборотна ведомост и за 2018 г., съгласно която ревизираното дружество е отчело приходи от лихви в общ размер на 621 928,58 лв.

На стр. 24 и стр. 43 от РД са посочени начините за формиране на коефициентите, като в табличен вид за всеки от данъчните периоди поотделно са посочени облагаемите доставки за които е ползван данъчен кредит, съответната корекция с определения коефициент и размера на частичния данъчен кредит.

В хода на настоящото производство е изслушано и прието заключение по изготвена ССЧЕ, като вещото лице в заключението си сочи различни размери на намаления данъчен кредит.

Съдът обаче, въпреки заключението на вещото лице, намира жалбата за неоснователна и в тази си част.

Видно е, че при изготвянето на заключението изрично е посочено (стр. 26 от същото), че жалбоподателя няма изготвена писмена инструкция за пряко относимите разходи за дейността по предоставяне на заеми, поради което вещото лице е разширило значително периметъра на преките и косвени разходи за тази дейност.

Доколкото обаче по този начин, изготвеното заключение се базира на предположения, съдът намира, че същото не следва да се кредитира.

По силата на чл. 73, ал. 2 от ЗДДС размерът на частичния данъчен кредит се определя, като сумата на данъчния кредит се умножи по коефициент, изчислен с точност до втория знак след десетичната запетая, получен като отношение между оборота, отнасящ се за доставките, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит, и оборота, отнасящ се за всички, извършвани от същото лице, доставки и дейности. Съгласно чл. 73, ал. 6 от ЗДДС, размерът на частичния данъчен кредит се преизчислява в последния данъчен период на текущата календарна година на базата на показателите, посочени в чл. 73, ал. 3 и ал. 4 от ЗДДС за текущата календарна година.

При това положение, съдът намира, че размерът на частичния данъчен кредит е правилно определен, поради което жалбата е неоснователна в тази си част.

При този изход на спора, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, ще следва жалбоподателя да заплати на ответника юрисконсултско възнаграждение, определено съобразно чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 / 09. 07. 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран, Административен съд София-град, I-во отделение – 5 състав:

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], [населено място], Ревизионен акт № Р-22222519002498-091-001 / 20. 11. 2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 471 / 25. 03. 2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП”, **В ЧАСТТА**, в която е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 7 767,44 лв. по фактура №131/23.02.2017 г., фактура №134/02.03.2017 г., фактура №137/10.04.2017 г., фактура №176/30.08.2017 г. и фактура №213/09.12.2017 г., издадени от [фирма] и съответните лихви за забава.

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на [фирма], [населено място], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22222519002498-091-001 / 20. 11. 2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 471 / 25. 03. 2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП”, в останалата част, в която са установени задължения в общ размер на 308 327,21 лв. и съответните лихви за забава.

ОСЪЖДА [фирма], [населено място], пл. „П. Р. С.“ № 6а, ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – С., юрисконсултско възнаграждение в размер на 5 613 (пет хиляди шестстотин и тринадесет) лева.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България, в 14-дневен срок от съобщението.

СЪДИЯ:

