

# РЕШЕНИЕ

№ 5426

гр. София, 21.09.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав**, в публично заседание на 07.07.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Златка Илиева**

при участието на секретаря Илияна Янева, като разгледа дело номер **1161** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Производството е образувано по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес: [населено място], [улица], представлявано от А. Н. –Управител против Ревизионен акт № Р-22222519006503-091-001/02.06.2020 г., издаден от С. Н. Г., орган възложил ревизията и Л. Х. Р. – ръководител на ревизията, в частта изменена с Решение № 27 от 06.01.2021 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, поправено с Решение за поправка на очевидна фактическа грешка № 141/27.01.2021 г., допусната в Решение № 27 от 06.01.2021 г., издадено от Директор на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП [населено място] и Решение за поправка на очевидна фактическа грешка № 310/24.02.2021 г., допусната в Решение за поправка на очевидна фактическа грешка № 141/27.01.2021 г., допусната в Решение № 27/06.01.2021 г.

С жалбата се оспорва ревизионния акт в частта за определени задължения по ЗДДС в резултат на непризнато право на данъчен кредит за доставки на услуги на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за данъчни периоди м. Февруари 2018 г., м. Ноември 2018 г., м. Декември 2018 г., м. Януари 2019 г., м. Февруари 2019 г., м.

Март 2019 г., м. Май 2019 г., м. Ю. 2019 г. и м. Август 2019 г. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] и на допълнително начислен ДДС, в общ размер 211 897.11 лв. , от които главница в размер на 188 934,69 лв. и лихва за забава в размер на 22 963,08 лв.

Релевирани са доводи, че РА, в частта, с която е отказано право на данъчен кредит е неправилен, незаконосъобразен, немотивиран, издаден в нарушение на материалноправните и процесуалноправни норми и практиката на СЕС. Твърди се, че с оглед представените доказателства, доставките от посочените по-горе търговци са извършени действително. По отношение на допълнително начисления ДДС и на отказаното право на данъчен кредит поради допуснати технически грешки при отразяване на данъчни документи не се излагат съображения.

Жалбоподателят, редовно уведомен, се представлява от адвокат Г., която моли съда да отмени ревизионния акт в оспорената част. Претендира сторените по делото разноски, съгласно представен списък.

Ответният административен орган – Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП -С., чрез процесуалния си представител юрисконсулт С., излага становище за неоснователност на жалбата, моли съда да я остави без уважение и да присъди в полза на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП - С. следващото се юрисконсултско възнаграждение. Отправя възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител.

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

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал. 1 от ДОПК. Решение № 27 от 06.01.2021 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ при НАП е връчено на жалбоподателя по електронен път на 08.01.2021 г. /л.112/. Жалбата е подадена чрез административния орган до съда с вх. № 53-04-1014#5/22.01.2021 г. /л.5/ от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима. Решение за поправка на очевидна фактическа грешка № 141/27.01.2021 г., допусната в Решение № 27 от 06.01.2021 г., издадено от Директор на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП [населено място] е връчено на жалбоподателя на жалбоподателя по електронен път на 29.01.2021 г. /л.519/. Решение за поправка на очевидна фактическа грешка № 310/24.02.2021 г., допусната в Решение за поправка на очевидна фактическа грешка № 141/27.01.2021 г., допусната в Решение № 27/06.01.2021 г., издадено от Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ при НАП г. е връчено на жалбоподателя на жалбоподателя по електронен път на 26.02.2021 г. /л.520-522/.

От фактическа страна, съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22222519006503-020-001/09.10.2019 г. /л.117-120/, издадена от С. Н. Г., на длъжност Началник отдел „Ревизии“ в Дирекция СДО при ТД на НАП, е възложена ревизия на жалбоподателя за следните видове задължения:

- Данък върху добавената стойност за данъчен период от 01.02.2018 г. до 31.08.2019 г.

Заповедта за възлагане на ревизия е връчена по електронен път на ревизираното дружество на 16.10.2019 г., видно от приложеното известие за доставяне /л.119-120/, като е определен срок за извършване на ревизията – до три месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени Л. Х. Р., на длъжност главен инспектор по приходите /ръководител на ревизия/, В. Л. А. – главен инспектор по приходите и Д. С. С. – старши инспектор по приходите.

Органът по възлагането е упълномощен със Заповед № РД-01-5/03.01.2017 г. на Директор на ТД на НАП [населено място] /л.115-116/.

Заповедта за възлагане на ревизия е изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22222519006503-020-002/16.01.2020 г., връчена по електронен път на ревизираното дружество по електронен път на 17.01.2020 г. /л.121-124/, като е определен срок за извършване на ревизията до 16.03.2020 г.

Ревизионният доклад /РД/ по извършената ревизия с № Р-22222519006503-092-001/30.03.2020 г. е изготвен на 30.03.2020 г. и е връчен лично на ревизираното лице по електронен път на 14.04.2020 г. /л.125-229/. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от страна на ревизираното дружество не е подадено възражение срещу съставения РД.

Ревизионният акт, предмет на настоящето производство, с № Р-22222519006503-091-001/02.06.2020 г. е издаден на 02.06.2020 г. и е връчен на ревизираното лице по електронен път на 12.06.2020 г. /л.230-204/. С него са приети изложените в РД обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях.

Предмет на спора е РА №Р-22222519006503-091 -001 /02.06.2020 г., в частта, в която е потвърден с Решение №27/06.01.2021 г. на директора на дирекция ОДОП С., поправено с Решение за поправка на очевидна фактическа грешка №141/27.01.2021 г. и №310/24.02.2021 г. След решението и решенията за поправка на очевидна фактическа грешка, издадени от директора на дирекция ОДОП С., общият материален интерес по делото възлиза на 211 897.77 лв., от които главница в размер на 188 934.69 лв. и лихви в размер на 22 963.08 лв., представляващи задължения за ДДС, произтичащи от:

1. Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 187 389.70 лв. в периоди, размер и по фактури, издадени от доставчици, както следва:

1.1. В размер на 51 176.80 лв. в данъчните периоди м. 05.2019 г., м. 07.2019 г. и м. 08.2019 г. по фактури №102/17.05.2019 г., №111/23.05.2019 г., №189/12.07.2019 г., №216/26.07.2019 г., №259/16.08.2019 г., издадени от [фирма].

1.2. В размер на 20 871.00 лв. за данъчен период м. 03.2019 г. по фактура

- №51/29.03.2019 г., издадена от [фирма]. с предмет обучение и физическа подготовка;
- 1.3. В размер на 109 137,90 лв. за данъчните периоди м. 11.2018 г. и м. 02.2019 г. по фактури, издадени [фирма] с предмет: рекламни материали;
- 1.4. В размер на 6 204,00 лв. за данъчен период м. 12.2018 г. по фактура, издадена от [фирма] с предмет: рекламни материали.
2. Неначислен ДДС за извършена доставка „отдаване под наем“ на недвижим имот. в размер на 494.00 лв. за данъчен период м. 12.2018 г.
3. Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 050.99 лв. вследствие установени технически грешки при отразяване на данъчни документи в данъчен период м. 02.2018 Г./588.39 лв./, м. 12.2018 г. /200.00 лв./ и м. 01. 2019 г. /262.60 лв./.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е предоставяне на охранителни услуги, посредством физическа охрана и охрана чрез технически средства /С./. Констатирано е още, че ревизираното дружество притежава Лиценз за извършване на частна охранителна дейност № 760/10.11.2014 г., издаден от МВР, Главна дирекция „Охранителна полиция“ на [фирма], ЕИК:[ЕИК] със срок „безсрочен“ и е регистрирано по ЗДДС на 04.11.2013 г.

Ревизията е отказала право на данъчен кредит, както следва:

1. В размер на 51 176.80 лв., ведно със съответните лихви за забава за данъчни периоди от м. Май 2019 г. до м. Август 2019 г., по следните фактури, издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК]:
- 1.1. Фактура № 0..02/17.05.2019 г., с предмет: „Групово обучение, физическа подготовка“;
- 1.2. Фактура № 0..111/23.05.2019 г., с предмет: „Групово обучение, физическа подготовка“;
- 1.3. Фактура № 0..189/12.07.2019 г., с предмет: „Групово обучение, физическа подготовка“;
- 1.4. Фактура № 0..216/26.07.2019 г., с предмет: „Групово обучение, физическа подготовка“;
- 1.5. Фактура № 0..259/16.08.2019 г., с предмет: „Групово обучение, физическа подготовка“.

При извършената на доставчика [фирма] насрещна проверка от страна на дружеството-доставчик са представени Договор от 03.05.2019 г., сключен между [фирма] /Възложител/ и [фирма], с предмет: „Обучение и физическа подготовка на охранителен персонал“, с уговорено възнаграждение 142 лв. без ДДС на обучаващ се, с неопределен срок за изпълнение. Относно плащането в договора е уговорено – след предаване на поръчката с приемо-предавателен протокол. Към договора е приложено Споразумение от 17.05.2019 г., сключено между страните, съгласно което възникналите задължения ще бъдат изплатени с 60 дни отложено плащане, считано от датата на издаване на фактура; Фактура № 0..102/17.05.2019 г., с предмет: „Групово обучение, физическа подготовка -330 бр.“; Протокол за извършена дейност от 17.05.2019 г.: групово обучение, физическа подготовка – 330бр.,обект Природен парк В. „Офелиите“;

- Фактура № 0..111/23.05.2019 г., с предмет: „Групово обучение, физическа

подготовка - 401 бр.“; Протокол за извършена дейност от 23.05.2019 г.: групово обучение, физическа подготовка – 401 бр.,обект Природен парк В. „Офелиите“; Банкови извлечения за извършено плащане на 22.05.2019 г. в размер на 18 000.00 лв. и в размер на 40 000.00 лв.;

- Фактура № 0..189/22.07.2019 г., с предмет: „Групово обучение, физическа подготовка - 343 бр.“; Протокол за извършена дейност от 12.07.2019 г.: групово обучение, физическа подготовка – 343 бр.,обект Природен парк В. „Офелиите“; Банково извлечение от 22.10.2019 г. за извършено плащане в размер на 30 000.00 лв.;

- Фактура № 0..216/26.07.2019 г., с предмет: „Групово обучение, физическа подготовка - 388 бр.“; Протокол за извършена дейност от 26.07.2019 г.: групово обучение, физическа подготовка – 388 бр.,обект Природен парк В. „Офелиите“; Банково извлечение от 16.09.2019 г. за извършено плащане в размер на 20 000.00 лв.;

- Фактура № 0..259/16.08.2019 г., с предмет: „Групово обучение, физическа подготовка - 340 бр.“; Протокол за извършена дейност от 16.08.2019 г.: групово обучение, физическа подготовка – 340 бр.,обект Природен парк В. „Офелиите“; Банково извлечение от 17.09.2019 г. за извършено плащане в размер на 42 000.00 лв.;

- Писмени обяснения, съгласно които за осъществяване на дейностите са ползвани услугите на персонал, назначен на граждански договори, като са представени: Граждански договор от 01.05.2019 г., сключен между [фирма] - Възложител и Е. Хр. А. – Изпълнител, нает на длъжност инструктор срещу възнаграждение в размер на 420.00 лв., със срок на договора 2 месеца; Граждански договор от 01.05.2019 г., сключен между [фирма] - Възложител и А. Ан. С. – Изпълнител, нает на длъжност инструктор срещу възнаграждение в размер на 420.00 лв. месечно, със срок на договора 2 месеца; Граждански договор от 01.05.2019 г., сключен между [фирма] - Възложител и Б. Ив. Р. – Изпълнител, нает на длъжност инструктор срещу възнаграждение в размер на 420.00 лв. месечно, със срок на договора 2 месеца;

- Банкови извлечения;

- Договор за финансово обслужване от 01.05.2019 г., сключен между [фирма] и [фирма], съгласно който [фирма] се задължава да извършва към доставчици и да получава от клиенти, плащания по разплащателната си сметка в Ц. АД, със срок на договора 1 година; Месечни оборотни ведомости за м. 05, м. 06, м. 07 и м. 08.2019 г.; Аналитичен регистър на сметка 411 „Клиенти“ за периода от 01.05.2019 г. до 16.08.2019 г.; Аналитичен регистър на сметка 4532 „ДДС продажби“ от 01.05.2019 г. до 16.08.2019 г.; Аналитичен регистър на сметка 703 „Приходи от продажби на услуги“ за периода от 01.05.2019 г. до 16.08.2019 г.; Аналитичен регистър на сметка 491 „Доверители“ за периода от 01.05.2019 г. до 31.12.2019 г.

В хода на ревизията, след проверка в ИС на НАП е установено, че [фирма] е включило издадените фактури в дневниците си за продажби и СД за ДДС за съответните данъчни периоди. Констатирано е, че дружеството-доставчик е регистрирано по ЗДДС на 04.10.2018 г., през периода на издаване на фактурите – 01.05.2019 г.- 30.06.2019 г. Освен това, в хода на ревизията са представени и писмени обяснения; копия на издадените фактури; Договор за възлагане на обучение и физическа подготовка от 03.05.2019 г.; Оборотна ведомост за м.05.2019 г.; Аналитичен регистър на сметка 411 „Клиенти“ за периода от 01.01.2019 г. до 31.05.2019 г.; Аналитичен регистър на сметка 4532 „ДДС продажби“ за периода от 01.01.2019 г. до 31.05.2019 г.; Аналитичен регистър на сметка 703 „Приходи от

продажби на услуги“ за периода от 01.01.2019 г. до 31.05.2019 г.

От страна на ревизираното дружество във връзка с изпратено му ИПДПОЗЛ № Р-22222519006503-040-002/01.11.2019 г. в хода на ревизията са представени: издадените фактури; Дневник на счетоводна сметка 401-1 „Доставчици в лева“; Договор от 03.05.2019 г., ведно с протоколи за извършена дейност. От страна на ревизираното лице не са представени писмени обяснения във връзка с доставките, извършени от страна на [фирма].

В хода на ревизията е извършен преглед на първични счетоводни документи на ревизираното дружество за период от м.02.2018 г. до м.08.2019 г. е констатирано, че същото разполага с фактури за покупки, издадени от Сдружение „Център за професионална интеграция Светлина“, ЕИК по Булстат: [ЕГН]. В тази връзка е представен Договор от 26.08.2016 г. с предмет: „Обучение на служители на [фирма]“, чрез провеждане на квалификационни курсове по направления: професионално обучение по част от професия „Охранител“, специалност „Физическа охрана на обекти“; професионално обучение по част от професия „Охранител“, специалност „Лична охрана“; професионално обучение по част от професия „Охранител“, специалност „Б. охрана и инкасова дейност“; първоначално обучение на охранители, съгласно чл. 28 от Закон за частна охранителна дейност; квалификация за работа с деца; други специфични обучения в съответствие с нормативно определените изисквания за квалификация на служителите. Представено е и писмено обяснение от ревизираното дружество, съгласно което – „всеки назначен охранител следва да има завършен курс за първоначално обучение на охранители по чл. 28 от ЗОЧД, като срокът е минимум 40 часа. Всеки завършил, курса получава удостоверение с регистрационен номер. Относно организиранията мероприятия, същите представляват опреснителни курсове за боравене с оръжие и други предпазни средства, които се провеждат 6 месеца“. Констатирано е, че съгласно Декларация за свързани лица, [фирма] и Сдружение „Център за професионална интеграция Светлина“ са свързани лица. От справка в ИС на НАП, ревизираното дружество извършва продажби основно по обучение на служители на ревизираното дружество.

При така установеното в хода на ревизията, органите по приходите са приели, че фактурираните услуги за проведено обучение на служители не са реално извършени от [фирма]. Предвид гореизложеното 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 ревизираното лице е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 51 176,80 лв. по 5 фактури за получени услуги, издадени от [фирма].

2. В размер на 20 871.00 лв., ведно със съответните лихви за забава за данъчен период от м. Март 2019 г., по издадена от [фирма], ЕИК:[ЕИК] Фактура № 1..51/29.03.2019 г., с предмет: „Обучение и физическа подготовка“.

При извършената на доставчика [фирма], насрещна проверка от страна на дружеството-доставчик не са представени изисканите от него писмени обяснения и документи.

От извършена проверка в ИС на НАП в хода на ревизията е установено, че дружеството-доставчик е включило в Дневника си за продажби и СД по ЗДДС за съответния данъчен период издадената фактура, с получател на доставката – ревизираното лице. Констатирано е, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 25.01.2019 г. и дерегистрирано, считано от 02.05.2019 г., на същото е извършена ревизия по ЗДДС за период от 25.01.2019 г. до 28.02.2019 г. Издаден е РА, с който е установено, че през ревизирания период няма реално извършени продажби от [фирма] и на основание чл. 85 от ЗДДС, данъкът е изискуем от него. С РА на дружеството-доставчик са установени задължения – ДДС за внасяне в особено големи размери, които не са внесени. Констатирано е, че през периода на издаване на фактурата – 01.03.2019 г. – 31.03.2019 г., дружеството не разполага с назначени лица по трудов договор.

От ревизираното дружество в хода на ревизията, във връзка с предмета на издадената фактура от [фирма] са изискани съпътстващи същата документи, включително и писмени обяснения. В тази връзка от страна на ревизираното дружество са представени: Договор за възлагане на обучение и физическа подготовка от 08.03.2019 г., сключен между [фирма] и [фирма], с предмет: „Обучение и физическа подготовка на охранителен персонал“, с уговорено възнаграждение в размер на 135.00 лв. без ДДС на обучаващ се, без уговорен в договора срок; спорната фактура, с приложен към същата приемо-предавателен протокол за извършена дейност от 29.03.2019 г. за извършено групово обучение и инструктаж на 773 души по 135.00 лв. на човек, Обект: Природен парк В. „Офелиите“; Дневник на сметка 401-1 „Доставчици в лева“ от 01.01.2018 г. до 31.08.2019 г. за [фирма]. От страна на ревизираното лице не са представени документи за разплащане, данни за обучаващите се лица, нито писмени обяснения във връзка с предмета на издадената фактура. Установено е още в хода на ревизията, че за данъчен период м.03.2019 г., ревизираното дружество разполага с фактури за покупки, издадени от Сдружение „Център за професионална интеграция Светлина“, ЕИК по Булстат: [ЕГН]. В тази връзка е представен Договор от 26.08.2016 г. с предмет: „Обучение на служители на [фирма]“, чрез провеждане на квалификационни курсове по направления: професионално обучение по част от професия „Охранител“, специалност „Физическа охрана на обекти“; професионално обучение по част от професия „Охранител“, специалност „Лична охрана“; професионално обучение по част от професия „Охранител“, специалност „Б. охрана и инкасова дейност“; първоначално обучение на охранители, съгласно чл. 28 от Закон за частна охранителна дейност; квалификация за работа с деца; други специфични обучения в съответствие с нормативно определените изисквания за квалификация на служителите. Представено е и писмено обяснение от ревизираното дружество, съгласно което – „всеки назначен охранител следва да има завършен курс за първоначално обучение на охранители по чл. 28 от ЗОЧД, като срокът е минимум 40 часа. Всеки завършил, курса получава удостоверение с регистрационен номер. Относно организиранията мероприятия, същите представляват опреснителни курсове за боравене с оръжие и други предпазни средства, които се провеждат 6

месеца“. Констатирано е, че съгласно Декларация за свързани лица, [фирма] и Сдружение „Център за професионална интеграция Светлина“ са свързани лица. От справка в ИС на НАП, ревизираното дружество извършва продажби основно по обучение на служители на ревизираното дружество.

При така установеното в хода на ревизията, органите по приходите са приели, че фактурираните услуги за проведено обучение на служители не са реално извършени от [фирма]. Предвид гореизложеното 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 ревизираното лице е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 20 871,00 лв. по Фактура № 1..51/29.03.2019 г. за получена услуга от [фирма].

**3. В размер на 109 737.90 лв., ведно със съответните лихви за забава за данъчни периоди м. Ноември 2018 г. и м. Февруари 2019 г., по следните фактури, издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК]:**

- 3.1. Фактура № 1..03/15.11.2018 г., с предмет: „Рекламни материали“;
- 3.2. Фактура № 0..109/20.02.2019 г., с предмет: „Рекламни материали“;
- 3.3. Фактура № 0..117/28.02.2019 г., с предмет: „Рекламни материали“.

В указания 14-дневен срок от връчването на ИПДПОЗЛ от страна на дружеството-доставчик не са представени изисканите от него писмени обяснения и документи.

От извършена проверка в ИС на НАП в хода на ревизията е установено, че дружеството-доставчик е включило в Дневниците си за продажби и СД по ЗДДС за съответните данъчни периоди издадените фактури, с получател на доставката – ревизираното лице. Констатирано е, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 23.09.2015 г. и deregистрирано, считано от 08.05.2019 г., през периода на издаване на спорните фактури – 01.11.2018 г. – 28.02.2019 г. не е имало назначени лица на трудов договор, липсват данни за изплатени суми на лица по извънтрудови правоотношения през 2018 г., не са му били извършвани ревизии, и по данни от ПП С. дружеството-доставчик има задължения в особено големи размери. В хода на ревизията от страна на доставчика е представен Договор от 19.10.2019 г., сключен между [фирма] - Възложител и [фирма] – Изпълнител, с предмет: „Изработка и транспорт на рекламни материали“, по параметри, описани в Приложение № 1, с уговорено в приложението възнаграждение в лева без ДДС, със срок на изпълнение 30 календарни дни. Относно плащането е уговорено, че Възложителят заплаща на Изпълнителя 100 % от дължимата сума след предаване на поръчката с издадена фактура и приемо-предавателен протокол. Представено е и Приложение № 1 към договора от 19.10.2018 г. /количествено-стойностна сметка/, подписан между двете дружества Приемо – предавателен протокол за планшети, обозначителни табели, стикери флаери на стойност 153 649.20 лв. без ДДС и два броя протоколи за извършена транспортна дейност за периоди: 01.11.2018 г. – 08.11.2018 г. и 09.11.2018 г. – 15.11.2018 г. до градовете: Б., Б., В., В. Т., П., П., С. З., Р., Г. Д. и Х.; Представен е и Договор



от 04.02.2019 г., сключен между същите страни, с идентичен предмет, по параметри, описани в Приложение № 1, към договора от 04.02.2019 г. /количествено-стойностна сметка/, подписан между двете дружества Приемо – предавателен протокол за планшети, обозначителни табели, стикери, флаери на стойност 176 728.80 лв. без ДДС и Протокол за извършена транспорта дейност за периоди: 20.02.2019 г.-28.02.2019 г. до градовете: Б., Б., В., В. Т., П., П., С. З., Р., Г. Д. и Х.; Представени са също и копия на издадените фактури, както и месечни оборотни ведомости за м.11.2018 г. и м.02.2019 г.

От страна на ревизиращите органи е посочено, че от страна на дружеството-доставчик не са представени документи за извършено плащане по издадените фактури, нито информация от кого са закупени рекламните материали или от кого са изработени, не са представени и документи относно транспорта, нито информация дали е ползван подизпълнител.

В хода на ревизията във връзка с ИПДПОЗЛ № Р-22222519006503-040-002/01.11.2019 г. са изискани всички документи, свързани с доставките, извършени от [фирма], подробно описани в РД. От страна на ревизираното лице са представени: копия на издадените фактури от [фирма], Дневник на сметка 401-1 „Доставчици в лева“; Договор от 19.10.2019 г.; Договор от 04.02.2019 г., с приложени към същите Приложение № 1 /Количествено-стойностна сметка/ и приемо-предавателни протоколи и протоколи за извършен транспорт. Ревизираното дружество не е представило писмени обяснения относно доставките, извършени от [фирма].

При така установеното в хода на ревизията, органите по приходите са приели, че фактурираните услуги не са реално извършени от [фирма]. Предвид гореизложеното 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 ревизираното лице е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 109 137,90 лв. по издадените фактури от [фирма].

**4. В размер на 6 204.00 лв., ведно със съответните лихви за забава за данъчен период м. Декември 2018 г., по издадена от [фирма], ЕИК:[ЕИК] Фактура № 0..540/20.12.2018 г., с предмет: „Рекламни материали“;**

При извършената на доставчика [фирма] са представени:

- Договор от 07.12.2018 г., сключен между [фирма] - Възложител и [фирма] – Изпълнител, с предмет: „Изработка на рекламни материали“ – рекламен тефтер 10 000 бр. с единична цена в размер на 1.482 лв. без ДДС; рекламен календар формат А5 – 10 000 бр. с единична цена 1.620 лв. без ДДС, с уговорен срок на изпълнение – 14 календарни дни от датата на подписване на договора. За плащането е уговорено – след предаване на поръчката с приемо-предавателен протокол;
- Копие на издадената фактура; Приемо-предавателен протокол от 20.12.2018 г. за приемане на извършената услуга по издадената фактура; Оборотна ведомост за м.12.2018 г.; Хронологична ведомост на сметка 4532 „ДДС

продажби“ за периода от 20.12.2018 г. до 20.12.2018 г. и Хронологична ведомост на сметка 703 „Приходи от продажби на услуги“ за периода от 20.12.2018 г. до 20.12.2018 г.

От страна на дружеството-доставчик не са представени документи за извършено разплащане. Представени са писмени обяснения, в които е посочено, че за осъществяване на дейностите са използвани услугите на подизпълнител [фирма], за което са представени следните документи: Договор за изработка на рекламни материали от 12.12.2018 г., сключен между [фирма] – Възложител и [фирма] – Изпълнител за дизайн, предпечатна подготовка и печат на рекламни материали – рекламен тефтер, 10 000 бр. с единична цена 0.83 лв. без ДДС и рекламен календар 10 000 ДДС, без посочен срок за изпълнение, с клауза – плащането в срок от 3 месеца бр. с единична цена 1.02 лв.; с обща стойност по договора – 18 500.00 лв. без след издаване на фактурата. Установено е, че във връзка с договора от подизпълнителя е издадена Фактура № 0..1091/19.12.2018 г., с предмет: „Съгласно ППП от 19.12.2019 г.“, на стойност 18 500.00 лв. Представен е и Приемо-предавателен протокол от 19.12.2018 г. Посочено е, че от страна на дружеството-доставчик не са представени документи за извършено разплащане с подизпълнителя му. Дружеството – доставчик е декларирало, че разплащане по издадената фактура все още не е осъществено.

В хода на ревизията след извършена проверка в ИС на НАП е установено, че спорната фактура е отразена в Дневник за продажби и СД по ЗДДС за м.12.2018 г., с получател [фирма]. От страна на ревизиращите органи е установено още, че към датата на издаване на спорната фактура в [фирма] няма назначени лица на трудови договори. [фирма] е било регистрирано по ЗДДС, считано от 22.03.2016 г. до 07.03.2019 г., когато е deregистрирано, поради установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС.

По време на ревизионното производство е извършена насрещна проверка на подизпълнителя [фирма], ЕИК:[ЕИК]. В хода на същата, документирана с ПИНП № П-22221020010296-141-001/13.03.2020 г., е посочено, че не е открит представляващ на дружеството. До същото е изготвено ИПДПОЗЛ, връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. От страна на дружеството-подизпълнител в указания му срок не са представени изисканите от него документи и писмени обяснения. По време на проверката е установено, че от страна на [фирма] не е отразена издадената фактура от [фирма] в Дневник за покупки и СД за ДДС за данъчен период м.12.2018 г., както и за следващите данъчни периоди. В тази връзка е прието, че доставката от Ф. Е.“ Е. към [фирма] не е реално извършена.

В хода на ревизията във връзка с ИПДПОЗЛ № Р-22222519006503-040-002/01.11.2019 г. са изискани всички документи, свързани с доставката, извършена от [фирма], подробно описани в РД. От страна на ревизираното лице са представени: копие на спорната фактура, издадена от [фирма], Дневник на сметка 401-1 „Доставчици в лева“, Договор

от 07.12.2018 г., приемо-предавателен протокол от 20.12.2018 г.

При така установеното в хода на ревизията, органите по приходите са приели, че фактурираните услуги не са реално извършени от [фирма]. Предвид гореизложеното 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 ревизираното лице е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 6 204,00 лв. по издадената фактура от [фирма].

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

Както бе посочено по-горе, предмет на оспорване е РА в изменената част с Решение № 27/06.01.2021 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], поправено с Решение за поправка на очевидна фактическа грешка № 141/27.01.2021 г., допусната в Решение № 27 от 06.01.2021 г., издадено от Директор на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП [населено място] и с Решение за поправка на очевидна фактическа грешка № 310/24.02.2021 г., допусната в Решение за поправка на очевидна фактическа грешка № 141/27.01.2021 г., допусната в Решение № 27/06.01.2021 г. относно фактури издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Съгласно РА, изменен и потвърден с горепосоченото решение, на ревизираното дружество е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от дружествата [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] в общ размер на 187 389.70 лв. Със същия е установено и задължение от неначислен ДДС за извършена доставка „отдаване под наем“ на недвижим имот в размер на главницата 494.00 лв. за данъчен период м. Декември 2018 г. Освен това не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 050.99 лв., вследствие на установени технически грешки при отразяване на данъчни документи за данъчни периоди м.02.2018 г., м.12.2018 г. и м.01.2019 г. или общо са установени задължения в размер на главницата – 188 934.69 лв., ведно с лихвите за забава в размер на 22 963.08 лв.

В хода на съдебното производство беше допусната съдебно-счетоводна експертиза, с вещо лице Е. С. К., която даде заключение по следните задачи, поставени от жалбоподателя:

1. Отговарят ли фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] на изискванията на чл. 114 от ЗДДС и на чл. 7 от Закон за счетоводството?;
2. Заприходени ли са надлежно в счетоводството на [фирма] стоките/услугите, посочени във фактурите по т. 1? Какви счетоводни записи са взети при заприходяване на доставките и съответстват ли те на изискванията на Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти?;
3. Към спорните фактури има ли издадени съпътстващи документи, като договори възлагателни писма, приемо-предавателни протоколи, списъци на обучен персонал, стокови/складови разписки и др. подобни?;
4. Налице ли са доказателства за транспортирането на стоките – рекламни

материали, наличие на собствени/наети превозни средства, наети шофьори и др.?

5. Налице ли са данни за осъществени плащания по фактурите по т.1 – по какъв начин и кога е осъществено плащането, налице ли са данни за споразумения за отсрочване или разсрочване на задълженията?;

6. Доставките по фактурите по т.1 били ли са предмет на последващи облагаеми доставки или са свързани с независимата икономическа дейност на предприятието?;

7. С какъв наличен персонал и на какви длъжности е разполагало дружеството- жалбоподател през ревизирия период на годишна база – за 2018 г. и 2019 г.? В колко регионални представителства е осъществявана дейността на жалбоподателя?;

8. Разполагал ли е жалбоподателят със собствени или наети обекти, в това число офиси, складова база или други обекти за осъществяване на стопанска дейност?;

9. Редовно ли е водено счетоводството на предприятието [фирма]?;

10. Налице ли са данни за осчетоводяване в счетоводството на доставчиците на продажбите и на плащанията по процесните фактури, както и на начисления във връзка с тях данък? Налице ли са отчетени от доставчиците приходи по процесните фактури?;

11. Налице ли са данни за ресурсна обезпеченост и/или ползвани подизпълнители от страна на преките доставчици на [фирма]? Налице ли са данни за осчетоводяване на предходните доставки в счетоводствата на преките доставчици на [фирма]?

Съдът ще коментира приетото и неоспорено експертно заключение в хода на съдебното производство при излагане на правните си изводи.

В хода на съдебното производство бяха представени и приети следните писмени доказателства:

Представени от жалбоподателя:

1. С молба от ОСЗ на 07.07.2021 г. писмени доказателства под опис, обособени в Приложение № 14 по делото /л.575-597/.

Представени от ответника:

1. С молба вх. № 9698/19.03.2021 г. /л.514-525/

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

Съдът установи, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Оспореният Ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите – чл. 112, ал. 2, т. 1 и чл. 119, ал. 2 от ДОПК вр. чл. 11, ал. 1, т. 1 и ал. 3 от ДОПК вр. Заповед № РД-01-5/03.01.2017 г., издадена от директора на ТД на НАП [населено място] /л.115-116/. Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения – такива, които

съществено да са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице, актът е съобразен със закона. Ревизираното лице [фирма] е надлежно уведомено за ревизията, възложена със ЗВР № Р-22222519006503-020-001/09.10.2019 г., изменена със ЗИЗВР № Р-22222519006503-020-002/16.01.2020 г., връчени по електронен път на 16.10.2019 г. и 17.01.2020 г. /л.117-124/, като на същото е предоставена възможност да представи писмени обяснения и документи, отнасящи се до обстоятелствата, подлежащи на установяване в ревизионното производство. При провеждане на ревизията са събрани допустимите и относими писмени доказателства, въз основа на които са направени изводи относно размера на дължимия от ревизираното лице ДДС. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения акт. Оспореният Ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл. 16, ал. 1, т. 1 от ЗЕДЕП, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство Р-22222519006503-091-001/02.06.2020 г. спрямо [фирма]. От извършената справка в публичния регистър <https://www.b-trust.bg/services/certificate-search> се установява, че лицата, издали ЗВР, ЗИЗВР, РА, РД към съответните дати са притежавали валиден електронен подпис.

Настоящият съдебен състав, при липса на оспорване на електронните подписи върху ревизионния акт и въз основа на представените доказателства, респ. служебна проверка в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, счита че РА е подписан от възложителя и ръководителя на ревизията и същият не е нищожен.

Актовете на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице и същото е могло своевременно да защити правата си като представи доказателства. Предвид на изложеното, не са допуснати нарушения на изискванията за компетентност, съдържание, форма и процесуални правила при издаването на РА.

Предвид гореизложеното, настоящият съдебен състав приема, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентен орган с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и е постановено в рамките на преклузивния срок по чл. 109 от ДОПК.

Правният спор се свежда до това налище ли са действително извършени

доставки по процесните фактури с предмет услуги. Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се свежда до доказване факта на прехвърляне собствеността върху същите, а при доставка на услуги - до доказване факта на предаване резултата от извършените услуги на получателя, и в крайна сметка – за физическото им наличие при ревизираното лице.

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

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

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

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано на основание чл. 68, ал. 1, т. В нормата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е дадено определение за данъчен кредит, като това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка, като в ал. 2 на същата разпоредба е уточнено, че правото на приспадане възниква, когато данъкът е станал изискуем. С разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, упражняване правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с условието стоките и услугите да се използват за целите на извършваните от

регистрираното лице облагаеми доставки. Легалната дефиницията за облагаема доставка е дадена в чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, а именно: всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго.

Следва обобщено за всички доставки да се отбележи, че по делото не са събрани доказателства, нито са налице данни, че в случая е извършена данъчна измама и е нанесена вреда на държавния бюджет. Вярно е, че този въпрос е останал без доказване, както в административното, така и в съдебното производство. По делото липсват доказателства или данни, че жалбоподателят е знаел или е бил длъжен да знае, че участва в данъчна измама, още по-малко пък, че е извършил такава.

Същевременно, съгласно разпоредбата на чл. 71, т. 1 ЗДДС лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато е изпълнило следните условия: притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател. В случая е безспорно доказано наличието на предпоставката по чл. 71, т.1 ЗДДС - притежаването на данъчни документи - фактури, издадени от прекия доставчик. За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68 ЗДДС, следва да е изпълнено някое от условията, посочени в чл. 71 ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит винаги трябва да се държи сметка за това налице ли е облагаема доставка/услуга по смисъла на чл. 6/9, ал. 1 от ЗДДС и едва след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл. 71 от ЗДДС.

Разбирането, че добросъвестният получател по облагаема с ДДС доставка на стоки или услуги не следва да бъде санкциониран с отказ на право на данъчен кредит поради нарушения или недобросъвестност на неговия доставчик, е последователно проведено с константната практика на СЕС.

Най-общо според изложеното в Решение от 21 юни 2012г. по обединени дела C-80/11 (M. kft срещу N. Ad y-йс V. Dnl-dun6ntbli Region б/is Ady F.) и C-142/11 (P. D. срещу N. Ad y- йв V. Iszak-alfijldi R./is Ady F.) във връзка с приложението на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347), ако е установено предаването и приемането на стоките между доставчика и получателя и последващата им реализация чрез облагаеми доставки и за целите на икономическата дейност, неизпълнението на задълженията на прекия доставчик или предходните по заприходяване на стоките в тяхното счетоводство или друго неизпълнение на задължения във връзка с воденото

от тях счетоводство и доказването на произход на стоката или направени съпътстващи разходи, могат да обосноват отказ на право на данъчен кредит, само ако въз основа на обективни данни е установено, че получателят на стоките е знаел или е трябвало да знае, че конкретната сделка е част от данъчна измама, извършена от доставчика или стопански субект по веригата. В настоящия случай това не е установено, а органът по приходите не следва да вменява задължение на получателя на фактурата да извършва проверки на съдоговорителя си, каквито по принцип той не е длъжен да прави.

В същия смисъл е и решението на СЕС по дело C-324/11, според което Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен ДДС за предоставени му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Уредбата на съюзното право, националното позитивно право и практиката на СЕС са разяснени в същия смисъл от изпълнителния директор на НАП в Указание № 20-00-134 от 21.06.2013 г. Така в раздел трети т. 1 от указанието се утвърждава, че "...не е допустимо да се обосновава теза за липса на доставка в условията на абсолютна симулация само с доказателства за нередности при доставчика или предходни доставчици, включително такива за липса на персонал, активи и т. н. Подобни доказателства биха могли само да подкрепят други основни доказателства, с които се установяват нередности при самия получател по така издадени фактури." 1 вр.чл. 69, ал. 1, т. 1 вр. чл. 25 ал. 2 от ЗДДС във връзка с изводи за неправомерно начислен във фактурите данък, поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките, водещи до извод за липса на данъчно събитие по смисъла на чл. 6 от ЗДДС.

#### **I. По отношение на фактурите, издадени от [фирма] и [фирма]:**

Настоящият съдебен намира изводите на органите по приходите за незаконосъобразни. Преди всичко следва да се посочи, че от страна на ревизираното лице в хода на административното оспорване на издадения РА са представени доказателства относно реалността на извършените доставки на услуги с предмет: „Обучение и физическа подготовка“, които са обсъдени в решението на Директор Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП, но въпреки това е прието, че не се установява реалност на доставките на услуги.

От представените в хода на административното и съдебното производство, включително и от допуснатата по делото ССЧЕ, съдът намира, че се доказва по безспорен начин реалното изпълнение на извършените услуги. Към спорните фактури са налични съпътстващи документи, а именно договори, приемо-предавателни протоколи, възлагателни писма с посочени дати на



извършване на обученията, отговор от страна на дружествата-доставчици за утвърждаване графици за провеждане на обученията, методики за обучението и контрол на служителите по физическа подготовка, списъци на служителите на [фирма] присъствали на проведените обучения на съответните дати, с положени подписи от страна на същите, протоколи за извършена дейност. Издадените фактури, отговарят на изискванията на чл. 114 от ЗДДС и чл. 7 от ЗСч. В същите е посочен предмет, количество и вид на съответната услуга и съответно, както установява и вещото лице по допуснатата и неоспорена от страните ССЧЕ са в обвързка с останалите съпътстващи документи. Безспорно се установява, че по спорните фактури е осъществено плащане от страна на ревизираното дружество, съгласно установеното от ССЧЕ. Ревизирият субект е отчетел разходи във връзка с извършените услуги. Установява се още, че дружествата-доставчици са осчетоводили приходи във връзка с процесните доставки, които съгласно ССЧЕ са начислени по Сметка 703 „Приходи от услуги“. В тази връзка съдът съобрази, че за установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид и приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл.4, ал.1, т.4 от Закона за счетоводството (ЗСч.). По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

Безспорно е установена и ресурсната обезпеченост на дружествата-доставчици, за което са представени граждански договори с подизпълнители, физически лица – инструктори, декларирани в лично качество договорните си отношения със [фирма] и [фирма]. Обученията са извършени в съответствие с представените методики за обучение на [фирма] (т. I, т. II и П.. 14 по делото). Обстоятелствата, че отсъстват доказателства за проведен изпит на служителите и за вписване на обучителни курсове в трудовите им досиета, съдът намира за недостатъчни, предвид многобройните други доказателства за извършване на услугите, да обосноват извод за липса на реално изпълнение.

В подкрепа на изложеното следва да бъде добавено и, че в хода на административното и съдебното производство безспорно се установи, че извършените доставки на услуги са свързани с упражняваната независима

икономическа дейност на ревизираното дружество. Обучението на служителите е във връзка с основната дейност на дружеството- извършване на охранителни услуги, която включва физическа охрана на обекти, охрана със технически средства, охрана на ценни пратки и товари, лична охрана и придружаване на отговорни лица, осигуряване на фирмена сигурност. Обучението включва физическа подготовка и лична защита, както и обучение за боравене с оръжие и други предпазни средства.

Предвид изложеното, съдът намира, че е налице реалност на доставките по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма], поради което незаконосъобразно на ревизираното лице е отказано право на приспадане на данъчен кредит. Горното обосновава извод за незаконосъобразност на оспорения РА в тази му част, поради което следва да бъде отменен.

## **II. По отношение на фактурите, издадени от [фирма] и [фирма]:**

Съображенията досежно разпределението на доказателствената тежест в производството по ревизия по общия ред на чл. 112–120 ДОПК, а именно, че този който претендира право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, следва да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, са напълно относими и по отношение на цитираните доставки.

Съдът констатира, че фактурите са издадени във връзка със сключени между ревизираното дружество и изброените дружества-доставчици договори за услуга – изработка и транспорт на рекламни материали, описани в приложение към договорите, респективно в самия договор / [фирма]/. Сключените договори са представени както в хода на ревизията, така и в хода на съдебното производство. За приемане на съответните услуги са представени количествено-стойностни сметки, приемо-предавателни протоколи, протоколи за извършена транспортна дейност, копия на спорните фактури, оборотни ведомости на дружествата-доставчици, договор за изработка на рекламни материали от 12.12.2018 г., сключен между [фирма] и [фирма] - подизпълнител на дружеството-доставчик.

Видно от приетото по делото заключение на ССЧЕ, издадените фактури отговарят на изискванията на чл. 114, ал. 1 от ЗДДС и чл. 6, ал. 1 от ЗСч. Същите са издадени във връзка с подписани Договор от 04.02.2019г. с [фирма], по фактури №[ЕГН], №[ЕГН], №[ЕГН] и по Договор от 07.12.018г. с [фирма] по фактура № 0..540/20.12.2018 г.. При извършената проверка в счетоводството на дружеството вещото лице е установило, че задълженията по процесните фактури с доставчик [фирма], са на стойност 654 827,37 лева и са изцяло платени, а тези с втория доставчик са с остатък за плащане 37 224,00 лева.

Въз основа на представените по делото доказателства и заключението на ССЧЕ, съдът намира, че доставките по фактури №[ЕГН], №[ЕГН], №[ЕГН] и

№[ЕГН] за рекламни материали, които съдържат фирмения знак на дружеството са необходими за осъществяване на икономическата дейност на дружеството. Касае се за табели за всеки охраняван обект, съгласно ЗЧОД, които обозначават, че обекта се охранява от съответната охранителна фирма; табели, които обозначават охраната на обекта с техническа система, както и нейният вид; стикери, които обозначават патрулните автомобили; такива за стъкло, с които се обозначават охраняваните обекти; стикери за проверки със фирмен знак; бланки с фирмен знак и информация за контакти с дружеството, бланки с неговото лого, визитки; служебни карти за служителите в администрацията; презентации, както и дребни рекламни материали /запалки, химикалки, календари, настолни календари/планшет/, папки, торби и други/.

Органите по приходите са се позовали на липса на кадрова обезпеченост на доставчиците, както и на доказателства за наличие на транспортни средства, с които да се извършат транспортните услуги.

Видно от приложените по делото писмени обяснения на управителя на дружеството и декларации от съответните физически лица, за изпълнение на доставката, а именно изработка и доставка на рекламни материали, [фирма] е използвало, като подизпълнители физически лица, наети по граждански договори. Обстоятелството, че не са налице трудовоправни отношения между доставчика и преките изпълнители на работата не обосновава извод за липса на кадрова обезпеченост. Освен това, съдът съобрази и че дори да се установи отсъствие на материален и персонален потенциал у доставчика за извършване на облагаемата доставка на услуга, то това е индиция за несъществуваща доставка, но не е достатъчно за дисквалифициране на правото на данъчен кредит - вж. т.т. 44 и 45 от решението на СЕС по дело С-324/11 /"....Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че фактът, че данъчнозадълженото лице не е проверило дали доставчиците по спорните фактури са имали кадрови, технически или най-общо казано ресурсен потенциал за покупка на доставената стока, не представлява обективно обстоятелство, от което може да се заключи, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че участва в сделка, свързана с измама с ДДС, когато този получател не е разполагал с данни, въз основа на които да заподозре наличието на нарушения или измама в това отношение от страна на този издател."

Не се установяват и „нередности“ при получателя по издадените фактури. Органите по приходите не оспорват редовността на воденото от ревизираното лице и неговите доставчици счетоводство. По записванията в счетоводствата на доставчика и получателя е оставена информационна следа за доставките, а позоваването на счетоводните записвания е допустимо при действието на чл. 51 от ДОПК.

Следва да се обърне внимание на мотивите на СЕС в решението си по дело С-142/2011, където СЕС приема, че от акта за преюдициално запитване по С-142/2011 следва, че доставките на стоки/услуги/ впоследствие са

използвани от жалбоподателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки /т.43/; данъчно-задълженото лице е получило стоките и услугите /т.45/; самият втори преюдициален въпрос по това дело /т.33/ съдържа предпоставката, че данъчната администрация не оспорва извършването на отразената във фактурата сделка.

Затова Решенията на СЕС по посочените по-горе дела дават основание да се приеме, че при доказана реалност на предмета на пряката доставка на получателя по фактурата се следва данъчен кредит, който не може да бъде отказан поради действия на преките доставчици, които ревизираното лице не може да контролира. Без съмнение, тези решения следва да бъдат прилагани като прецедент при доказан /или безспорен /наличен при ревизираното лице или предмет на последваща облагаема доставка предмет на пряката доставка, като на РЛ не следва да се възлага доказателствена тежест относно обстоятелствата по т.61 от Решението от 21.06.2012г.: дали издателят на фактурата е ДЗЛ /в тази връзка и Решението от 22.12.2010г. по С-438/09 D./.

В конкретния случай и доколкото от заключението на ССЧЕ се установи, че процесните доставки са включени в дневника за продажби на дружеството за процесните данъчни периоди, поради което сумите на начисления ДДС по тях са участвали във формирането на резултативната величина по справка – декларация – ДДС за внасяне или за приспадане. Във връзка с посоченото, вещото лице е достигнало до извода, че начисления данък от доставчиците е отразен като задължение към бюджета.

С оглед изложеното, съдът намира, че е налице доставка по смисъла на чл. 6/9 ЗДДС. Налице е прехвърлянето на собственост върху стока срещу насрещна престация на основание на сключена сделка. Налице са и предпоставките на чл. 71 ЗДДС . Освен това получателят на доставката, за която е начислен данък, е регистрирано по ДДС лице към датата на възникване на данъчното събитие и към датата на издаването на данъчната фактура, данъкът по облагаемата доставка е начислен по смисъла на чл. 86 ЗДДС от регистрирано по този закон лице /доставчик/ най-късно към датата, на която изтича данъчният период, следващ периода, през който е възникнало данъчното събитие за облагаемата доставка; доставката, по която е начислен данъкът, е облагаема към датата на възникване на данъчното събитие; получената стока или услуга е използвана, използва се или ще бъде използвана за извършване на облагаеми доставки; получателят притежава данъчна фактура или данъчно дебитно известие, отговарящи на изискванията на Закона за счетоводството и на този закон, видно от представените фактури.

**III. Относно допълнително начислен ДДС за извършена доставка „отдаване под наем“ на недвижим имот в размер на 494.00 лв. за данъчен период м. Декември 2018 г. и непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 050.99 лв. вследствие установени технически грешки при отразяване на данъчни документи в данъчен**

**период м. 02.2018 Г./588.39 лв./, м. 12.2018 г. /200.00 лв./ и м. 01. 2019 г. /262.60 лв./.**

От фактическа страна в хода на ревизията е установено, че ревизираното дружество е предоставяло под наем имоти,/ подробно описани на стр.10 от РД / л.129 гръб от делото/ на физически лица по следните договори: 1.договор за наем от 01.06.2017 г., сключен с Й. П. Р., в качеството му на наемател. Наемната цена определена в договора е в размер на 1 550,00 лева без ДДС, като наемните вноски се заплащат до 5-то число на текущия месец; 2. договор за наем от 01.03.2017 г., сключен с Е. С.. Наемната цена по договора е в размер на 920,00 лева без ДДС, като наемните вноски се заплащат до 5-то число на текущия месец.

По делото не се спори, че дружеството-жалбоподател не е издало фактури за наем и няма извършено разплащане във връзка с доставките.

На основание чл. 86, ал. 1 във връзка с чл. 25, ал. 5 от ЗДДС, с РА , изменен с Решение за поправка на очевидна фактическа грешка № 141/27.01.2021 г., допусната в Решение № 27 от 06.01.2021 г., издадено от Директор на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП [населено място] е начислен ДДС за извършена доставка „отдаване под наем“ на недвижим имот в размер на 494.00 лв. за данъчен период м. Декември 2018 г.

Във връзка с така установените задължения, следва да бъде отбелязано, че съгласно чл. 45, ал. 4 от ЗДДС при отдаването под наем на сграда или на част от нея за жилище на физическо лице, на ревизираните лица е дадено право да изберат тази доставка да бъде освободена. В хода на ревизията е установено / и това обстоятелство не се оспорва по делото/, че ревизираното дружество е наело процесните имоти от [фирма], ЕИК[ЕИК] по договори за наем от 01.03.2017 г. и от 01.06.2017 г.

Съгласно разпоредбата на чл.25 ал.2 от ЗДДС, данъчното събитие възниква на датата, на която услугата е извършена. При доставка с периодично изпълнение, данъчното събитие възниква на датата, на която плащането е станало дължимо.В случая е приложима разпоредбата на чл.25 ал.4 от ЗДДС, според която всеки период за който е уговорено плащане, се смята за отделна доставка и данъчното събитие за нея възниква на датата, на която плащането е станало дължимо. Съдът споделя становището , изразено в цитираното решение, че неправилно с РА дължимият ДДС за периодът 01.18г.-11.18г. е начислен наведнъж през м.12.18г. Предвид разбирането за забрана за утежняване положението на жалбоподателя с цитираното решение РА е изменен, като е определен ДДС за довносяне в размер на 494.00 лв. за данъчен период м. Декември 2018 г.

Предвид установеното от фактическа страна, доколкото от страна на ревизираното лице не са изложени съображения против начисления ДДС за отдадени под наем активи и корекцията на данъчен кредит поради технически

грешки при отразяване на фактури в дневник покупки, съдът приема, че установяването на тези данъчни задължения е сторено при съобразяване разпоредбите на данъчното законодателство.

Ето защо, РА се явява законосъобразен в тази част, поради което следва да бъде потвърден.

В заключение, съдът намира, че оспореният ревизионен акт №Р-2222519006503-091-001/02.06.2020 г., в оспорената част, в която е потвърден с Решение №27/06.01.2021 г. на директора на дирекция ОДОП С., поправено с Решение за поправка на очевидна фактическа грешка №141/27.01.2021 г. и №310/24.02.2021 г., следва да бъде отменен в частта относно непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в размер на 187 389.70 лв., ведно със съответните лихви в размер на 22 963.08 лв., в общ размер / главница плюс лихви/ - на 210 352,78 лева за периоди, размер и по фактури, издадени от доставчици, както следва:

1. В размер на 51 176.80 лв. в данъчните периоди м. 05.2019 г., м. 07.2019 г. и м. 08.2019 г. по фактури №102/17.05.2019 г., №111/23.05.2019 г., №189/12.07.2019 г., №216/26.07.2019 г., №259/16.08.2019 г., издадени от [фирма].
2. В размер на 20 871.00 лв. за данъчен период м. 03.2019 г. по фактура №51/29.03.2019 г., издадена от [фирма]. с предмет обучение и физическа подготовка;
3. В размер на 109 137,90 лв. за данъчните периоди м. 11.2018 г. и м. 02.2019 г. по фактури, издадени [фирма] с предмет: рекламни материали;
4. В размер на 6 204,00 лв. за данъчен период м. 12.2018 г. по фактура, издадена от [фирма] с предмет: рекламни материали, като неправилен и незаконосъобразен.

В останалата част – досежно допълнително начислен ДДС за извършена доставка „отдаване под наем“ на недвижим имот в размер на 494.00 лв. за данъчен период м. 12.2018 г. и непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 050.99 лв., вследствие установени технически грешки при отразяване на данъчни документи в данъчен период м. 02.2018 Г./588.39 лв./, м. 12.2018 г. /200.00 лв./ и м. 01. 2019 г. /262.60 лв./, същият , като правилен и законосъобразен, следва да бъде потвърден, а жалбата - отхвърлена.

#### **По отношение на разноските:**

Предвид изхода на правния спор, съдът намира претенциите на страните за присъждане на разноски за основателни, съобразно уважената/ респ. –отхвърлената / част от жалбата.

Що се касае до възражението на ответника за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение, съдът намира същото за основателно.

Видно от представените писмени доказателства за уговорено и изплатено адвокатско възнаграждение, същото е съобразено с първоначалния материален интерес, определен с РА, преди частичната му отмяна и изменение. Съдът намира, че полагащото се адвокатско възнаграждение следва да бъде редуцирано в съответствие с размера на материалния интерес по делото - 211 897.77 лв. На основание чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, полагащото се адвокатско възнаграждение, съобразно общия материален интерес в размер на 211 897.77 лв. е 4 650 лв. Предвид фактическата и правна сложност на делото, значителния обем доказателства, проведените няколко съдебни заседания, съдът намира, че справедливото адвокатско възнаграждение следва да се определи в размер на двукратния, определен по Наредбата, или - на 9 300 лева. Жалбоподателят е сторил разноски и за ДТ -50 лева, и за вещо лице – 936 лева, или общо – 10 286 лева.

При този изход на спора, искането за присъждане на разноски на жалбоподателя се явява частично основателно и същото следва да бъде уважено за сумата в размер на 10211,30 лв. /десет хиляди двеста и единадесет лева и 30 стотинки/, съобразно отменената част от РА- 210 352,78 лева / 211 897.77 лв. минус 494 лв., минус 1 050.99 лв./.

В полза на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение, изчислено на базата на чл.8 във връзка с чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения и съобразно отхвърлената част от жалбата - 1544,99 лева /494 лв. плюс 1 050.99 лв./, в размер на 75 лева /седемдесет и пет лева/. По компенсация, ответникът следва да заплати на жалбоподателя разноски в размер на 10 136, 30 лв./десет хиляди сто тридесет и шест лева и 30 стотинки/.

***По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, I-во отделение, 18-ти състав на основание чл. 160 от ДОПК:***

**Р Е Ш Е Н И Е:**

**ОТМЕНЯ** Ревизионен акт № Р-22222519006503-091-001/02.06.2020 г., издаден от С. Н. Г., орган възложил ревизията и Л. Х. Р. – ръководител на ревизията, в частта изменена с Решение № 27 от 06.01.2021 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, поправено с Решение за поправка на очевидна фактическа грешка № 141/27.01.2021 г., допусната в Решение № 27 от 06.01.2021 г., издадено от Директор на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП [населено място] и Решение за поправка на очевидна фактическа грешка № 310/24.02.2021 г., допусната в Решение за поправка на очевидна фактическа грешка № 141/27.01.2021 г., допусната в Решение № 27/06.01.2021 г., относно отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 210 352,78 лева/ главница -187 389.70 лв., лихви в размер на 22 963.08 лв./ по

фактури, издадени от доставчици, както следва:

1. В размер на 51 176.80 лв. в данъчните периоди м. 05.2019 г., м. 07.2019 г. и м. 08.2019 г. по фактури №102/17.05.2019 г., №111/23.05.2019 г., №189/12.07.2019 г., №216/26.07.2019 г., №259/16.08.2019 г., издадени от [фирма].
2. В размер на 20 871.00 лв. за данъчен период м. 03.2019 г. по фактура №51/29.03.2019 г., издадена от [фирма].
3. В размер на 109 137,90 лв. за данъчните периоди м. 11.2018 г. и м. 02.2019 г. по фактури, издадени [фирма].
4. В размер на 6 204,00 лв. за данъчен период м. 12.2018 г. по фактура, издадена от [фирма].

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], ЕИК:[ЕИК] против Ревизионен акт № Р-22222519006503-091-001/02.06.2020 г., издаден от С. Н. Г., орган възложил ревизията и Л. Х. Р. – ръководител на ревизията, в частта изменена с Решение № 27 от 06.01.2021 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, поправено с Решение за поправка на очевидна фактическа грешка № 141/27.01.2021 г., допусната в Решение № 27 от 06.01.2021 г., издадено от Директор на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП [населено място] и Решение за поправка на очевидна фактическа грешка № 310/24.02.2021 г., допусната в Решение за поправка на очевидна фактическа грешка № 141/27.01.2021 г., допусната в Решение № 27/06.01.2021 г., В ЧАСТТА относно начислен ДДС за извършена доставка „отдаване под наем“ на недвижим имот в размер на главницата 494.00 лв. за данъчен период м. Декември 2018 г. и непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 050.99 лв., вследствие на установени технически грешки при отразяване на данъчни документи за данъчни периоди м.02.2018 г., м.12.2018 г. и м.01.2019 г. , КАТО НЕОСНОВАТЕЛНА.

**ОСЪЖДА** Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при ЦУ на НАП, да заплати на [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес: [населено място], [улица], представлявано от А. Н. –управител, разноски по делото в размер на 10 136, 30 лв./десет хиляди сто тридесет и шест лева и 30 стотинки/.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

**СЪДИЯ:**