

РЕШЕНИЕ

№ 4394

гр. София, 28.06.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,
в публично заседание на 29.03.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разглежда дело номер **1329** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/ във вр. с чл. 145 – чл. 178 от Административно процесуалния кодекс /АПК/.

Образувано е по жалба, уточнена с молба от 12.03.2021 г. на [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. В, ет. 6 и със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 3, чрез адв. И. Р. срещу Ревизионен акт № Р-22220519005474-091-001/20.07.2020 г., издаден от Ф. С. Й. – орган, възложил ревизията, и Т. Н. В. – ръководител на ревизията, в частта му, в която е отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчни период м. 05, м. 06 и м. 07.2019 г. в размер на 27 919,47 лв. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК] и са определени лихви за забава в размер на 1191.07 лева, изменен с решение № 1791 от 25.11.2020 г., постановено при условията на чл. 156, ал. 6 от ДОПК от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна политика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/.

В жалбата и в депозираните по делото писмени бележки се поддържа, че РА, потвърден с решение от директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП, е издаден при допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, в противоречие с материалноправни разпоредби на ДОПК, ЗДДС, в противоречие с практиката на СЕС, необоснован и немотивиран. Твърди се, че неправилно от страна на ревизиращия орган е приета

липсата на реалност на извършените консултантски и посреднически услуги. Изводите в тази връзка били необосновани, тъй като в ревизионното производство от страна на ревизиращите екипи не били взети предвид всички представени доказателства, сочещи безспорно, че консултантските и посредническите услуги са осъществени от страна на [фирма], чрез Ю. М. и са използвани за облагаема дейност на дружеството жалбоподател. Сочи, че предметът на посредническата услуга е изпълнен и във връзка с неговото изпълнение се осъществяват доставки и към настоящия момент. С оглед на изложеното, с жалбата се иска отмяната на Ревизионен акт № Р-22220519005474-091-001/20.07.2020 г., в частта му, в която е отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчни период м. 05, м. 06 и м. 07.2019 г. в размер на 27 919,47 лв. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК] и са определени лихви за забава в размер на 1191.07 лева, изменен с решение № 1791 от 25.11.2020 г., постановено при условията на чл. 156, ал. 6 от ДОПК от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна политика“ при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/. Претендира се и присъждане на сторените по делото разноски, съобразно представения списък по реда на чл. 80 от ГПК.

В проведените публични съдебни заседания по делото жалбоподателя, се представлява от адв. И., с надлежно процесуално представителство. В хода по същество на делото се поддържа становище за неправилност, незаконосъобразност и необоснованост на РА, като се моли оспореният акт да бъде отменен по подробни съображения изложени в жалбата и писмените бележки по делото. Претендира се присъждането на разноски по делото съобразно представен списък.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, редовно уведомен, чрез процесуален представител изразява становище за неоснователност на жалбата и моли обжалвания акт като правилен и законосъобразен да бъде потвърден. Депозира по делото писмени бележки, в които са изложени подробни доводи за неоснователността на жалбата. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение и е направено възражение за прекомерност на претендирания адвокатски хонорар.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не взема становище по жалбата. Административен съд София- град, III отделение, 70 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Извършването на ревизия на [фирма] за установяване на данъчни задълженията на дружеството по ЗДДС за периода от 01.05.2019 г. до 31.07.2019 г. е възложено със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22220519005474-020-001/21.08.2019 г., връчена на 05.09.2019 г., изменена със заповед № Р-22220519005474-020-002/05.12.2019 г., издадени от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на и.д. директор на ТД на НАП С..

За целите на проверките, на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на дружеството жалбоподател е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ № Р-22221719199197-040-001/19.11.2019 г., с което са изискани счетоводни, търговски документи и други документи, свързани с дейността на дружеството през ревизирия период. В отговор от [фирма] са представени

исканите документи, приобщени в ревизионното производство.

С Протокол № 0859106/02.01.2020 г. са били приобщени и документи от друго контролно производство с УИН 22220518150029 /проверка по прихващане или възстановяване за периода от м. 05.2018 г. до м. 07.2018 г., последвана от ревизия/, а с Протокол № 0859107/03.01.2020 г. са приобщени документи от ревизия на дружеството по ЗДДС за периодите от 01.11.2018 г. до 31.01.2019 г., приключила с РА № Р-22220519001554-091-001/09.01.2020 г. /потвърден с Решение № 555/06.04.2020 г. на директора на дирекция ОДОП С./.

С цел изясняване на обстоятелствата, на основание чл. 45 от ДОПК на [фирма] и [фирма], ЕИК[ЕИК] са извършени насрещни проверки. Резултатите от тях са обективирани в протоколи, подробно описани в ревизионния доклад, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от оспорения акт.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22220519005474-092-001/11.02.2020 г., като в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение по РД, което е обсъдено от органите по приходите и е преценено като неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-22220519005474-091-001/20.07.2020 г., издаден от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Т. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, с който на дружеството е установено задължение за внасяне на ДДС в размер на 26 089,37 лв., ведно с лихви за забава в размер на 2 716,14 лв., при деклариран резултат за ревизираните периоди ДДС за възстановяване в размер на 26 546,89 лв. Определените задължения произтичат от извършени корекции на деклариания резултат за всички ревизирани периоди вследствие на допълнително начислен ДДС общо в размер на 24 716,79 лв. по извършени доставки към RETN L. и непризнато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 27 919,47 лв. по фактури, издадени от [фирма].

В настоящия случай, предметът на настоящия спор, касае непризнато право на данъчен кредит за периода от 01.05.2019 г. до 31.07.2019 г. на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС в размер на 27 919,47 лв. по три фактури, издадени от [фирма], всяка от тях с една и съща стойност и с предмет на доставка консултантски и посреднически услуги по договор. Фактурите документирали консултантски и посреднически услуги по договор изразяващи се в намиране на доставчици и клиенти за дружеството жалбоподател, извършване на преговори с тях и предоставяне на консултации в тази връзка. Въз основа на така осъществените услуги дружеството жалбоподател е сключило договори с клиентите ARRIGA I. L. и RETN L., към които [фирма] има декларирани доставки в ревизирания период и продължава да е в договорни отношения.

Тези договори са приобщени към ревизията с Протокол № 0859106 от 02.01.2020 г. и са представени от ревизираното дружество в хода на ревизия, приключила с РА № Р-22220518005544-091-001/24.04.2019 г.

Органите по приходите са изследвали съдържанието на Посреднически договор за предоставяне на електронни комуникационни услуги от 21.01.2016 г., сключен между [фирма] /Доверител/ и [фирма] /Агент/, като са установили, че Доверителят възлага, а Агентът приема да извърши консултантски и посреднически услуги, свързани с откриване на потенциални клиенти, с които Доверителят, да сключи договор за предоставяне на електронни комуникационни услуги. Задълженията на Агента

[фирма] са да проучи възможностите за реализация на услугите, предоставяни от доверителя, както и да търси потенциални клиенти извън територията на България; да преговаря с потенциални съконтрагенти по отношение на цени, условия поръчката и технически спецификации; да организира преговори за сключването на договор и да участва в преговорите от името на доверителя; да дава текущо информация за хода на изпълнението на договора; да пази търговски тайни на доверителя, които са му станали известни във връзка с изпълнението на договори или са му поверени от доверителя. В чл. 4 на договора е уговорен размерът на комисионното възнаграждение, а с Анекс № 1 от 01.02.2016 г към Посреднически договор за предоставяне на електронни комуникационни услуги, [фирма] и [фирма] са постигнали съгласие, че по силата на договора агентът [фирма] е осъществил преговори от името на доверителя [фирма] с ARRIGA I. L., Kowloon, X. K., в резултат на които е сключен договор за предоставяне на електронни комуникационни услуги между доверителя [фирма] и ARRIGA I. L.. В анекса е посочено, че по силата на договора с ARRIGA I. L., доверителят [фирма] получава възнаграждение под формата на еднократна първоначална такса и месечна такса за извършени услуги.

Органите по приходите извършили на [фирма] насрещна проверка, като от управителя на дружеството Т. Ц. М. били представени всички изискани документи - писмени обяснения заверени копия на проверяваните фактури, банкови извлечения за разплащане по същите, доказателства за осчетоводяване, Посреднически договор от 21.01.2016 г. и Допълнително споразумение № 1 от 01.02.2016 г., съгласно което Агентът [фирма] е осъществил преговори с ARRIGA I. L., в резултат от които е сключен договор за предоставяне на електронни комуникационни услуги и е посочен начина на разплащане.

Установено било с оглед на представените документи, че за подизпълнител на [фирма], е посочено [фирма], като [фирма] превъзлагало на [фирма] посочените консултантски и посреднически услуги. Било договорено, че в случай, че [фирма] успее да завърши успешно преговорите с потенциален клиент на [фирма], то ще получи част от полагащото се възнаграждение на своя Възложител. Именно такъв е случаят с ARRIGA I. L., във връзка с фактурираните възнаграждения по посочените в искането три фактури. В тази връзка е бил представен Посреднически договор от 21.01.2016 г. с Възложител – [фирма] и Изпълнител – [фирма], за извършването на консултантски и посреднически услуги, свързани с откриване на потенциални клиенти за дружества, представляващи електронни комуникационни услуги, сключили договор с Възложителя. Неразделна част от договора е сключено Допълнително споразумение № 1 от 01.02.2016 г., според което Изпълнителят ([фирма]) е осъществил преговори с ARRIGA I. L., в резултат от които е сключен договор за предоставяне на електронни комуникационни услуги между Клиент на Възложителя [фирма] и посоченото дружество с предвидени месечни плащания. Възнаграждението на [фирма] се е формирало на месечна база като част от стойността, получена от [фирма] и е определено с фиксиран размер от 22 840,00 евро. [фирма] е издавало на [фирма] за всеки от ревизираните периоди фактури на стойност от 44 671,15 лв. всяка с включен ДДС, представляващи левовата равностойност на договореното възнаграждение за извършената консултантска и посредническа услуга от 22 840 евро. Приложени са копия на издадените фактури № [ЕГН]/10.05.2019 г., № 00000000040/15.06.2019 г. и № [ЕГН]/20.07.2019 г. Съгласно банково извлечение от 04.09.2019 г. фактурите са разплатени.

В писмени обяснения от управителя на [фирма] е посочено, че при посредничеството се изисква особена комуникативност, съчетана с многобройни и доказани (служебни и лични) контакти в съответната сфера, в която са провежданите преговори, предоставените консултации и/или прецизирането на клаузите при сключване на двустранните договори. Пояснено е, че посредничеството и консултантската работа във връзка със сключения договор с клиент ARRIGA I. L. са осъществени от Ю. В. М., съдружник в [фирма], който притежава нужната квалификация в тази област, тъй като от повече от 10 години е ангажиран в сферата на преговори по внедряване и ползване на продукти, предмет на високите технологии, като в потвърждение на това е заеманата от него длъжност „Водещ преговарящ със стратегически партньори и организации“ (S. N.), на най-високо ниво - IV в Международния гигант „Г.“ (G.).

В обясненията е посочено също, че при преговорите на посредничеството/консултации в сферата на електронните услуги се предприемат следните мерки: изключват се всякакви мобилни устройства /преговори при закрити врати/; обменът на данни по телефон и/или имейл е напълно недопустим, а единственият практически контакт между представители на преговарящите страни е предимно личен, извършен понякога на „неутрална“ територия /в трети държави/. Това е относимо и за преговорите, довели до сключване на договора между [фирма] и ARRIGA I. L..

В хода на ревизията е извършена насрещна проверка на [фирма], при която от проверяваното дружество са представени писмени обяснения, Посреднически договор от 01.01.2016 г. между [фирма] и [фирма], Допълнително споразумение №1 от 01.02.2016 г. към същия договор, издадените фактури във връзка със същия договор № [ЕГН]/10.05.2019 г., № [ЕГН]/15.06.2019 г. и № [ЕГН]/20.07.2019 г., доказателства за осчетоводяване, хронологичен регистър на сметка 602 разходи за външни услуги, банково извлечение от 05.09.2019 г., копие на самолетни билети на Ю. М., копие на писмо до г-н М. Д., Копие на писмо от Б. К..

Въз основа на извършен анализ на представените документи, органите по приходите са констатирани, че е налице антидатиране на посредническия договор и е представен документ с невярно съдържание, тъй като в хода на ревизията [фирма] и [фирма] са представили сключения между тях Посреднически договор от 21.01.2016 г., а в предходни контролни производства двете дружества са представили същият договор с дата от 01.01.2016 г. Преценили са, че представените документи – самолетни билети, не доказват по никакъв начин, че пътуванията на соченото за осъществило услугата лице - Ю. В. М., пребивавал в [населено място], Великобритания, са извършени с цел командировка за среща с конкретни контрагенти. Констатирани са още, че от страна на [фирма] не били представени документи, удостоверяващи пътувания на Ю. М. в чужбина, в т. ч. до Х. К. или друга страна за среща с представители на ARRIGA INTERNATIONAL, L.. Не били представени заповеди, с които [фирма] за период 2015 г. и 2016 г. е командировало Ю. М. за преговори с клиента с ARRIGA INTERNATIONAL. Не били представени документи за осчетоводени разходи от [фирма] във връзка с тези пътувания, изплатени дневни, пътни, нощувки и др.

Констатирано е също, че [фирма] е вписано в Търговския регистър на 01.12.2015 г., поради което е прието, че представените документи за пътуванията на Ю. М. не могат да бъдат свързани с дейността на дружеството, тъй като до 01.12.2015 г. [фирма] не е съществувало като правен субект. През м. 01.2016 г. [фирма] е с управител Т. Ц. М. и едноличен собственик на капитала Ю. В. М..

В хода на извършената насрещна проверка не били представени документи, удостоверяващи положен от Ю. В. М. личен труд в дружеството. При проверка в информационния масив на НАП е установено, че от Ю. В. М. няма подадена ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2016 г., с която да са декларирани получени т.е. сп. няма декларирани получени доходи от трудови правоотношения по параграф 1, т. 26, буква „и“ от ДР на ЗДДФЛ. [фирма] няма наети обекти, както и наети лица по граждански договор. Констатирани са в тази връзка, че осъществени от Ю. М. пътувания е възможно да са свързани с изпълнение на договорните му отношения с Г. Швейцария, с оглед на обстоятелството, че Ю. М. работи в Г. Швейцария на длъжност „Водещ, преговарящ със стратегически партньори и организации“ от 22.05.2009 г. до момента, в офис находящ се в [населено място], Швейцария.

Органите по приходите са посочили още, че липсвали доказателства за изпращани имейли, водена кореспонденция, не са били посочени индивидуализиращите данни на тези клиенти, с които са водени преговори, техни адреси, имейли, телефонни номера и имена на служители, с които е разговаряно. Не било посочено мястото, където е договорена сделката /в страната или в чужбина/. Липсвали обяснения какво точно е извършено от дружеството, във връзка с издадените фактури към [фирма] и какви разходи са направени при изпълнение на предмета на доставката. В хода на насрещната проверка на [фирма] не били представени документи, доказващи че издател на документ на чужд език до [фирма] с дата 11.07.2019 г. и печат на ARRIGA INTERNATIONA, L. и изписано име Steve Friar, представляващ ARRIGA INTERNATIONA, L. е именно ARRIGA INTERNATIONA, L., от кого е изискан и по какъв начин е получен.

Установено е още, че [фирма] и [фирма] са свързани лица по смисъла на §1, т. 3 от ДОПК, тъй като Т. Ц. М. е управител, както на [фирма], така и на [фирма], както и, че [фирма], [фирма] и [фирма] са регистрирани с едно и също седалище и адрес на управление и на един и същи електронен адрес.

Предвид горните констатации органите по приходите са приели, че не е възможно ревизираното лице да не знае, че дружествата [фирма] и [фирма] не са разполагали със собствени активи за извършване на доставките, в т.ч. компютър/лаптоп, телефон и др., че нямат наети активи, нямат получени телекомуникационни услуги, интернет услуги, куриерски услуги, нямат назначени лица на граждански и трудов договор, нямат отчетени разходи за възнаграждения и осигуровки и за командировки /в т.ч. платени нощувки, самолетни билети и др./. Направен е извод, че с издадените от [фирма] фактури с получател [фирма] се цели неправомерно ползване на право на приспадане на данъчен кредит за доставки, които лицето реално не е получило.

Въз основа на горния извод за липса на реално осъществени доставки по издадените фактури от [фирма] на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС по същите е отказано правото на приспадане на данъчен кредит за ревизираните периоди общо в размер на 27 919,47 лв., съответно за всеки отделен период в размер на 9 306,49 лв.

Срещу РА от [фирма] е подадена жалба с вх. №53-06-6880/13.08.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1307/28.08.2020 г. по регистъра на дирекция ОДОП С. до директор на Дирекция „ОДОП“, като с решение № 1791 от 25.11.2020 г., постановено при условията на чл. 156, ал. 6 от ДОПК, директорът на дирекция „ОДОП“ [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите е изменил РА, като установения резултат по ЗДДС за м. 05.2019 г. ДДС за внасяне в размер на 14 440,34 лв. е определен в размер на 6 201,41 лв., ведно със съответните лихви, установения резултат за м. 06.2019 г. ДДС за възстановяване в размер на 3 378,90 лв. е определен на ДДС за възстановяване в размер на 11 617,83

лв., установения резултат за м. 07.2019 г. ДДС за внасяне в размер на 15 027,93 лв. е определен в размер на 6 789,00 лв., ведно със съответните лихви.

За изясняване фактите по делото е допусната съдебно-счетоводна експертиза, приета от съда, като обективно и безпристрастно изготвена и като неоспорена от страните по делото. От заключението се установява, че [фирма] като доставчик на [фирма] е декларирало извършените от него доставки в подадените пред НАП справки-декларации и дневници за продажби и е разчело - разплатило дължимия резултат по ЗДДС за периода с бюджета. [фирма] е осчетоводило приходите от [фирма]. [фирма], в качеството си на доставчик на услуги на [фирма] е извършило продажби за които [фирма] има издадени и декларирани пред НАП СД като продажби процесните фактури с клиент [фирма] и по този начин се установявало деларирането им пред НАП. Фактурите са осчетоводени и отразени в счетоводството на дружеството, а [фирма] е разплатил дължимия ДДС с бюджета и няма задължения. Вещото лице е посочило, че [фирма] е декларирало получените от [фирма] доставки в подадените пред НАП СД и ДП.

По делото е изслушано и прието от съда като обективно и безпристрастно изготвена и като неоспорена от страните по делото и заключението на вещото лице по съдебно-графологична експертиза, допусната във връзка с проведено оспорване по реда на чл. 193 от ГПК на писмо от ARRIGA I. " L. до [фирма], заключението на което съдът ще обсъди по-долу в мотивите на решението.

По делото са събрани и гласни доказателствени средства с разпита на свидетеля Ю. В. М., които съдът кредитира като обективни и логични, последователни и съответстващи на писмените доказателства приети по делото. От показанията му се установява, че той е помагал като консултант на [фирма] за намирането на клиенти и сключването на договори с тях. Водил е преговори през 2015 г. с няколко фирми, но успешни били с „ARRIGA I.“ L. и „MTX“. Преговорите водил със С. Ф. относно дружество „ARRIGA I.“ L. и били за сключване на договори или така наречената търговия с бърза честота. Същите се водили в Англия на форуми и конференции касаещи телекомуникацията. Там участвал в няколко качества, като работещ в Корпорацията „Г.“, където ръководил звено в компанията, което се занимавало с изграждане и поддръжка на оперативната инфраструктура и поради тази причина той участвал на тези най-големи световни форуми за телекомуникация и отделно ходил там, за да поддържа и други стари контакти, които имал от преди това. При водене на такъв тип преговори хората от индустрията били наясно за какво става въпрос и не било необходимо да се представят никакви документи. За конкретна среща не е подписвал документ, тъй като отчитането на резултата се измервало с успех или неуспех. В случая [фирма] имали успех с договора. Нямали конкретни документи, които да подписваме при среща с клиенти. Дори и срещите да са формални от тях не следват никакви дълги описания – защо, как и какво. В тази сфера едно от най-важните неща е конфиденциалността на информацията. Всяко написано нещо се считало, че може да бъде откраднато като информация и за това основният принцип е това да не бъде записано, с оглед изтичане на информация. Договорите са сключени и това са единствените документи по консултацията, която е дал свидетеля.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна следното:

По допустимостта на жалбата:

Жалбата до съда изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК срещу РА, който е обжалван по административен ред, се явява процесуално допустима.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е неоснователна по следните съображения:

Предмет на оспорване в настоящото производство е ревизионен акт № Р-22220519005474-091-001/20.07.2020 г., издаден от Ф. С. Й. – орган, възложил ревизията, и Т. Н. В. – ръководител на ревизията, в частта му, в която е отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчни период м. 05, м. 06 и м. 07.2019 г. в размер на 27 919,47 лв. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК] и са определени лихви за забава в размер на 1191.07 лева, изменен с решение № 1791 от 25.11.2020 г., постановено при условията на чл. 156, ал. 6 от ДОПК от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна политика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/. При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл.160, ал.2 ДОПК, настоящият състав на съда намира следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Атакуваният в настоящето производство ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл.119, ал. 2 ДОПК, като ревизията е възложена след надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл. 112 и чл.113 от ДОПК.

Оспореният ревизионен акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120 от ДОПК - РА е мотивиран, като неразделна част от него е и ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

Видно от приложеното копие на процесния РА, същият е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, което се потвърждава както от представените по делото доказателства, така и от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл.28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл. 22, т. 4 ЗЕДЕУУ, доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл. 24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл. 24 ЗЕДЕУУ – арг. чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ. Поради което РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, като подписан с квалифициран електронен подпис на органите по чл.119, ал. 2 от ДОПК.

По материалната законосъобразност на акта:

Няма спор от фактическа страна, а това се установява и от представените от ответника с административната преписка по издадения РА доказателства, че жалбоподателят е регистриран по ЗДДС, вкл. и за периода на ревизията, който има право след извършена облагаема доставка да му бъде приспаднат данъчен кредит, тъй като извършва независима икономическа дейност на територията на България, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Спорен по делото е правен и касае въпросът дали е извършена „консултантска услуга“ по договор от 21.01.2016 г. за предоставяне на електронни комуникационни услуги, сключен между [фирма] (доверител) и [фирма] (агент) за консултантски и посреднически услуги, свързани с откриване на потенциални клиенти, с които доверителят да сключи договор за предоставяне на електронни комуникационни услуги.

Видно от мотивите на РА, ревизиращите органи за да откажат право на приспадане на данъчен кредит са извели заключение за липса на доказателства за реално извършване на доставки услуги по смисъла на чл. 9 ЗДДС по гореописаните фактури издадени от доставчика [фирма] за периода м. 05, м. 06 и м. 07.2019 г.

За да се прецени дали отказът на органите по приходите да признаят правото на данъчен кредит по процесната фактура се явява законосъобразен, следва да се разреши спорният по делото въпрос - извършени ли са реално фактурираните от посочения доставчик [фирма] консултантски услуги.

Решаващият орган след анализа на представените документи и наличните данни от информационната система на НАП във връзка с процесния доставчик, е формирал извод, че не са налице достатъчно данни за това кой е реалният изпълнител на процесните консултантски услуги поради което дружеството жалбоподател е ползвало неправомерно правото на приспадане на данъчен кредит и е намалявало резултатите си за ефективно внасяне на ДДС, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС е отказано правото на данъчен кредит на [фирма] по спорните фактура, издадена от доставчика [фирма]. Тези изводи са правилни.

Правото на приспадане на данъчен кредит е субективно публично право на данъчно-задълженото лице с насрещен субект приходната администрация. Това право е обусловено от кумулативното осъществяване на материалноправните предпоставки на регламентирания в [ЗДДС](#) сложен фактически състав, който наред с притежаването на данъчния документ по [чл. 71, т. 1 от ЗДДС](#) изисква и установяването на реално получаване на стоките или услугите по облагаемата доставка.

Според чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставката на услуга е всяко извършване на услуга, а според чл. 24, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО това означава всяка сделка, която не е доставка на стоки. Облагаема според чл. 12, ал.1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие съгласно чл. 25, ал. 1 ЗДДС. Член 25, ал. 2 ЗДДС постановява, че данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл.68, ал. 2 ЗДДС възниква правото на приспадането му. Д. кредит, чл. 68, ал.1, т. 1 ЗДДС, 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 облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит по видове основания, чл. 69, ал.1, т.1 ЗДДС постановява, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, то има право да приспадне данъка за стоките и услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице му е доставил или предстои да му достави. Член 69, ал.1, т.1 ЗДДС транспонира чл.168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО, който също постановява, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаеми сделки на данъчно задължено лице, то има правото в държавата-членка, в която извършва тези сделки, да приспадне от дължимия ДДС, който е задължено да плати, дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от данъчно задължено лице. След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС и чл.167 и чл.168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО

подлежи на упражняване при условието по чл.71, т.1 ЗДДС данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл.114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател. Без реално извършена доставка на стока по чл.6, ал.1 ЗДДС или доставка на услуга по чл.9, ал.1 ЗДДС данъчно събитие по чл.25, ал.1 ЗДДС не настъпва съгласно чл.25, ал.2 ЗДДС, данъкът не става изискуем по чл.25, ал.6, т.1 ЗДДС, без което право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 не възниква съгласно чл.68, ал.2 ЗДДС и, несъществуващо, не може да бъде упражнено по чл.71, ал.1, т.1 ЗДДС.

Според постоянната съдебна практика правото на данъчно задължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица-платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, представлява основен принцип за въведената със законодателството на ЕС обща система на ДДС. Реалното извършване на облагаема доставка на стоки или услуги е задължително условие за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС, без което то не може валидно да се упражни по чл.71, т.1 ЗДДС. При положение, че органите по приходите са стигнали до констатации за липсата на облагаеми доставки, при оспорване, националната юрисдикция трябва да извърши глобална преценка по приложимите във вътрешното ѝ право правила за доказване на всички елементи и фактически обстоятелства, за да определи дали това данъчно задължено лице има или не право на приспадане по тези доставки. Само ако при тази преценка установи, че доставките са реално осъществени и впоследствие стоките са използвани от получателя за целите на негови облагаеми сделки, правото на приспадане не може да се откаже. Едва след това националната юрисдикция проверява дали това право не е изключено поради обективни данни, че данъчно задълженото лице, получило стоките или услугите, е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която го обосновава, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре или надолу по веригата доставки (решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 – т.44, 45 и 52). Ако реалността на доставките не се докаже в процеса, правото на приспадане на данъчен кредит не може да се счита възникнало, фактическото му упражняване като ненадлежно не подлежи на зачитане, независимо от (не) добросъвестността на данъчно задълженото лице - получател на стоките или услугите по фактура.

Жалбоподателят е този, който следва да докаже, че реално е получил процесните доставки на стоки и/или услуги, респ. че същите са изпълнени от доставчика/ците, които са издали фактурите, документиращи тези доставки. В този смисъл са и решенията на СЕС по дело C-152/02 и по дело C-324/11, в които Съдът е приел, че материалноправните условия за възникване на правото на приспадане на ДДС включват следното: 1) доставчикът, както и получателят, да са данъчнозадължени лица (действащи в това си качество); 2) получените стоки или услуги (по облагаема доставка) да са използвани от получателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки; 3) получателят да притежава фактура, удостоверяваща действителното извършване на доставката, която съдържа данните, уредени в чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО.

В конкретния случай страните не спорят относно наличието на формалната предпоставка за упражняване правото на данъчен кредит – притежаването от жалбоподателя на редовни фактури, съставени в съответствие с изискванията на ЗДДС. Посочи се по-горе, че спорно в случая се явява обстоятелството дали е извършена „консултантска услуга“ по договор от 21.01.2016 г. за предоставяне на електронни комуникационни услуги, сключен между [фирма] (доверител) и [фирма] (агент) за „консултантски и посреднически услуги“, свързани с откриване на потенциални клиенти, с които доверителят да сключи договор за предоставяне на

електронни комуникационни услуги, от кого е извършена и сключен ли е реално договор между [фирма] и Arriga international L. – X. K..

В случая от съдържащите се по делото доказателства, съдът намира, че не се доказва извършването на реални доставки на услуги от процесния доставчик и изводът на ревизиращите органи в тази връзка съдът намира за обоснован и в съответствие с приложимия материален закон.

Основателни са изводите на органите по приходите, че са налице редица спорни моменти и разминавания в отношенията между ревизираното лице и доставчикът му, които да обосноват реалност на извършените услуги, предмет на процесните фактури.

Както се посочи по-горе няма спор, че между [фирма] и [фирма] е сключен посреднически договор за предоставяне на електронни комуникационни услуги от 21.01.2016 г., а по силата на друг посреднически договор от 01.01.2016 г. прекият доставчик [фирма] е превъзложило извършването на консултантските услуги на [фирма], което дружество в лицето на единия от съдружниците му Ю. М., в качеството от своя страна на лице притежаващо специфична квалификация в тази област с оглед заеманата от него длъжност „старши стратегически ръководител преговори“ (Senior S. N.) в международния гигант „Г.“ (G.) в периода 2015-2016 г., е следва да посредничи и да осъществи консултации и да води преговори с ARRIGA INTERNATIONAL L., с което чуждестранно дружество жалбоподателят е следвало да сключи договор. В подкрепа на тези факти и установяването на реалността на извършените от М. услуги, жалбоподателят освен ангажираните в ревизионното производство и съдебно такова писмени доказателства е ангажирал изслушването на съдебно-счетоводна експертиза, графологична експертиза и са събрани гласни доказателствени средства с разпита на свидетеля Ю.М..

Настоящият съдебен състав на съда намира, че въпреки така ангажираните по делото доказателства, жалбоподателят не проведе при условията на пълно и главно доказване, фактът, че процесните доставки на консултантски и посреднически услуги, са предоставени от [фирма] на [фирма], чрез превъзлагането им изцяло на [фирма] и същите са извършени от лицето Ю. М..

От съвкупният анализ на тези доказателства, не може да се изведе по категоричен начин извод, че действително [фирма] и неговият подизпълнител [фирма], в лицето на съдружника М. са участвали в преговорите и подготовката по сключването на този договор. Представените в тази връзка доказателства касаещи лицето Ю.М., като самолетни билети, бордни карти и други документи не могат по безспорен начин да свържат пътуванията на това лице във връзка осъществяването на консултантските услуги спрямо [фирма]. Същите не доказват целта на пътуването, а само факта на престоя на М. в конкретната държава през посочения период. Наред с това, следва също така да се посочи, че самият Ю.М. в показанията си е посочил, че е присъствал на форуми и конференции в Англия касаещи телекомуникацията, като там участвал не като представител на [фирма], а в качеството му, като работещ в Корпорацията „Г.“. Ето защо тези представени документи за осъществените пътувания на Ю.М., не могат да бъдат обвързани с посредничеството му за [фирма], а могат да бъдат обвързани с работата му в Г. Швейцария. От страна на жалбоподателя не са представени други писмени документи, съдържащи информация за действително осъществени срещи между Ю.М. / [фирма]/ и Arriga international L., като имейли, писма и друга писмена кореспонденция. В тази връзка следва да се посочи, че ирелеватни са доводите изложени от жалбоподателя за строга поверителност и конфиденциалност на евентуално водените разговори и кореспонденция с Arriga international L. – X. K.. Дори и това да е относимо, съдът намира, че същата не може да замести липсата на

каквито и да е обективни данни (преки или косвени доказателства) за действително участие и съдействие, в посока сключване на договор между „Б. инвест“ и чуждестранното дружество.

Не се установява реалност на услугата и с оглед на представеното по делото писмо от С.Ф. - представител на Arriga international L., което от изслушаната и приета от съда съдебно-графологична експертиза се установи, че е автентично и изхожда от С.Ф.. Това писмо по съществото си представлява частен свидетелстващ документ по смисъла на чл. 180 от ГПК и не обвързва съда с материална доказателствена сила, а следва да се цени с оглед на всички останали представени писмени документи. Макар същото да е автентично и да изхожда от С.Ф., то не удостоверява по безспорен начин фактът, че Ю.М. е осъществил процесните посреднически услуги за свързването на чуждестранното лице с [фирма] и е подготвил сключването на договора от 01.02.2016 г. Това не се установява и от представените други писмени дадени от И. Гадига като представител на MTX S. S.A.R.L и от А. В. като представител на MTX C. L.. относно осъществени срещи с Ю.М. по повод условията на договори с [фирма], както и от свидетелските показания дадени от М..

Надлежното счетоводно отразяване на сделки между възложителя [фирма] и неговият „агент“ [фирма] от една страна и от друга – между Структурни технологии“ и [фирма], както и наличието на счетоводни документи (вкл. – фактури), също не е достатъчно условие за установяване и доказване на реално извършени доставки на услуги.

Следва да се посочи, че 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 С. (сега СЕС) по дело C-454/98 г. 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 06.12.2012 г. по дело C-285/11 г. 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 следствие 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 услугите да се реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки.

Ето защо, съдът намира, че недоказването по-безспорен начин на съществени елементи от претендираните доставки води до обосноваването предположение, че такива не са извършени и то именно от дружеството, издало фактурите. При това положение, макар жалбоподателят да притежава данъчни фактури и др. документи съобразени с изискванията на ЗДДС, които надлежно е отразил и осчетоводил при съвкупната преценка на наличните доказателства се установяват обективни обстоятелства, от които може да бъде направен обоснован извод, че тези фактури не

са издадени във връзка с действителна доставка на отразените в тях услуги, тоест че не документират действителни стопански операции, извършени изобщо или точно от издателите. В случая липсва доказано данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 и 2 от ЗДДС, както и предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1, във вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, поради което данъкът не е станал изискуем и не е възникнало задължение за начисляването му, и съответно отказът на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС да бъде признато право на данъчен кредит за жалбоподателя, за процесния период, за неправомерно начисления данък, е основателен и законосъобразен, поради което жалбата следва да се отхвърли.

Следва да бъде отбелязано, че от приетата и неоспорена от страните ССЧЕ, не се оборват изводите за липса на реални доставки. Наличието на счетоводно отразяване не е равнозначно на реално изпълнени доставки съобразно предмета на спорните фактури.

В случая не се доказва основателността на наведените в жалбата оплаквания от оспорения административен акт, който е издаден от компетентен орган в установената форма, при спазени административнопроизводствени правила и в съответствие с материалноправните разпоредби и целта на закона.

По така изложените съображения настоящият съдебен състав намира, че РА в частта на отказано право на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във вр. с чл. 9 от ЗДДС по фактури, издадени от посочените по-горе доставчик.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от непризнаване на данъчен кредит по спорните фактури, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главното задължение.

С оглед крайния изход на делото и заявената претенция от процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение за разглеждане на делото пред настоящата инстанция, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, съдът следва да присъди в полза на НАП сумата от 1785,52 лв.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, III отделение, 70-състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата, подадена от [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. В, ет. 6 и със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 3, чрез адв. И. Р. срещу Ревизионен акт № Р-22220519005474-091-001/20.07.2020 г., издаден от Ф. С. Й. – орган, възложил ревизията, и Т. Н. В. – ръководител на ревизията, в частта му, в която е отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчни период м. 05, м. 06 и м. 07.2019 г. в размер на 27 919,47 лв. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК] и са определени лихви за забава в размер на 1191.07 лева, изменен с решение № 1791 от 25.11.2020 г., постановено при условията на чл. 156, ал. 6 от ДОПК от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна политика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/. **ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК:[ЕИК] да заплати на Национална агенция за приходите разноски по делото в размер на **1785,52 лева**, представляващи юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

Съдия: