

РЕШЕНИЕ

№ 7837

гр. София, 19.12.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав,
в публично заседание на 28.11.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Геновева Йончева

при участието на секретаря Наталия Дринова, като разгледа дело номер **8835** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на „ГЛОБАЛ ПРОТЕКШЪН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], офис 319, ет. 3, представлявано от управителя Т. Б., против Ревизионен акт (РА) № Р-22220320002670-091-001/06.01.2021г., поправен с РА № П-22221121017830-003-001/26.01.2021 г., издадени от И. М. Р. на длъжност началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при Териториална (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) - [населено място], възложил ревизията, и Б. М. Я. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, в частта изменена с Решение № 1024/05.07.2021 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) - С. при Централно управление (ЦУ) на Национална агенция за приходите (НАП), досежно установените на дружеството допълнителни задължения за данък върху добавената стойност (ДДС) общо в размер на 14 516,40 лв. и съответните лихви за забава за данъчни периоди: м. 10.2019 г., м. 11.2019 г., м. 12.2019г. и м. 05.2020 г. по пет броя фактури, издадени от „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД и „ВАНРУМ“ ЕООД.

В жалбата се обосновават доводи за незаконосъобразност на РА и се претендира неговата отмяна. Оспорващият счита, че актът е издаден при неправилно установяване на фактите и анализ на представения доказателствен материал. Изразява несъгласие с констатациите, въз основа на които органите по приходите са отказали

право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от горепосочените доставчици. Аргументира защитна теза за реалност на извършените услуги, които се основават на сключени договори, двустранно подписани протоколи и множество други документи, представени в хода на ревизията. Акцентира, че всички доставчици са потвърдили извършените от тях доставки и са представили относимите доказателства; всички доставки са придружени от достатъчно доказателства за тяхното извършване - писмено възлагане, приемо-предавателни протоколи, фактури, описи, търговска кореспонденция, данни за използвани подизпълнители и т.н.; за ползваните подизпълнители, включително за произход на стоките са представени всички доказателства за приемане, фактуриране, разплащане и осчетоводяване при прекия и при предходния доставчик; всички доставки са надлежно осчетоводени при ревизираното лице и при всеки от доставчиците; налице са доказателства за разплащане. Постава се акцент и на това, че в РА не се съдържат твърдения за злоупотреба с ДДС, поради което и след като не е доказано участие на ревизираното лице в данъчна измама, нито са установени обективни данни, от които да се направи извод, че то е знаело или е било длъжно да знае за извършването на такава от някой от преките му доставчици, то недопустимо е да се откаже правото на данъчен кредит на получателя. Допълнителни аргументи извлича от съдебната практика на Съда на ЕС.

По тези и допълнителни изложени в с.з., чрез адв. Г. доводи се претендира отмяна на оспорената част от РА и присъждане на сторените в производството разноски съгласно представен списък по чл. 80 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК).

Ответникът – директорът на Дирекция "ОДОП" – С. при ЦУ на НАП, чрез юрк. Й., оспорва жалбата, като реферира към съображенията, изложени в решението на административната инстанция в оспорената част на РА. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Началото на ревизионното производство е поставено със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220320002670-020-001/12.05.2020 г. (л. 31), връчена по електрон път на 01.06.2020 г. (л. 34). издадена от И. М. Р. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен Заповед № РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП – С. (л. 29-30, раздел I от нея, т. 6), с която е възложено извършването на ревизия на „ГЛОБАЛ ПРОТЕКШЪН“ ЕООД за определяне на задълженията му по ЗДДС за периодите от 01.08.2019 г. до 30.11.2019 г.

Първоначалната ЗВР е изменена с последващи такива - № Р-22220320002670-020-002/22.06.2020 г. (л. 35), с която е разширен обхвата на ревизията с периодите от 01.12.2019 г. до 31.05.2020 г., и № Р-22220320002670-020-003/25.08.2020 г. (л. 39) за удължаване на срока за приключване на ревизията до 30.10.2020 г.

С цел установяване на фактите и обстоятелства от значение за данъчното облагане, в хода на ревизията са извършени редица процесуални действия, описани подробно в РД, неразделна част от оспорения РА.

На основание чл. 37. ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 ДОПК на ревизираното дружество са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения, в отговор на които са представени част от изисканите документи и обяснения.

Извършен е преглед на счетоводството на ревизираното дружество, документиран с Протокол №1751271/29.10.2020 г.

На основание чл. 45 ДОПК са извършени насрещни проверки на доставчиците „ГРЕКО ПРОДУКТС“ ЕООД, „СТУДИО ДИЗАЙН МД“ ЕООД, „ПАФТИ“ ЕООД, „ВАНРУМ“ ЕООД, „СИРИУС ТЕХНИКС“ ООД и „СИРИУС ЛОГИСТИКС“ ЕООД, резултатите от които са обективирани в съставените протоколи, приобщени с ревизионната преписка.

Извършена е насрещна проверка и на физически лица, за които от част от доставчиците са представени граждански договори, описани в РД.

За резултатите от ревизията в срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р- 22220320002670-092-001/03.11.2020 г., срещу констатациите на който не е подадено писмено възражение.

Ревизията е приключила с оспорения в настоящото производство РА № Р-22220320002670-091-001/06.01.2021 г., издаден от И. М. Р. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Б. М. Я., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

С РА на дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 242 374,12 лв. и лихви за забава в размер на 21 994,42 лв. Същите произтичат от извършени корекции на декларирания резултат за всички периоди в обхвата на ревизията вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 ЗДДС по фактури от доставчиците „ГРЕКО ПРОДУКТС“ ЕООД, „СТУДИО ДИЗАЙН МД“ ЕООД, „ПАФТИ“ ЕООД, „ВАНРУМ“ ЕООД и „СИРИУС ТЕХНИКС“ ООД. Данъчното предимство е отречено от органите по приходите поради липса на реално осъществени доставки, който извод е формиран след анализ на събраните в хода на ревизията доказателства.

Във връзка с констатирана очевидна фактическа грешка и на основание чл. 133, ал. 3 ДОПК е последвало издаването на РА № П-22221121017830-003-001/26.01.2021 г. за поправка на ревизионен акт, срещу който не е подадена жалба. Поправката касае неотразени в Таблица 1 платени задължения, декларирани от дружеството със справка-декларация за м. 02.2020 г. в размер на 7 152,36 лв., за м. 03.2020 г. в размер на 8 423,46 лв., за м. 04.2020 г. в размер на 3 202,94 лв. След преизчисленията в Таблица 1 на акта за поправка са коригирани размерите на дължимия ДДС за довносяне, ведно със съответните лихви за забава за периодите м. 02, м. 03 и м.04.2020 г., респ. в Таблица 3 са отразени общо дължимите ДДС за довносяне и лихви. Определените с акта за поправка задължения за внасяне са общо в размер на 215 307,96 лв., в т.ч. за ДДС в размер на 223 595,36 лв. и лихви за забава в размер на 21 712,60 лв.

С акта за поправка не са коригирани установените с основния РА задължения за ревизираните периоди. Същият не е оспорен заедно с поправения РА или самостоятелно, поради което извършената с него поправка не е била предмет на самостоятелно разглеждане от административната инстанция, а е преценена при произнасянето по законосъобразността на РА. В тази връзка е постановеното от директора на Дирекция "ОДОП" - С. Решение № 1024/05.07.2021 г., с което решаващият орган е приел жалбата на оспорващото дружество в една част за основателна – досежно отказано данъчно предимство в общ размер на 204 390,98 лв. и начислени лихви от 19 166,37 лв. по фактурите, издадени от „ГРЕКО ПРОДУКТС“

ЕООД (за м. 08 и м.09.2019 г.), „ПАФТИ“ ЕООД (за м.10, м.11 и м.12.2019 г., м.03, м.04 и м.05.2020 г.) и „СИРИУС ТЕХНИКС“ ООД (за м. 12.2019 г.), както и по част от фактурите от „ВАНРУМ“ ЕООД (по фактура № 136/02.01.2020 г., фактура № 140/10.01.2020 г., фактура № 145/21.01.2020 г. за извършени услуги за проучване и изготвяне на оферти, фактура № 152/23.01.2020 г., фактура № 155/24.01.2020 г. за услуга по инспекция на персонал, фактура № 178/04.02.2020 г., фактура № 192/24.02.2020 г., фактура № 3/06.03.2020 г., фактура № 22/17.04.2020 г., фактура № 39/15.05.2020 г. за услуги по изработка на софтуер и обучение).

В останалата част оспорването срещу РА е отхвърлено с мотив, че констатациите и заключенията на ревизиращите органи досежно фактурите, издадени от „СТУДИО ДИЗАЙН МД“ ЕООД (№385/25.11.2019 г. и № 313/20.09.2019 г.) и част от фактурите, издадени от „ВАНРУМ“ ЕООД (№ 132/31.12.2019 г., 45/21.05.2020 г. и № 53/28.05.2020 г.) са правилни, обосновани и законосъобразни.

Като краен резултат решаващият орган е отменил РА, поправен с РАПРА, в частта на установения резултат по ЗДДС за данъчни периоди м. 08.2019 г., м. 09.2019 г., м.01.2020 г., м.02.2020 г., м. 03.2020 г. и м. 04.2020 г., ведно със съответните лихви. Съответно е изменил акта, като: установения с РА резултат по ЗДДС за периода м.10.2019 г. ДДС за внасяне в размер на 35 040,57 лв. е определил на 5 115,17 лв. ведно със съответните лихви, установения резултат за м.11.2019 г. ДДС за внасяне в размер на 34 573,92 лв. е определил в размер 5 480,32 лв. ведно със съответните лихви, установения резултат за м.12.2019 г. ДДС за внасяне в размер на 28 776,11 лв. е определил в размер на 10 398,11 лв. ведно със съответните лихви, установения резултат за м.05.2020 г. ДДС за внасяне в размер на 39 621,78 лв. е определил в размер на 9 049,98 лв. ведно със съответните лихви. Или общо потвърдени са установените с РА задължения по ЗДДС в размер на 14 516,40 лв. и лихви в размер на 2 546,23 лв., представляващи сумата на обжалваемия материален интерес по настоящото дело.

Решение № 1024/05.07.2021 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ - С. е връчено по електронен път на дружеството на 08.07.2021 г. (л. 28). Жалбата до съда е подадена чрез решаващия орган на 21.07.2021 г.

В съдебното производство като доказателства по делото са приети представените с административната преписка писмени документи и електронен носител.

Проведена е съдебно-счетоводна експертиза, изготвена от вещото лице Ю. Я., която е проследила процесните фактури от „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД и „ВАНРУМ“ ЕООД, съпътстващите ги документи (намиращи се в папки-приложения № 1, 2 и 6 от делото), извършените плащания по тях, направените счетоводни записвания при получателя, счетоводното им отразяване при доставчиците, като с оглед приетите по делото доказателства е отговорила на поставените от жалбоподателя въпроси. Изводите на вещото лице ще бъдат обсъдени и съобразени в съвкупност с останалите доказателства по делото.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата е подадена срещу годен за обжалване административен акт, от процесуално легитимирано лице и в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, с оглед на което е процесуално допустима.

Разгледана по същество е основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваването 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.

Обжалваният акт е издаден от органи по приходите, разполагащи с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В случая видно от ЗВР № Р-22220320002670-020-001/12.05.2020 г. (л. 31) ревизията на дружеството – жалбоподател е възложена от И. Р. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора па ТД па НАП С. (л. 29-30). РА е издаден от органът, възложил ревизията и ръководителят на ревизията – Б. Я., т. е. от лица, разполагащи с материална компетентност съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК. Към административната преписка са приложени и доказателства за квалифициран електронен подпис на длъжностните лица.

Спазени са изискванията за форма и съдържание на издадените от органите по приходите ЗВР, РД и РА - съответно по чл. 113, ал. 1, чл. 117, ал. 1 и чл. 120, ал. 1 ДОПК. Всички актове са надлежно връчвани на ревизираното лице, което е могло да се запознае със съдържанието им и да защити правата си.

Не се констатира съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необоснованост на РА. В хода на ревизионното производство доказателствата са събирани по предвидени в ДОПК способности. На основание чл. 37, ал. 3 ДОПК на ревизираното дружество е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице, по което от дружеството са представени писмени доказателства, подробно описани в РД. На основание чл. 45 ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица, издали процесните фактури. Съставени са съответните протоколи.

По материалната законосъобразност на РА, преценката на която е ограничена само до издадените от „СТУДИО ДИЗАЙН МД“ ЕООД фактури (№ 385/25.11.2019 г. и № 313/20.09.2019 г.) и част от фактурите, издадени от ВАНРУМ“ ЕООД (№ 132/31.12.2019 г., № 45/21.05.2020 г. и № 53/28.05.2020 г.):

По отношение на издадените от „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД две фактури - № 385/25.11.2019 г. и № 313/20.09.2019 г., с предмет „изработка на рекламни материали“ и „групово обучение на персонала и физическа подготовка“ (налични са по делото в папка-приложение № 1 и № 2):

При извършената на доставчика насрещна проверка същият е представил проверяваните фактури, договори, приемо-предавателни протоколи, банкови извлечения, хронология на сметки 411, 4532 и 703 за извършеното осчетоводяване на фактурите, оборотни ведомости, граждански договори, доказателства за предходен доставчик. Въз основа на тях органите по приходите са установили, че с договор от 13.11.2019 г. „ГЛОБАЛ ПРОТЕКШЪН“ ЕООД е възложило на „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД изработка на рекламни материали - химикалки с лого, рекламни тефтери и календари, при възнаграждение в размер на 28 590,00 лв. без ДДС. Представени са граждански договори за извършване на работа с личен труд с Г. И. Г. и И. Н. Д., наети на длъжност графичен дизайнер. Във връзка с изпълнение на договора е представен протокол от 25.11.2019 г., фактура № 385 от 25.11.2019 г. с данъчна основа 28 590,00 лв. и ДДС 5 718,00 лв., както и фактура № 1917/22.11.2019 г. от предходен доставчик „БРЕИНС И“ ЕООД с данъчна основа от 6 840,00 лв. и приемо-предавателен протокол от 22.11.2019 г. към нея за изработени рекламни материали.

С друг договор от 25.04.2019 г. ревизираното дружество е възложило на същия доставчик извършване на обучение и физическа подготовка на охранителен персонал. Конкретно съгласно чл. 1 от договора „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД се е задължило да извърши обучение и физическа подготовка на охранителен персонал, а именно: детайлно проучване и анализиране на възможностите за оптимизиране и осигуряване на адекватно планиране на целия процес и на физическата подготовка и препоръки за промени на действащите процедури. Договорено е вознаграждение от 142,00 лв. без ДДС на обучаващ се. За изпълненото на договора е представен протокол от 20.09.2019 г. и фактура № 313/20.09.2019 г. с данъчна основа от 11 502,00 лв. и ДДС от 2 300,40 лв. Като доказателство за лицата, извършили обучението са представени граждански договори с А. А. С. и Б. И. Р., наети на длъжност „инструктор“.

В хода на ревизията са извършени насрещни проверки на лицата, наети от „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД по граждански договори. Изготвените ИПДПОЗЛ до А. С., Б. И. Р. и И. Н. Д. са връчени чрез прилагане към досието по реда на чл. 32 ДОПК поради неоткриване на постоянен и настоящ адрес. Искането до Г. И. Г. е връчено лично, но от лицето не били представени документи и обяснения. От служебни справки в базата данни на НАП е констатирано, че А. С., Б. И. Р., Г. Г. и И. Д. са били назначени по трудов договор в предходни периоди на длъжност работник в строителството, товаро-разтоварач и други нискоквалифицирани длъжности, които според приходната администрация не съответстват на вписаните в гражданските договори.

Констатирано е, че от „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД не са представени приемо-предавателни протоколи за приемане на извършеното от наетите лица и доказателства за изплатено вознаграждение по гражданските договори, както и данни за обект, от който извършва дейността си, водена кореспонденция с ревизираното дружество, място и време на извършване на фактурираните услуги, използвани технически ресурси и извършени разходи, договор с предходния доставчик „БРЕИНС И“ ЕООД, доказателства за плащане към същия. В обобщение органите по приходите са заключили, че фактурите от „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД не отразяват реално извършени доставки и по същите, на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 ЗДДС, е отказано правото на приспадане на данъчен кредит за м. 10 и м. 11.2019 г. общо в размер на 8 018.40 лв.

По отношение на издадените от „ВАНРУМ“ ЕООД три броя фактури - № 132/31.12.2019 г. № 45/21.05.2020 г. и № 53/28.05.2020 г. с предмет „изработка на рекламни материали“, услуги по „обучение и физическа подготовка на персонала“ на ревизираното лице:

При извършените две насрещни проверки от доставчика са представени процесните фактури, договор за възлагане на обучение и физическа подготовка от 04.05.2020 г., протоколи за приемане на извършените услуги, хронология на сметки 411 Клиенти, 4532 Начислен ДДС, 703 Приходи от продажба на услуги, 421 Персонал, оборотни ведомости, платежна ведомост, декларация от дружеството, договор от 22.11.2019 г. за изработка на рекламни материали, банкови извлечения. При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че в периода, в който са издадени фактурите „ВАНРУМ“ ЕООД има регистриран един трудов договор с лице на „длъжност програмист софтуерни приложения“.

От своя страна, от ревизираното лице са представени списъци на служителите,

положили изпит по физическа подготовка с подпис на същите, възлагателно писмо от 04.05.2020 г. до „ВАНРУМ“ ЕООД за провеждане на обучението на общо 164 служители в периода от 14.05.2020 г. - 28.05.2020 г., отговор - потвърждение от „ВАНРУМ“ ЕООД, утвърдена от ревизираното дружество методика за обучение и контрол на служителите.

Въз основа на представените в хода на ревизията документи е установено, че с договор от 05.05.2020 г. ревизираното дружество е възложило на „ВАНРУМ“ ЕООД да извърши обучение и физическа подготовка на охранителен персонал, а именно: детайлно проучване и анализиране на възможностите за оптимизиране и осигуряване на адекватно планиране на целия процес и др. Във връзка с този договор ревизиращите са констатирани, че не били представени доказателства от кое лице е извършено обучението на персонала и фактическата подготовка.

С друг договор от 22.11.2019 г. „ВАНРУМ“ ЕООД (предишно наименование „КАНДИ ВЛ“ ЕООД) е следвало да изработи рекламни каталози по определени параметри, във връзка с което е представена фактура на предходен доставчик „ФЛОР ЕНТЪРПРАЙСИС“ ЕООД с предмет рекламни каталози. Страните са уговорили, че транспортът е за сметка на възложителя. Констатирано е, че не са представени доказателства за място на съхранение на стоките до предаването им на получателя, дата на предаване, начин на транспортиране, договор и доказателства за плащане с предходен доставчик. Представен е приемо-предавателен протокол от 31.12.2019 г., както и снимков материал на каталози. Представена е фактура № 1376/27.12.2019 г. от предходен доставчик „ФЛОР ЕНТЪРПРАЙСИС“ ЕООД с приложени заявка до него от 27.11.2019 г. и приемо-предавателен протокол от 30.12.2019 г. Фактурата е без начислен ДДС на основание чл. 113, ал. 9 ЗДДС и е със стойност от 7 680.00 лв.

От базата данни на НАП е установено, че предходният доставчик „ФЛОР ЕНТЪРПРАЙСИС“ ЕООД няма назначени лица по трудови и извънтрудови правоотношения, няма деклариран и внасяни осигурителни вноски. Дружеството е регистрирано на 13.01.2014 г. с капитал от 2,00 лв., не е регистрирано по ЗДДС и има деклариран задължения за корпоративен данък, които не били внасяни. Няма данни за притежавани активи и обекти. Констатирано е, че „ФЛОР ЕНТЪРПРАЙСИС“ ЕООД има сключен договор за финансово обслужване с другият спорен доставчик „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД, според който последното използва своя собствена банкова сметка за получаване на плащания от клиенти на „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД.

Обобщено е, че „ВАНРУМ“ ЕООД, така и соченият преходен доставчик „ФЛОР ЕНТЪРПРАЙСИС“ ЕООД, не притежават необходимата кадрова и техническа обезпеченост за изработка на рекламни каталози, което сочи, че фактурите от „ВАНРУМ“ ЕООД не удостоверяват безспорно извършени доставки към „ГЛОБАЛ ПРОТЕКШЪН“ ЕООД.

При тези обуславящи данъчното предимство установявания на органите по приходите съдът отбелязва следните принципни положения:

Нормата на чл. 12, ал. 1 ЗДДС посочва, че облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 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. Съгласно чл. 9 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС

определя данъчния кредит като 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. Предпоставка за възникне на данъчното предимство е наличието на реално осъществена облагаема доставка. Това следва от нормативното правило на чл. 69 ЗДДС, според което регистрирано по ЗДДС лице има право да приспадне като данъчен кредит данъкът за получени от него облагаеми доставки на стоки или услуги, когато използва същите за осъществяване на облагаеми доставки и когато притежава за получените доставки данъчен документ /А.: чл. 71 ЗДДС/ с изискуемите от закона реквизити, като въведените изисквания за възникване право на приспадане на данъчен кредит са по отношение на конкретната доставка, по която е претендирано това право. При наличие на облагаема доставка на стока, съответно на услуга, осъществена от регистрирано по този закон лице, която стока, съответно услуга се използва от получателя за осъществяване на други облагаеми доставки са налице условията на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС за приспадане на данъчен кредит по тази доставка.

Съгласно националното законодателство и константната практика на Съда на Европейския съюз /СЕС/ по тълкуването на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. От приетото по т. 33 от Решение от 6 декември 2012 г. на СЕС по дело С-285/11, следва, че по принцип правото на приспадане не би могло да бъде отказано, ако се установи, че доставките на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани от получателя за целите на неговите облагаеми сделки. Съобразно направеното тълкуване на нормите на Директива 2006/112/ЕО от СЕС преценката за наличие на условията за признаване на правото на данъчен кредит /реално ли са осъществени доставките и използван ли е техният предмет в извършваната от лицето дейност/ се осъществява от националната юрисдикция съобразно правилата за доказване по националното право и въз основа на съвкупна преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото /аргумент от т. 31 и т. 32 от Решение на СЕС по дело С- 285/11/.

В този аспект, 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 приспадане на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при условията на пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл. 68 и чл. 69 ЗДДС и отсъствие на пречки по чл. 70 с.з., които препятстват упражняването на това право.

При липсата на нормативна уредба, която да изисква наличието на конкретен вид документи за доказване на относимите в тази насока факти и обстоятелства, определящ за преценката дали са изпълнени законовите изисквания за упражняването на това право е съвкупният анализ на всички събрани по делото доказателства. В преобладаващата си част и в съответствие със спецификата на търговската дейност те са частни документи, чиято доказателствена сила по аргумент от чл. 180 ГПК не обвързва съда да приеме съдържанието им за вярно. То следва да се цени с оглед останалите относими доказателства, като се съобразят корелацията или

противоречията в тях.

Еднопосочна е съдебната практика, че само по себе си издаването на фактури и надлежното им счетоводно отразяване не са достатъчни да обосноват убедителен извод, че спорните доставки са действително осъществени.

Същевременно в своите тълкувателно приложими решения СЕС многократно е подчертавал, че не е допустима национална практика, с която се отказва претендираното данъчно предимство само въз основа на нередности при доставчика. Така в практиката си Върховният административен съд приема, че за да възникне и да се упражни законосъобразно правото на данъчен кредит, е необходимо по безспорен начин да се установи, че стоката фактически е предадена от доставчика на получателя и/или услугата е действително извършена – чл. 6, ал. 1, чл. 9, ал. 1 във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 25, ал. 2 ЗДДС. Касае за материално право в полза на получателя по фактурираните доставки, поради което негова е доказателствената тежест да установи реалното изпълнение на спорните доставки.

Наред с това, обезпечеността на доставчиците – материално-техническа и кадрова не е предпоставка за правото на данъчен кредит и в този смисъл е и съдебната практика на СЕС – решение по дело С-324/11 (Gabor Toth), решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11 (Maňageben kft и P. D.) и решение С-18/13 ("М. П."), възприета и в практиката на ВАС, която приема, че липсата на обезпеченост на доставчика не може да рефлектира върху правото на данъчен кредит за получателя по доставките, освен ако приходната администрация или съда не установят, че е налице данъчна измама с участието и/или със знанието на получателя по доставките. В този смисъл, за да бъде доказана реалност на доставките по процесните фактури, следва да бъде установен факта на предаването на стоката от доставчика на получателя. Без значение за реалността на доставките е разполагали ли са доставчиците с материално-техническа и кадрова обезпеченост за извършване на същите, какъв е произхода на стоката, къде е била съхранявана същата.

В разрез с изложените принципни положения в случая приходната администрация необосновано е приела, че неустановената кадрова обезпеченост на доставчиците „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД и „ВАНРУМ“ ЕООД е достатъчно основание да се откаже данъчно предимство на получателя по спорните 5 броя фактури с предмет рекламни и обучителни услуги.

За установяване на получените от „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД и „ВАНРУМ“ ЕООД услуги с предмет групово обучение на персонала и физическа подготовка, наред с представените в хода на ревизията документи, при административното обжалване са приложени от жалбоподателя допълнителни такива, които са обсъдени в решението на директор на Дирекция „ОДОП“ - С., но въпреки това е прието, че те не установяват реалност на доставката. От тях, включително и от допуснатата по делото ССчЕ, съдът намира, че се доказва по безспорен начин реалното изпълнение на извършените услуги.

Към спорните фактури - № 313/20.09.2019 г. от „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД, № 45/21.05.2020 г. и № 53/28.05.2020 г. от „ВАНРУМ“ ЕООД, са налични съпътстващи документи, а именно договори, приемо-предавателен протоколи, възлагателни писма до изпълнителите „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД и „ВАНРУМ“ ЕООД за провеждане на тактическо обучение и физическа подготовка на конкретно посочен брой служители в периода от 10.09.2019 г. до 19.09.2019 г. по фактурата от „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД и в две групи в периода 14.05.2020 г. – 28.05.2020 г. по

фактурите от „ВАНРУМ“ ЕООД. Приложени са и отговори от страна на дружествата-доставчици за утвърждаване на графичите за провеждане на обученията, утвърдени от възложителя „ГЛОБАЛ ПРОТЕКШЪН“ ЕООД методика за обучение и контрол на служители по физическа подготовка, списък на служителите, присъствали на проведените обучения на съответните дати, с положени подписи от страна на същите, граждански договори с физическите лица, наети като инструктори по физическа подготовка. Актовете за приемане установяват съгласие на страните за обективното наличие на договорените по вид и обем дейности и тяхното приемане от възложителя. Като частни документи протоколите не са оспорени от процесуалния представител на приходната администрация по реда на чл. 193 ГПК във връзка с чл. 144 АПК и § 2 от ДР на ДОПК за тяхната автентичност, поради което съдът намира, че с тях се доказва реалността на спорните доставки. Изводът на органите по приходите за липса на съответната обезпеченост у прекия доставчик е ирелевантен за резултата по делото, предвид доказаното изпълнение на дейностите. Издадените фактури, отговарят на изискванията на чл. 114 ЗДДС и чл. 7 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 процесните фактури е осъществено плащане от страна на ревизираното дружество, съгласно установеното от ССЧЕ. Ревизираният 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 продажби на 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. В случая тези обстоятелства са потвърдени от ССЧЕ. Безспорно е установена и ресурсната обезпеченост на дружествата-доставчици, за което са представени граждански договори с подизпълнители, физически лица – инструктори. Обученията са извършени в съответствие с представените методики за обучение на „ГЛОБАЛ ПРОТЕКШЪН“ ЕООД. Обстоятелствата, че отсъстват доказателства за изплатените им възнаграждения във връзка с работата, съдът намира за недостатъчни да отрекат данъчното предимство предвид многобройните други доказателства за извършване на услугите. С оглед характера и вида на възложените дейности по обучение и физическа подготовка друго не следва и от установената от органите по приходите липса на изготвени от инструкторите становища, анализи и

препоръки в резултат на проведеното обучение. Що се отнася до това, че в приложените списъци и водена кореспонденция не фигурирали имената на инструкторите, които „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД е осигурило, то това не води автоматично до извод за липса на реалност на доставката. Списъците удостоверяват поименно кои служителите са преминали обучението, а комуникацията между страните по договора цели да установи параметрите на обучените. В този смисъл никой от тези документи не е необходимо да съдържа имената на инструкторите. Следва да бъде добавено, че извършените от доставчиците услуги са пряко свързани с упражняваната независима икономическа дейност на ревизираното лице. Обучението на служителите е във връзка с основната дейност на дружеството съгласно издадения му Лиценз за извършване на частна охранителна дейност и включва както първоначално обучение, така и опреснителни курсове съгласно утвърдената методика

Идентичен извод за реалност на доставката следва и по отношение на фактурите от „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД и „ВАНРУМ“ ЕООД с предмет изработка на рекламни материали. Съдът констатира, че фактурите са издадени във връзка със сключени между ревизираното дружество и изброените дружества-доставчици договори за услуга – изработка на рекламни материали с логото на възложителя, описани по вид и количество в договора от 13.11.2019 г. със „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД и в договора от 22.11.2019 г. с „ВАНРУМ“ ЕООД. За приемане на съответните услуги са приложени приемо-предавателни протоколи, които не са оспорени от приходната администрация. Същите удостоверяват изработените за възложителя рекламни материали по видове, количество и единична цена, които съответстват на вписванията в процесните фактури, за които на жалбоподателя е отказан данъчен кредит. За доставката от „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД са приложени и снимки на работни календари, тефтери за 2019 г. и химикалки с логото на „ГЛОБАЛ ПРОТЕКШЪН“ ЕООД. Представени са и фактура и приемо-предавателен протокол от предходен доставчик „БРЕЙНС И“ ЕООД за предаване на същите рекламни материали (химикалки, тефтери и календари), които са предмет на обследваната доставка от „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД. Органите по приходите са констатирани, че единичната цена на всеки от артикулите по фактурата от предходния доставчик е по-ниска от тази по фактурата от прекия доставчик, но следва да се има предвид, че в случая не става въпрос за превъзлагане, респ. и префактуриране на една и съща услуга. Двете доставки – пряката и предходната на практика са различни, т.к. договорът със „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД е за т.нар „брандиране“ с цел популяризиране и реклама на дейността на дружеството, което пък идва да покаже, че получените услуги са необходими за осъществяване на икономическата дейност на дружеството. Поради това не може да бъде споделено заключението на приходната администрация за липса на реалност, което е направено единствено въз основа на индиции. Друго не следва и от установяването, че транспортът е за сметка на ревизираното лице, т.к. е доказано със съответните документи, че оспорващото дружество ползва наети от „СИРИУС ЛОГИСТИКС“ ООД товарни и леки автомобили, подробно описани в приложението към сключения от страните договора за наем от 01.03.2019 г., също приложен още в хода на ревизията.

Видно от приетото по делото заключение на ССЧЕ, издадените фактури отговарят на изискванията на чл. 114, ал. 1 ЗДДС и чл. 6, ал. 1 ЗСч. Въз основа на представените от

дружествата-доставчици документи – банкови извлечения за извършени разплащания, хронология на счетоводни сметки 411 Клиенти, 4532 Начислен данък, 703 Приходи от продажби, оборотни ведомости и др., вещото лице е установило, че процесните фактури са намерили отражение в счетоводствата на доставчиците, доставките са отнесени като приходи от продажби на услуги, ДДС е начислен като задължение към бюджета. В заключението са описани направените в тази връзка счетоводните операции.

На практика органите по приходите са се позовали на липса на кадрова обезпеченост на доставчиците, но видно от приложените по делото доказателства за изпълнение на доставките „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД е използвало като подизпълнители физически лица, наети по граждански договори, а другият доставчик е представил фактура и съпътстващи документи от предходен доставчик „ФЛОР ЕНТЪРПРАЙСИС“ ЕООД. 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 съобразява, че дори да се установи отсъствие на материален и персонален потенциал у доставчика за извършване на облагаемата доставка на услуга, то това е индичия за несъществуваща доставка, но не е достатъчно за дисквалифициране на правото на данъчен кредит съгласно посоченото в т. 46 - 53 от Решението на СЕС по дело С-324/11, според което, когато "доставката не е извършена между посочените във фактурите страни, проверката дали самият издател на фактурата е осъществил въпросната сделка е предпоставена от наличието на конкретни улики за наличието на измама, предоставени от данъчния орган". Това разбиране е застъпено и в решението по дело С-18/13, в което СЕС подчертава, че "само по себе си, за да се откаже признаване на правото на приспадане, не е достатъчно да липсва материална и персонална обезпеченост на доставчика или негов подизпълнител, нито разходите за услугата в счетоводната им документация да са неоправдавани или в някои документи да липсват подписи на посочените като доставчици лица.". В случая констатации, че задълженото лице е участвало в данъчна измама или е имало знанието за такава, не се съдържат в ревизионния акт. 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 ДОПК.

В обобщение, налага се положителен отговор на спорния по делото въпрос за наличие на право на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, вр. чл. 6 и чл. 9 ЗДДС, обуславящ незаконосъобразност на установените с РА задължения по ЗДДС, произтичащи от отказано право на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя по фактури с № №: 313/20.09.2019 г., 385/25.11.2019г., 132/31.12.2019 г., 45/21.05.2020 г. и 53/28.05.2020 г., издадени от „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД и „ВАНРУМ“ ЕООД.

При този изход на спора и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК следва да бъде уважено своевременно заявеното от процесуалния представител на жалбоподателя искане за разноси и такива да му се присъдят в доказани с разходо-оправдателни документи размер от 750 лв., формиран от сбора на заплатената по сметка на съда държавна такса и възнаграждение за вещото лице по проведената ССЧЕ.

По изложените съображения и на основание чл. 160 и чл. 161, ал. 1 ДОПК,

Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав,

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22220320002670-091-001/06.01.2021г., поправен с РА № П-22221121017830-003-001/26.01.2021 г., издадени от И. М. Р. на длъжност началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при Териториална на Национална агенция за приходите - [населено място], възложил ревизията, и Б. М. Я. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, **в частта**, изменена с Решение № 1024/05.07.2021 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Национална агенция за приходите, **досежно** установените допълнителни задължения за данък върху добавената стойност общо в размер на 14 516,80 лв. и лихви за забава за данъчни периоди: м. 10.2019 г., м. 11.2019 г., м. 12.2019г. и м. 05.2020 г. по пет броя фактури, издадени от „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД и „ВАНРУМ“ ЕООД.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на „ГЛОБАЛ ПРОТЕКШЪН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], офис 319, ет. 3, представлявано от управителя Т. Б., разноски за настоящата инстанция в размер на 750,00 (седемстотин и петдесет) лева.

Решението подлежи на касационно обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните пред Върховния административен съд на Република България.

Препис от решението да се изпрати на страните по реда на чл. 137 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК.

СЪДИЯ: