

РЕШЕНИЕ

№ 3037

гр. София, 05.05.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 47 състав, в публично заседание на 05.04.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Катя Аспарухова

при участието на секретаря Евелина Пеева, като разгледа дело номер **7131** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл.156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма] ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място] [улица] срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ (РА) №Р-22002220000880-091-001/22.03.2021г., издаден от М. А. К. – орган, възложил ревизията, и А. Л. И. – ръководител на ревизията, потвърден с РЕШЕНИЕ №886 от 11.06.2021г. на Директора на дирекция „ОДОП“-НАП, с РА който са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в общ размер на 20 248,49лв. по доставките от [фирма], както следва: за данъчен период м.01., м.02,... м.05, м.06, м.07, м.08, м.09, м.10.2014г., м.01., м.03, м.04., м.05, м.07, м.08, м.11 и м.12.2015г., м.01,м.03,м.04,м.05, м.07, м.08,м.11 и м.12.2016г., м.01, м.04,м.05, м.06, м.08,м.09, м.11, м.12.2017г., м.03, м.04 и м.05.2018г., както и са начислени лихви за просрочие в размер на 7 251,98лв..

По изложените в жалбата съображения – се моли да се уважи същата. Твърди се, че е неправилна крайната констатация да не се признае право на данъчен кредит по доставки от [фирма]. На първо място се визира, че има съществени процесуални нарушения. Подчертава се, че ревизията е втора, като първоначално издадения РА е бил отменен и са дадени конкретни указания до органите по приходите, които не са изпълнени в частта да се установят правилно фактите. Визира се, че за този доставчик има признати доставки от негов доставчик - а именно в частта на потвърдения с решение №1657 от 01.10.2019г. на директора на ОДОП /л.25/- РА №Р-22221018003939-091-001 от 10.10.2019г. /- доставка с фактура №6 от 24.08.2017г.

и №231 от 13.11.2017г., издадени от [фирма] и [фирма] с твърдения в жалбата, че кореспондират с последващите доставки от [фирма] към РЛ по фактури №1496/08.08.2017г. и 17.08.2017г., както и №1512 от 28.11.2017г.. Оспорват се и конкретни изводи в решението и РА вкл. касателно неяснота по определяне на цените. Обобщено е, че РЛ не извършва самостоятелна дейност по сертифициране, а подпомага дейността на този орган в България, което е регламентирано със Споразумение от 02.01.2015г. и договор към същото от 04.01.2016г.. Съответно [фирма] също не извършва подобна сертифицираща дейност самостоятелно, а намира клиенти директно за сертифициращия орган О. Е. С. Г. и с това дружество са договорите на клиентите като немското дружество им плаща. Твърди се, че за тази дейност не се изискват специални познания или лицензии, а съответно [фирма] ползва офиса на РЛ и обмяната на информация по тази причина е лична, а не чрез писма или кореспонденция. Изложени са и конкретни възражения по всяка една фактура като се подчертава, че има договор, фактури, плащания, протокол за приемане на работата, поради което не може да се твърди, че има нереални доставки. Прави се извода, че [фирма] е осъществило дейността, за която е наето и доказателство за това са сключените впоследствие договори със сертифициращия орган. Анализира се съдебната национална и общностна практика, че за да се откаже право на данъчен кредит –следва РЛ да участва в измамни доставки, което конкретно се отрича. С оглед изложеното- се моли да се уважи жалбата.

В съдебно заседание жалбата се поддържа от адв.Б., която претендира и разноси по списък.

Ответната страна, чрез юрк.М.- оспорва жалбата и моли като неоснователна да се отхвърли. Претендира юрк.възнаграждение. Подчертава, че наличието на договор, фактура, осчетоводяването ѝ, приемо-предавателен протокол и плащане –не води до извода за наличие на реална доставка.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. ГРАД КАТО СЪОБРАЗИ СТАНОВИЩАТА НА СТРАНИТЕ, НАМЕРИ ЗА УСТАНОВЕНО СЛЕДНОТО:

Жалбата е в срок от адресат на акта, с правен интерес от оспорването на същия, поради което следва да се разгада по съществото ѝ.

По процедурата: със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22002220000880-020-001/13.02.2020г. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди м. 01.2014г., м. 02.2014г., от м. 05.2014 г. до м. 10.2014 г., м. 01.2015 г., от м. 03.2015 г. до м.05.2015г., м. 07.2015г., м. 08.2015 г., от м. 11.2015 г. до м. 01.2016 г., от м. 03.2016г. до м. 05.2016 г., м. 07.2016 г., м. 08.2016 г., от м. 11.2016 г. до м. 01.2017 г., от м. 04.2017 г. до м. 06.2017 г., м. 08.2017 г., м. 09.2017 г., м. 11.2017 г., м. 12.2017 г. и от м. 03.2018 г. до м. 05.2018г..

Първоначалната ЗВР е изменена със Заповед за възлагане /ЗИЗВР/ №Р-22002220000880-020-002/13.04.2020г.. Със ЗИЗВР

№Р-22002220000880-020-003/11.05.2020г. ревизионното производство е спряно на основание чл.34, ал.1, т.2 от ДОПК, а със Заповед №Р-22002220000880-023-001/10.07.2020г., е възобновено на основание чл. 35 от ДОПК. Със Заповед №Р-22002220000880-143-001/10.11.2020г. е определен краен срок за приключване на ревизията след възобновяването ѝ до 15.11.2020г..

Заповедите са издадени от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповеди

№РД-01-818/10.05.2019г. и №РД-01-128/18.02.2020г. на директора на ТД на НАП С., с изключение на Заповед №Р-22002220000880-023-001/10.07.2020г., която по силата на Заповед №РД-8422-559/01.07.2020г. на директора на ТД на НАП С., е издадена от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството му на заместник на М. А. К..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22002220000880-092-001/17.12.2020г., връчен по електронен път на 29.12.2020г. като подаденото възражение е прието за неоснователно.

Ревизията е приключила с РА №Р-22002220000880-091-001/22.03.2021г., издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и А. Л. И., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

Не е спорно, че на дружеството е извършена предходна ревизия за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 01.01.2014г. до 31.05.2018г., която е приключила с РА №Р-22221018003939-091-001/10.10.2019г., който е оспорен и в хода на административното обжалване, решаващият орган е приел, че ревизионният акт е постановен при неизяснена фактическа обстановка в оспорената част на установените резултати за ДДС за данъчните периоди м. 01/2014г., м. 02/2014г., от м. 05/2014г. до м. 10/2014г., м. 01/2015 г., от м. 03/2015 г. до м. 05/2015г., м. 07/2015г., м. 08/2015 г., от м. 11/2015 г. до м. 01/2016 г., от м. 03/2016г. до м. 05/2016 г., м. 07/2016 г., м. 08/2016 г., от м. 11/2016г. до м. 01/2017г., от м. 04/2017 г. до м. 06/2017г., м. 08/2017г., м. 09/2017 г., м. 11/2017г., м. 12/2017г. и от м. 03/2018 г. до м. 05/2018г.. Съответно с Решение №125/24.01.2020г. на директора на дирекция ОДОП С. РА е отменен в тази му част и административната преписка е върната за извършване на нова ревизия при спазване на дадените задължителни указания, поради което ревизията се явява повторна.

Посочено е, че процесуалните действия са описани в констативната част на ревизионния доклад, който по силата на чл.120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от ревизионния акт.

На основание чл.37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения (ИПДПОЗЛ) №Р-22002220000880-040-001/20.02.2020г, в отговор на което са представени доказателства.

На основание чл.37, ал. 5 и чл. 57 от ДОПК ревизиращият екип е изготвил и връчил искания за представяне на документи и писмени обяснения на трети лица, в т.ч.на А. П. К., М. М. Б. и Р. К. Ц.. В отговор са представени документи.

На основание чл.45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на [фирма], ЕИК[ЕИК], за резултатите от която е съставен Протокол за извършена насрещна проверка (ПИНП) №П-22221420039736-141-001/09.12.2020г..

В съответствие с чл. 7 от Регламент (ЕС) 904/2010 е изпратена молба за административно сътрудничество до данъчната/приходна администрация на Германия. Получен е отговор с референтен № VAT BG 032846 DE 200179 20201110 AF RI R.

Извършено е посещение на офиса на дружеството за преглед на оригинални първични счетоводни документи, което е документирано с Протокол №1271769/05.06.2020г..

С Протокол №Р-22002220000880-П.-001/11.11.2020г. са приобщени доказателствата,

събрани в хода на ревизионното производство, приключило с отменения РА №Р-22221018003939-091-001/10.10.2019г..

Извършени са проверки на данни в информационната система на НАП.

При ревизията е установено, че [фирма] е вписано в Търговския регистър на 13.01.2003г.. Съдружници са германското дружество O. AG с дялово участие от 4 500 лв. и А. К. с дялово участие от 500лв.. Според писмени данни, декларирани от управителя, дружеството е дъщерно на немския холдинг O. AG и е репрезентативно бюро на сертификационното дружество O. EuroCert G. за България, със седалище в [населено място]. През ревизираните периоди е извършвана дейност, свързана с намиране на клиенти за сертификационните услуги на O. AG, организиране на дейностите по одит на системи за управление на български клиенти, обработка на документи от одит и изпращането им на сертифициращият орган. Основен клиент е O. EuroCert G., с регистрационен номер за целите на ДДС в Германия DE171717882. Установени са данни за свързаност с българските дружества [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. За осъществяване на дейността търговецът стопанисва нает офис в [населено място], [улица]. Установено е, че наличният персонал се състои от 2 лица, назначени по трудови правоотношения на длъжности „организатор стопански дейности“ и „организатор маркетинг“. Направена е констатация, че дружеството няма регистриран ЕКАФП. По силата на договор от 02.08.2008г. счетоводното обслужване е поверено на [фирма].

В хода на ревизията не са констатирани основания за извършване на корекция на декларираната данъчна основа на извършените доставки и начисления данък.

По отношение на декларираните покупки и данъчния кредит е установено, че през ревизираните периоди [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 20 248,50 лв. по 76 фактури, издадени от [фирма], с които са документирани доставки на услуги.

При проверка, извършена в офиса на ревизираното дружество е представен на екран списък с фирми, съдържащ оперативен файл от подготвителната фаза на всеки клиент от началото на сертифицирането до края на процеса. Не е установена водена търговска кореспонденция. Дадени са устни обяснения от В. П. - служител на [фирма], считано от 11.05.2020г. и собственик на [фирма], по отношение избора на одитор, начинът на разплащане, отговорностите, изпълнението и отчитането на същия пред сертифициращия орган.

Посочено е, че доказателства за реално изпълнение предмета на договорите, сключени с [фирма], а именно - предоставяне на консултантски услуги, техническа и експертна помощ, административна дейност при обработка на документация от проведени одити на системи за управление според стандарти ISO 9001, ISO 14001, ISO 50001. BS OHSAS 18001, HACCP и други норми и стандарти, не са представени.

На ревизираното дружество е връчено ИПДПОЗЛ, с което са изисквани конкретни доказателства и писмени обяснения, касаещи спорните доставки, в т.ч. детайлна информация за дейностите, извършвани от дружеството и такива, за които са ползвани подизпълнители; справка за дружествата, използвани като подизпълнители по конкретни услуги, свързани с обработка на документи, подготовка за сертификация и одитиране; информация за начина на калкулиране на цената на услугата и нейните елементи към възложителя на услугата и към подизпълнителя и т.н. В отговор [фирма] е ангажирало спорните фактури; договорите, сключени с [фирма], в качеството му на подизпълнител за предоставяне на консултантски услуги,

техническа и експертна помощ, административна дейност; банкови извлечения за извършени плащания; справка за извършени дейности по организиране на одити; копия на протоколи за извършени дейности.

Прието е, че от анализа на ангажираните договори, сключени с [фирма] е показал, че в същите липсва ясен критерий за определяне цената на услугата. Доказателства за допълнително договаряне на такива (анекси) не са представени. От разгледаните конкретни примери е установено, че няма ясни параметри по отношение на количеството и стойността на извършените услуги, тяхното отчитане и заплащане.

Въз основа на информация, съдържаща се в списък с одитори, представен от [фирма], органите по приходите са изискали информация от част от лицата, посочени в тях, в т.ч. от управителя на ревизираното дружество. В резултат на получената от тях информация отново не са били установени параметрите на извършените дейности и начина на остойностяване на услугите. Представените протоколи за отчитане на дейности, са възприети като формални, без конкретизация на дейностите и нямащи характер на приемо-предавателни протоколи. При извършен анализ на плащанията по граждански договори към одиторите, в съпоставка с плащанията към [фирма] е констатирано, че през ревизираните периоди [фирма] е заплатило неколкократно по-малък размер за услугите, предоставени от одиторите, в сравнение с фактурираните и платени на [фирма] суми за административни и технически услуги. Установено е, че лицата, извършващи одити, са били наемани от [фирма] чрез партньорите [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

За установяване съществуването на законовите предпоставки за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит е извършена насрещна проверка на [фирма]. В отговор на връченото ИПДПОЗЛ доставчикът е ангажирал писмени обяснения; списък с издадените към [фирма] фактури; копия на спорните фактури, придружени от протоколи, които нямат характера на приемо-предавателни протоколи; банкови извлечения; договори, сключени с ревизираното лице и подизпълнители; регистри на счетоводни сметки. Отделно от това, органите по приходите са анализирали факти и обстоятелства по отношение на доставки и периоди, които имат пряко отношение за определяне задълженията по ЗДДС на [фирма], които са били установени в хода на ревизия на [фирма]. За целта са приобщили издадения РА №22221418003061-091-001/11.04.2019г. и са съобразили Решение №1657/01.10.2019 г. на директора на дирекция ОДОП С., постановено в резултат на административното оспорване на същия.

След анализ на всички събрани доказателства, органите по приходите са установили, че [фирма] не разполага с експертен персонал, необходим за извършване на дейности по консултиране, одитиране и превод на английски език, респ. не доказва кадрова обезпеченост за осъществяване на фактурираните от него доставки. Доколкото се твърди, че част от фактурираните доставки са осъществени от предходни доставчици, за последните е установено, че също не разполагат с кадрова обезпеченост. В тази връзка не са установени достоверни данни и доказателства за лицата, които са извършили конкретните дейности. Не са ангажирани документи, удостоверяващи дейностите, извършени от служители на [фирма], клиентите, намерени за O. EuroCert G. и в какво се изразяват техническите и административни услуги. Няма доказателства за приемане и предаване на фактурираните услуги и данни как е формирана цената на последните.

Въз основа на установените факти и обстоятелства е заключено, че зад фактурираните

от страна на [фирма] доставки към ревизираното лице, не стоят реални стопански операции вкл. и защото прекият доставчик няма собствен и/или нает офис, а изпълнява дейностите си в офиса на възложителя [фирма].

С оглед изложеното и формирания извод за липса на реални доставки на услуги, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 9 от ЗДДС на ревизираното дружество е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 20 248,49 лв. по всички фактури, издадени от [фирма].

Вследствие извършените корекции на декларираните резултати по ЗДДС и на основание чл. 175 от ДОПК и чл. 1 от Закона за лихвите, данъците, таксите и други подобни държавни вземания (ЗЛДТДПДВ) за ревизираните периоди са начислени лихви в общ размер на 7 251,98 лв. .

Жалбоподателят е оспорил РА като ответникът с решение №886 от 11.06.2021г. е потвърдил същия. Посочил е, че правопораждащият факт за възникване и упражняване на данъчен кредит безспорно е предпоставен от реалното извършване на доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС, а установяването на обстоятелството дали доставките, във връзка с които се претендира данъчен кредит са реално осъществени, е главен предмет на доказване в производствата по установяване на правата и задълженията, произтичащи от ЗДДС.

Визирано е, че по смисъла на чл.9, ал. 1 от ЗДДС доставката на услуга е всяко извършване на услуга. За установяването на реалността на такъв вид доставка следва да съществуват категорични доказателства не само за резултатите, но и за основанията за сключване на договорите, икономическата изгода, намерението на страните, знанието на определени факти, включително относно техническия, кадрови и технологичен потенциал на изпълнителя да осъществи съответните дейности с гаранциите за дължимата при изпълнението грижа. Не на последно място е необходимо установяването на доказателства за престирането на договорения резултат, а именно – предаването и заплащането на същия. При всички случаи, независимо дали се касае за доставка на стоки и/или услуги, доказателствената тежест е на лицето, което черпи благоприятни за себе си правни последици, а в случая – право на приспадане на данъчен кредит. Свидетелства за реално осъществените сделки следва да съществуват не само при ревизирания субект, който в качеството си на купувач ще се възползва от правото на приспадане на данъчен кредит, но и при неговия контрагент, който е страна по сделките и в общия случай е реализирал икономическа изгода от същите.

Посочено е, че в конкретния случай, за удостоверяване реалността на доставките по процесните фактури от страна на [фирма] и прекия му доставчик [фирма] са представени сключените

договори, които имат за предмет извършване на консултантски услуги, техническа и експертна помощ, административна дейност при обработка на документация от проведени одити на системи за управление и разработване на системи за управление според стандарти ISO 9001, ISO 14001, ISO 50001, BS OHSAS 18001, HACCP и други норми и стандарти. Видно от съдържанието на ангажираните документи, между страните са уговорени изключително бланкетни условия. Конкретни параметри и изисквания по отношение на извършваните дейности по отношение на обем, срок, контрагенти, период на отчитане, възможности за превъзлагане и т.н., не са заложиени. Независимо от това, обаче, е договорено, че *„стойността на изпълнението на дейностите по договора се определя при всяко конкретно плащане, според обема на изпълнените услуги“*.

Ответникът е посочил е абсолютно идентични са клаузите и в договорите, сключени от [фирма] със сочените за негови подизпълнители [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Никаква конкретика по отношение на фактурираните дейности не се съдържа и в издадените към ревизирания субект фактури и приложените към тях протоколи за отчитане на дейностите.

Подчертано е, че не са ангажирани доказателства за конкретните лица, извършили консултантски, административни, технически и експертни услуги, преводи на документация на английски и т.н.. Видно от справките за актуално състояние на трудовите договори на прекия доставчик и сочените от него предходни доставчици се установява, че дружествата или не са разполагали с никакъв персонал или разполагаемият такъв е бил назначаван кратковременно на длъжности, свързани основно със строителство. Дори да се приеме, че прекият и/или част от сочените за предходни доставчици са притежавали някаква кадрова обезпеченост и/или че услугите са извършвани с личен труд на съответните управители на дружествата, то липсват каквито и да било доказателства за техния образователен и професионален ценз, необходим за изпълнение на поставените задачи и спазване изискванията на прилаганите стандарти. Анализът на доказателствата, събрани при извършената насрещна проверка на [фирма], включително приобщените такива от други контролни производства, не удостоверяват по категоричен начин възможността на дружеството да изпълни фактурираните

доставки. От същите не се установява кой е действителният изпълнител на предоставените услуги, какъв обем работа е извършена и отчетена и т.н. От събраните документи не може да се установи по какъв начин е формирана цената на услугите, фактурирани от [фирма]. В хода на ревизията не е предоставена и информация за направените от изпълнителя разходи при изпълнение на поставените задачи. В този смисъл и представените доказателства за извършени плащания по банков път сами по себе си не могат да обосноват реалността на доставките, доколкото възникването на данъчното събитие е предпоставено от съществуването на условията за това.

Посочено е, че в действителност - наличието или липсата на материален, кадрови и технически ресурс при доставчика няма пряко отношение към правото на приспадане на данъчен кредит на ревизираното дружество. Изложеното, обаче, е индикация за наличие на документи с невярно съдържание и некоректно отразяване на стопанските операции, което е нарушение на **Закона за счетоводството**. В тази връзка следва да се посочи, че предприятията осъществяват своето счетоводство на основата на документалната обосновааност на стопанските операции, като спазват изискванията за съставянето на документите съгласно действащото законодателство, а лицата, които съставят и подписват счетоводните документи, носят отговорност за достоверността на информацията, съдържаща се в тях. Т.е. всяко данъчно задължено лице следва да бъде гарант, че информацията, съдържаща се в издадения от него документ отразява точно действителна стопанска операция. Фактурата е един от основните носители на счетоводна информация и се класифицира като първичен счетоводен документ, с който доставчикът документира продажбата на суровини, материали, стоки, продукти, активи или услуги към получателя. Тя е и основният документ, който поражда облагаем приход за нейния издател – пряко по ЗКПО или косвено по ЗДДС. Доказателствената сила на фактурата обаче се определя в зависимост от това доколко тя съответства на останалите събрани в хода на ревизионното производство документи. Наличието само на издадени фактури и непредставянето на съпътстващи реалните доставки документи и доказателства, обосноваано водят до изводи за недобросъвестно поведение от страна на участниците в сделките. Притежанието на фактура само по себе си не е

достатъчно, за да се счита за доказано отразеното в нея обстоятелство. В случая липсва нужната конкретна информация за фактическото изпълнение на доставките, с която и двете страни – ревизираното лице и неговия доставчик би следвало да разполагат, а това обосновано е формирало извод за липса на реално осъществени доставки.

Направено е заключението от ответника, че жалбоподателят е претендирал право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от дружество, което не ангажира съществени доказателства, касаещи спорните доставки и не притежава необходимия ресурс за тяхното изпълнение. Това от своя страна представлява злоупотреба с право, чиято цел е неправомерно ползване на право на приспадане на данъчен кредит от страна на ревизирания субект, който като получател по спорните фактури не е възможно да не знае, че те не документират реални доставки. Още повече, че в случая между ревизираното лице и прекия доставчик съществуват изградени дългогодишни взаимоотношения - дружествата споделят един и същи офис и дори след ревизираните периоди управителят на [фирма] е назначен по трудов договор в [фирма].

С оглед изложените мотиви е потвърден РА.

В СЪДЕБНОТО ПРОИЗВОДСТВО е разпитан като свидетел В. П. – едноличен собственик на [фирма] и служител на РЛ от 2020г.. Видно от показанията му на л.157 – процесът на сертификация представлява оценка на конкретна система дали отговаря на определен стандарт. Най-масовият стандарт е ISO 9000 система за управление на качеството и ISO 14 000 стандарт за управление на околната среда /ОС/. Оценката се извършва от външен орган, под контрола на държавни акредитиращи органи. Съответно външният орган е немското дружество „О.“, като РЛ е 90% собственост на това дружество. Немското дружество при сключване на договор в период от 3 години контролира клиента с одити всяка година, за да установи, че стандарта се спазва. Сочи, че това дружество си избира одитора, който е български гражданин, регистриран към сертифициращия орган. Самото одитиране реално се извършва от българското дружество- то събира материалите, изготвя доклад, сортира, сканира, подрежда- набира документите и ги сортира към одита. Когато всичко е готов –се изпраща на немското дружество и за тази работа- получава 70% от цената. С тях се разплаща на одиторите, поддържа офиса. Клиентите се подсигуряват от „Парсек

СК“, както и от „О. България“. Визира, че дейността се състои освен в намирането на клиенти и в пълното администриране за извършването на одита и след това за окомплектоването на материалите. Дефакто и „О. България“ и „Парсек СК“ сочи, че извършат една и съща дейност. Клиентите сключват договор с немското дружество, а то превъзлага дейностите към българското, което има договор с „Парсек СК“. Последното дружество не може да констатира директно с немското и се явява нещо като изпълнител на договора между българското и немското дружество. От платеното от клиента на немското дружество 70 % отиват за българското, а то 50 процента плащат на подизпълнителя или атента, който се разпраща с одитора. 20% остават за РЛ за разходи за офис, администрация, обучение на служители. Плащанията минават през българското дружество, немското няма отношения с одиторите. Казва, че за ревизирия период РЛ е имало 1 управител и 1 служител, като свидетелят не е бил служител, а е имал само договор от името на „Парсек СК“.

Писмени доказателства, различни от тези, част от преписката, не са представяни.

Изслушато е заключението на в.л.А. Д.. Видно от същото –на л.168 –не е признато право на данъчен кредит по 76 бр. фактури с предмет „услуги“, издадени от [фирма]. Посочено е, че основната дейност на [фирма] е подпомагане на немското дружество при извършването на услуги по сертифициране на системи за управление на българските клиенти като **РЛ не извършва самостоятелна дейност по сертифициране**. Дейността е уредена със споразумение от 02.01.2012г., както и договор от 04.01.2016г. като заплащането по тези договори се извършва едва след плащането от клиента към възложителя и предаването на всичките документи.

В.л. е посочило, че [фирма] има за предмет на дейност консултантски услуги по управление, мониторинг и контрол на проекти в областта на управление на отпадъците, разработване и внедряване и одит на системи за управление. Изпълнява дейността си в офиса на „О. България“ като го подпомага в дейността му по сертифициране, без да извършва самостоятелна такава дейност. Дейността е уредена с договор от 03.01.2013г. и 24.04.2017г. с възложителя „О. България“ и изпълнителя [фирма] с предмет консултантски услуги, техническа и експертна помощ, обработка на документация от проведени одити и разработване на

системи за управление по стандарти, описани в договорите. Сключени са и договори от 03.01.2013г. и от 02.06.2014г. за намиране на клиенти на немското дружество. В.л. прави заключение, че дейността на [фирма] е в 2 насоки – да намира клиенти на немското дружество и да подпомага българското, но директно плащане към немското дружество няма т.е. преминава дори във вариант 1 през българското дружество.

В.л. анализира дейностите, предмет на спорните доставки /по фактури, посочени изрично в т.1/ и сочи, че се касае за **административни и технически услуги по повод обработката на одитна документация за клиенти на немското дружество. Визира, че това са формуляри, които следва да бъдат попълнени и окомплектовани, съгласно изискванията на сертифициращия орган.** Същата дейност е възложена от немското дружество на РЛ, което я превъзлага на [фирма]. Има приемо-предавателни протоколи и чрез тях „се вижда приемането на извършената работа по съставената верига от изпълнители“.

Същото е по фактурите, изброени изрично по т.2 –в.л. сочи, че се касае за административни услуги и секретарска дейност по обработване на одитна документация. Визира, че за периода юли 2013г –март 2014г. имат идентични стойности, след този период е назначено лице по трудов договор, което започва да изпълнява тези дейности. За тези дейности също в.л. сочи, че има предмет същия като между немското дружество и РЛ т.е. последното е превъзложило дейностите на [фирма].

Касателно фактура №1363/22.08.2014г.- отчитаща разходи за комисионни по сключени договори- в.л. визира, че също има договор, потвърждение от немското дружество, фактури, извлечения за плащане. Конкретно се отнася за комисионен договор за одит на „И.“ и комисионната е за това, че клинта „И.“ е привлечен т.е. „Парсек СК“ е привлякло клиента „И.“, за което е получило комисионна. Съответно потвърждението касае, че това дружество е сключило договор с немското дружество.

Същите са констатациите за описаните фактури по т.4-консултантски услуги при разработване и внедряване на система за управление за клиенти на немското дружество. Немското дружество възлага на РЛ, което превъзлага дейността на [фирма]. Също по т.5-са обединени фактури с предмет консултантски услуги по сертификационен процес за нови и съществуващи клиенти на немското дружество. Има потвърждение

от немското дружество за сключените със същото договори от клиентите.

Същото е и по фактурите по т.6 –превод на документация, извършена лично от управителя на [фирма].

В табличен вид в.л. сочи срещу всяка фактура, договора, предмета, протоколите и др.документи, които са налични.

В.л изследва и въпроса са осчетоводяването на въпросните фактури, което не е спорно и касае надлежно водено счетоводство.

В.л. в т.5 е имало за задача да посочи съобразно решение на директора на дирекция ОДОП №1657 от 01.10.2019г. по кои фактури е признато правото на данъчен кредит, с издател [фирма]. Въпросното решение отменя РА

P22221418003061-091-001 от 11.04.2019г. и връща за нова ревизия за част от периодите, като изменя в частта за данъчни периоди м.07.2013г. и м.11.2016г.. Съответно доставчици на [фирма] са [фирма] и [фирма]. Първото дружество издава фактура №6 от 24-08-2017г.- , която по предмет кореспондира с фактурата ,издадена от [фирма] на РЛ- №1496/08.08.2017г.. Също от [фирма] е издадена фактура №231 от 13.11.2017г., която кореспондира с фактура 1512/28.11.2017г. издадена от „Парсек СК“ на РЛ. Тези доставки са признати видно от заключението и в т.6 се визира как следва да се коригира РА.

В т.6 и т.7 –в.л. сочи, че на екпертизата е представено платежно нареждане от 21.11.2019г. за платени на същата дата задължения, поради което лихвата следва да **бъде 2 183,41 лв..**

Следователно –от ПРАВНА СТРАНА СЪДЪТ намира следното:

РА е издаден от ръководителя на ревизията и от възложилия ревизията орган, поради което на основание чл.119, ал.2 от ДОПК се прави извода, че се касае за компетентен орган.

В производството не са допуснати съществени процесуални нарушения. Относителните факти са установени правилно –за същите има констатации в РД, който на основание чл.120, ал.2 от ДОПК е част от РА.

За да бъде признато правото на данъчен кредит следва зад издадената фактура да стои реална стопанска операция. Същата е такава, когато освен документирането на тази доставка – се установи, че доставчикът има капацитета /кадрови, технически, материален/ да изпълни доставката. В този смисъл по аргумент от член 220, точки 4 и 5 от Директивата за ДДС, фактура не може да бъде правомерно изготвена, ако съответната сделка не е

осъществена. Според СЕС националните органи имат право да сметат, като белязана от измама, една фиктивна доставка, за която - без тя да е осъществена, е издадена фактура със знанието за тази измама. В това отношение представянето на фактури или декларации с невярно съдържание, както и всяко друго манипулиране на доказателствата, може да възпрепятства правилното събиране на данъка и следователно да застраши доброто функциониране на общата система на ДДС /в този смисъл решение на СЕС от 07.12.2010 г. по дело C-285/09, т. 49/.

От изложеното следва, че ползвайки право на приспадане на данъчен кредит по фактури, които не са обвързани с реални стопански операции от посочените в тях доставчици, жалбоподателят фактически участва в сделки, свързани с данъчна злоупотреба, което е основание да му бъде отказано право на данъчен кредит по тези доставки.

Също така -в решенията на С. по дело C-342/87 и C-454/98 – т. 53 е посочено, че „упражняването от данъчно-задължено лице на правото на приспадане на данък върху добавената стойност във връзка с доставката на стоки или услуги от друго данъчно-задължено лице може да бъде упражнявано само по отношение на действително дължимите данъци, т. е. данъци, съответстващи на сделките, върху които е начислен данък върху добавената стойност или който е изплатен, доколкото е бил дължим“.

В контекста на изложеното, съставът намира, че изводът за знание в ревизираното лице относно факта на извършване на данъчни измами в конкретния случай се обосновава с формалния начин на документиране на договорните отношения между страни, за липсата на яснота как се формират цените, за липсата на офис и съответно ползването на офис от доставчика на офиса на РЛ, от липсата на кореспонденция /обяснена с ненужността на същата предвид общия офис/, с липсата на данни кой реално е осъществил фактурираната услуга.

В тази връзка съдът приема, че непроменени остават констатациите, направени от органите по приходите и изразяващи се в следното, които се потвърждават и от ССчтЕ, че предмет на доставките са предоставяне на консултантски услуги, техническа и експертна помощ, административна дейност при обработка на документация от проведени одити на системи за управление. Независимо, че едноличният собственик В. П. на доставчика е дал

показания и въпреки, че се твърди от РЛ, че няма необходимост от специални познания – то все пак остава извода, че след като няма наето лице по трудово или гражданско правоотношение – никой друг освен управителя не е извършвал дейността. Обаче при показанията на това лице – не се установява посоченото обстоятелство. Видно от РД – за периодите понякога са фактурирани няколко доставки, поради което все пак управителят на ТД, дори да се приеме, че ги е осъществил –то следва да се установи физическата възможност за това. Посочи се, че не е ясно как се определя цената и именно с оглед неяснотата в това какво точно се е правело. Представените приемо-предавателни протоколи също не могат да внесат информация по този въпрос. Все пак се касае за разнородни административни дейности-превод, сортиране, намиране на клиенти, техническо съдействие и т.н.. При едната дейност –вероятно за плащането определящ ще е обема, при другата специалните умения и т.н. Също така, както се посочи - представените протоколи за отчитане на дейности, са формални, без конкретизация на дейностите и в този аспект – не е ясно какво се предава съответно приема, именно поради което нямат характер на приемо-предавателни протоколи. Напр.видно от същите на л.172, л.180,л.195,л.202 /папка 3/ навсякъде е отразено идентично административна обработка на документация по одити на конкретни дружества като съответно е посочен договора от 02.06.2014г.и от 24.04.2017г.. Не е ясно какво включва тази административна дейност. От езиковото тълкуване на думата – „административна“ означава подреждане, класиране, но имало ли е необходимост от това след като се касае за одит- т.е. за експертна проверка на документация, която за да бъде извършена, следва предварително да е обработена, класирана и проверена. Казано по друг начин подреждането на проверката звучи да няма смисъл и представлява изкуствена конструкция за отделяне на една съставна част от същността ѝ с цел допълнителното заплащане. Същото е и в издадените фактури –пресъздава се съдържанието по протокола и не е ясно какво означава административна. Договорите отново не дават яснота по въпроса. Също протоколите за превод на английски например като протокола от 25.06.2013г. по договора от 03.01.2013г. -л.403 папка 4. В конкретните протоколи за превод има препращане към одитите на конкретни фирми, но не е ясно какво точно е преведено, макар ако се приеме, че това е цялата одитна

документация , то се поставя въпроса дали изпълнителят е имал възможността да изпълни услугата. Напр.в посочения протокол се касае за превод на одитите на 16 дружества. [фирма] не е имало служители, не е ясно кой е извършил услугата предвид това, че се касае за специални знания и умения.

Видно от самия договор от 03.01.2013г. на л.282 папка 3- предметът е отново неопределен, тъй като касае консултатнтски услуги, техническа и експертна помощ, административна дейност по обратка на документация от одити. Също по договора от 02.06.2014г. на л.287 папка 3 -"изпълнителят трябва да организира дейности на конкретни клиенти на РЛ за предоставяне на сертификационни услуги". Видно от т.3,2,1 изпълнителят трябва да намира клиенти т.е. има противоречие с посоченото съдържание, което обхваща вече конкретни клиенти. Не е ясно клиенти ли намира за немското дружество или организира тяхната дейности по сертифициране и в какво се състои последната.

Посочената неопределеност не позволява да се направи констатация дали има или не -повторно администриране на иден и същи одит на една и съща фирма, както твърди оспорващия на л.7 от жалбата си. Видно е от преписката, че дейност, както тази на [фирма] се извършва от дружествата "З.", "М-С.", чиито протоколи и довори са същите като тези с "Парсек СТ"-т.е. отново за сертифициране, администриране.

Съдът намира и за правилна от органите по приходите констатацията, че не е ясно как е определена цената. В потвърждение на това е, че след като има неяснота касателно самата услуга и същата включва разнородни дейности и субекти, то заплащането следва да е съобразно обема и вида. В посочените договори по-горе в папка 3 -напр.договора от 03.01.2013г. на л.282 т.2,1 е посочено, че стойността се определя при всяко плащане, според обема на услугите. Видно е от договора, че тези услуги са консултантски, технически, експертни, обработка на документация т.е. различни услуги -от проста техническа такава до експертна и само обема не може да е критерий. Дори да е така - отново не е ясно при какъв обем колко ще се плаща. Изначалното зададените параметри за цена и дейности- правят неизпълним договора, защото не е ясно какво конкретно е правено и как се е плащало съобразно това.

По възражението в жалбата за предходните доставчици на [фирма]- [фирма] и [фирма]: не може да се приеме, че доставчик

на услугата преди [фирма] да я предостави на РЛ /на 08.08. и на 17.08.2017г./ е "А. Т.", тъй като същата е фактурирана след това на 24.08.2017г., а не преди това. От друга страна - при посочената неопределеност на предоставени услуги от "Парсек СТ" на РЛ не може да се твърди, че услугите, които доставчикът е приел от посочените 2 дружества -са идентични, както и данъчните основи на фактурите дори да се сравнят са различни. Неяснотата в предмета не позволява да се изследва и дали няма друг доставчик на същата престация. Констатациите на в.л. в т.5 касаят преизчисляване на задължението при приемане на идентичност на доставките, което последно е правен въпрос.

Във връзка с гореизложеното -ПО ОТНОШЕНИЕ на ССчТЕ: следва да се има предвид, че единствено ново фактическо обстоятелство е обсъденото от в.л. в т.7 платежно нареждане от 21.11.2019г. за платени на същата дата задължения по РА, поради което лихвата следва да бъде 2 183,41лв., а не както е установено с РА и потвърждаващото решение 7 251,98лв., в който смисъл следва да се измени РА.

В останалата част вещото лице не променя направените фактически констатации от органите по приходите, няма анализ базиран на специфични познания. **Не се правят и изводи за реалност на доставките, което е ПРАВЕН въпрос**, а единствено по задачите, възложени от РЛ се прави преглед и се представят хронологично доставките. Тази хронология по-скоро затвърждава логическата констатация, че ако се приеме, че [фирма] е извършило в действителност фактурираните дейности, то РЛ ги е поело от немското дружество без да има нито намерението, нито възможността да ги изпълни. Доколкото обаче именно този субект се отчита пред немското дружество, има офис т.е. техническата възможност да осъществи посочените дейности – се налага извода, че неговият подизпълнител е фиктивен и съответно издадените от [фирма] фактури обективират нереални доставки.

С оглед изложеното и формирания извод за липса на реални доставки на услуги, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 9 от ЗДДС на ревизираното дружество е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 20 248,49 лв. по всички фактури, издадени от [фирма].

Следователно жалбата е неоснователна и следва да се отхвърли, освен за лихвата като РА се измени от 7 251,98лв. на 2 183,41лв..

Трябва да се уважи претенцията на ответника за юрк.възнаграждение, определено на основании чл.8, ал.1 т.4 от Наредба 1/2004г. в размер на 1200лв., за което следва да се осъди ответника.

ВОДИМ СЪДЪТ

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ като неоснователна жалбата на жалба на [фирма] ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място] [улица] срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22002220000880-091-001/22.03.2021г., издаден от М. А. К. – орган, възложил ревизията, и А. Л. И. – ръководител на ревизията, потвърден с РЕШЕНИЕ №886 от 11.06.2021г. на Директора на дирекция „ОДОП“-НАП, с РА който са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в общ размер на 20 248,49лв. за данъчен период м.01., м.02,.. м.05, м.06, м.07, м.08, м.09, м.10.**2014г.**, м.01., м.03, м.04., м.05, м.07, м.08, м.11 и м.12.**2015г.**, м.01,м.03,м.04,м.05, м.07, м.08,м.11 и м.12.**2016г.**, м.01, м.04,м.05, м.06, м.08,м.09, м.11, м.12.**2017г.**, м.03, м.04 и м.05.**2018г.**,

Като ИЗМЕНЯ РА, и потвърждаващото го решение, в частта за начислени лихви за просрочие в размер на 7 251,98лв. КАТО ОПРЕДЕЛЯ същите на **2 183,41лв.**

ОСЪЖДА [фирма] ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място] [улица] ДА ЗАПЛАТИ НА НАП юрисконсултско възнаграждение от 1200лв..

Решението може да се обжалва с касационна жалба в 14-дневен срок от съобщаването му пред ВАС чрез АССГ. Преписи на страните.

Съдия: