

РЕШЕНИЕ

№ 1774

гр. София, 18.03.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в публично заседание на 06.03.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **5346** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Делото е образувано по жалба на „Адвокатско дружество М. и М.“, чрез адвокат В. В. с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 1 срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221022003422-091-001/12.01.2023 г., потвърден с Решение № 470/12.04.2023 г. на Началник на отдел „Обжалване“ в Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

В жалбата, от съда се иска РА да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен. Посочено е, че в хода на проведеното ревизионно производство е извършено съществено нарушение на административно-производствените правила, защото не са обсъдени възраженията срещу ревизионния доклад и представените с тях доказателства. Твърди се, че органите по приходите са подхождали формално и незадълбочено и че съвсем неоснователно са отхвърлили представените доказателства, касаещи процесните доставки. Някои от тях са коментирани избирателно и преднамерено. Инвокирани са доводи, че не е възможно ревизираното лице да търпи негативи, поради това, че доставчиците му са допуснали евентуално грешка при воденето на счетоводството и не са отразили коректно извършените сделки. Твърди се, че в хода на ревизионното производство са представени документи (фактури, договори, приемателно-предавателни протоколи и други), удостоверяващи извършването на процесните доставки, а плащанията са били извършвани по банков

път. Доставките са отразени коректно в счетоводството на жалбоподателя и е установено, че чрез тях са извършвани други облагаеми доставки. Според жалбоподателя данъчните субекти не могат да търпят вредни последици от неправомерното поведение на своите контрагенти, защото ЗДДС не обвързва правото на данъчен кредит с допуснати нарушения от доставчика при начисляването и отразяването на данъка. Оспорва изводите на органите на приходната администрация, за липса на реални доставки по спорните фактури, които счита за немотивирани и неподкрепени с доказателства. Излага подробни съображения в подкрепа на доводите си по отношение на всеки един доставчик. По отношение на доставчика „Ръш дизайн” ЕООД сочи, че е налице влязло в сила решение на АССГ, касащо друг ревизиран период, с което доставките от това дружество са признати за реални. Оспорващият счита, че отговаря на всички законови изисквания за признаване на правото на данъчен кредит. Излага аргументи за добросъвестност при осъществяване на доставките и недоказаност на знание за участие в данъчна измама. Излага аргументи, че съгласно практика на Съда на Европейския съюз /СЕС/ и Върховния административен съд в хода на ревизионно производство се пристъпва към изследване на реалността на документираните от доставчиците доставки при наличие на данни за участието на получателите по фактурите в данъчна измама, каквито в случая не са установени. По отношение на установените допълнително задължения за корпоративен данък, оспорващият твърди, че законът недопуска данък да бъде начисляван, поради недоказаност на доставките, защото ЗКПО предвижда единствено облагане на печалби от реализирани сделки. Соци, че в РА не се сочат никакви конкретни мотиви относно това, защо е прието, че процесните сделки не са документално обосновани.

По време на проведените заседания по делото, оспорващият се представлява от адвокат В., който поддържа жалбата. Претендира присъждане на разноски. Представени са допълнителни аргументи в писмен вид.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юриконсулт И. намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена. Претендира присъждане на юриконсултско възнаграждение. Не са изложени допълнителни доводи писмен вид.

По допустимостта на жалбата: Жалбата срещу РА е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Съдът е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване. Жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19-ти състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразеното становище на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа и правна страна, следното:

I. Фактически установявания.

Между страните не се спори, че Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221022003422-020-001 от 07.07.2022 г., на М. С., заемаща длъжността началник сектор при ТД на НАП С., в качеството на заместник на К. М., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С.,

съгласно Заповед № РД-84-2200-389 от 13.06.2022 г., издадена от директора на ТД на НАП С.. Възложено е извършването на ревизия на „Адвокатско Дружество М. и М.“ за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност за данъчните периоди от 01.10.2020 г. до 30.04.2022 г. и за корпоративен данък за периодите от 01.01.2020 г. до 31.12.2021 г. К. М. и М. С., заемат длъжност началник сектор при ТД на НАП С. и са оправомощени със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., да изпълняват функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

В хода на производството са извършени процесуални действия и са събрани писмени доказателства.

Извършени са насрещни проверки на „РПВ Скай“ ЕООД, „Драгстер“ ЕООД, „Ръш Дизайн“ ЕООД, „Аквилея“ ЕООД и „Магента БГ“ ЕООД, както и на физическите лица: Д. Г. Д., А. Е. С., Г. М. М., Р. Р. Й., А. В. Ш., А. Л. И., А. К. П., М. Й. М. и Н. С. Р..

1. По отношение на „Ръш Дизайн“ ЕООД.

Доставчикът е издал към оспорвания фактура № 084/13.10.2020 г. и фактура № 087/16.10.2020 г., по които е начислен ДДС в обща размер на 8 400 лв. Фактурите са с предмет на доставка „консултантски услуги“.

„Ръш Дизайн“ ЕООД е представило копия от процесните фактури, оборотна ведомост за м. 10.2020 г., аналитични регистри на счетоводни сметки 411 „Клиенти“, 4532 „Начислен ДДС при продажбите“, 703 „Приходи от продажби на услуги“ и 503 „Разплащателна сметка в лв.“, банкови извлечения като доказателство за плащане по фактурите, съобщение за подадена в НАП справка по чл. 73 от ЗДДФЛ. Приложен е сключен между страните договор на 06.01.2020 г., с който на изпълнителя „Ръш Дизайн“ ЕООД е възложено да предоставя правни съвети и консултации, да изготвя договори, споразумения, протоколи и други, да участва в преговори, свързани с дейността на клиенти на „Адвокатско Дружество М. и М.“. Договорено е възнаграждение на изпълнителя в размер до 250 000 лв., без вкл. ДДС, и срок на договора – 1 година. Доставчикът е включил процесните фактури в дневника за продажби за м. 10.2020 г. „Ръш Дизайн“ ЕООД не е декларирало сключени трудови договори. Не са подадени декларации за дължими осигурителни вноски и удържан данък върху дохода от изплатените суми на физически лица, наети по граждански договори, но е подадена справка по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ за 2020 г. за изплатени доходи и удържан данък на следните физически лица: Н. С. Р., А. Л. И., Г. М. М. и Р. Р. Й..

От присъединените доказателства, събрани в хода на предходната ревизия по ЗДДС на „Адвокатско Дружество М. и М.“ е установено, че между „Ръш Дизайн“ ЕООД и Н. С. Р. е сключен граждански договор на 01.05.2020 г., с който лицето е наето като дизайнер-фотограф до 31.12.2020 г. Уговореното възнаграждение е в размер на 250,00 лв. Приложени са сметка за изплатени суми по чл. 45, ал. 4 от ЗДДФЛ за сумата от 2 000,00 лв. с платеж „Ръш Дизайн“ ЕООД и декларация от Н. С. Р., с която заявява, че е извършвал заснемане, дизайн и компютърна обработка. При проверка в информационния масив на НАП е установено, че от 09.07.2018 г. до настоящия момент лицето е назначавано на трудови договори в други дружества на длъжностите „специалист предпечатна подготовка“ и „графичен дизайнер“. Не е подадена годишна данъчен декларация по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ за 2020 г. Установено е несъответствие между уговореното възнаграждение в гражданския договор и вписаната като

изплатена сума в служебната бележка, както и че договорените услуги между „Ръш Дизайн“ ЕООД и ревизираното дружество не съответстват на квалификацията на провереното физическо лице.

А. Л. И. и Р. Р. Й. не са представили изисканите им документи. Установено е, че А. Л. И. е бил назначен на трудови договори в други дружества, на длъжността „шофьор товарен автомобил“. Р. Р. Й. не е имал действащи трудови договори. Констатирано е, че нито едно от физическите лица не е декларирало получените от „Ръш Дизайн“ ЕООД доходи по гражданските договори с годишна данъчна декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2020 г.

В хода на извършената проверка от Г. М. М. е представен сключен граждански договор на 06.01.2020 г., с който на лицето е възложено от „Ръш Дизайн“ ЕООД да извърши консултантски услуги. Уговореното възнаграждение е 350 лв. В представеното писмено обяснение е посочено, че извършените услуги са свързани с проучване на пазара, сравнение с конкурентите, проучване на възможностите за въвеждане на услугите на възложителя на пазара, проучване на обема на заявените услуги, проучване на резултатите и ефективността на конкретни рекламни кампании, анализ на събраните данни и информация, консултации и подготовка на документи при участие на възложителя в обществени поръчки, данъчни и счетоводни консултации. При проверка в информационния масив на НАП е установено, че от 01.03.2018 г. до 09.06.2021 г. лицето е назначавано на трудови договори в други дружества на длъжността „счетоводител“. Подадена е ГДД по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ за 2020 г. с декларирани доходи от възнаграждения по извънтрудови правоотношения в размер на 4 200 лв., изплатени от „Ръш Дизайн“ ЕООД. Установено е несъответствие в договорените услуги между „Ръш Дизайн“ ЕООД и ревизираното дружество и квалификацията на провереното физическо лице.

Жалбоподателя е представил доказателства за извършено плащане по банков път по фактурите, издадени от спорния доставчик.

2. По отношение на „Драгстер“ ЕООД.

Доставчикът е издал към жалбоподателя през м. 11.2020 г. и м. 12.2020 г. фактура № 020/26.11.2020 г. и фактура № 036/22.12.2020 г., по които е начислен ДДС в общ размер на 6 200 лв. Фактурите са с предмет на доставка „консултантски услуги“.

При насрещната проверка на „Драгстер“ ЕООД е констатирано, че управителят на дружеството е починал на 14.05.2021 г. В Търговския регистър към Агенцията по вписванията не е вписано назначаване на нов управител на дружеството и липсва информация дейността му да е продължена от правоприменици.

По данни от информационната система на НАП е установено, че процесните фактури са включени в дневниците за продажби на доставчика за периодите на издаването им. При анализ на дневниците за покупки на доставчика е констатирано, че единствен негов доставчик през тези периоди е „СМР Комерс“ ЕООД, дружество с рисков профил и с прекратена регистрация по реда на ЗДДС от 09.06.2021 г. „Драгстер“ ЕООД не е декларирало сключени трудови договори и не е подало справка по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ за изплатени доходи по извънтрудови правоотношения през 2020 г.

Във връзка с процесните доставки от жалбоподателя са представени копия на процесните фактури, доказателства плащане по банков път и сключен между страните договор на 01.11.2020 г., с който на изпълнителя „Драгстер“ ЕООД е възложено да предоставя правни съвети и консултации, да изготвя договори, споразумения, протоколи и други, да участва в преговори, свързани с дейността на клиенти на

„Адвокатско Дружество М. и М.“. Договорено е възнаграждение на изпълнителя в размер до 31 000 лв., без вкл. ДДС, и срок на договора – 3 месеца.

3. По отношение на „Аквилея“ ЕООД.

Доставчикът е издал към жалбоподателя през м. 09.2021 г., м. 10.2021 г., м. 11.2021 г., м. 12.2021 г. и м. 01.2022 г. 27 фактури, по които е начислен ДДС в общ размер на 95 240 лв. Във фактурите като предмет на доставка е вписано „съгласно договор“.

„Аквилея“ ЕООД е представило копия от процесните фактури, оборотни ведомости, аналитични регистри на счетоводни сметки 411, 421 „Персонал“, 4532, 703 и 503 и разчетно-платежни ведомости за проверяваните периоди, банкови извлечения като доказателство за плащане по фактурите, съобщение за подадена в НАП справка по чл. 73 от ЗДДФЛ. Приложен е сключен между страните договор на 09.08.2021 г., с който на изпълнителя „Аквилея“ ЕООД е възложено да предоставя правни съвети и консултации, да изготвя договори, споразумения, протоколи и други, да участва в преговори, свързани с дейността на клиенти на адвокатското дружество. Договорено е възнаграждение на изпълнителя в размер до 400 000 лв., без вкл. ДДС, и срок на договора – 1 година.

По данни от информационната система на НАП е установено, че доставчикът е включил процесните фактури в дневниците за продажби за периодите на издаването им. „Аквилея“ ЕООД е декларирало сключен трудов договор с едно лице, на длъжност „професионален консултант“, считано от 01.12.2021 г. За същото лице – А. К. П. е подадена и справка по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ за изплатени доходи по извънтрудови правоотношения през 2021 г.

От присъединените доказателства, събрани в хода на предходната ревизия по ЗДДС на „Адвокатско Дружество М. и М.“ е установено, че А. К. П. притежава диплома за завършено средно образование, издадено от Професионална гимназия по транспорт и машиностроене [населено място] със специалност „Машинен монтьор“ и професия „Монтьор на металорежещи машини“. Приложени са и писмени обяснения, съгласно които е давал консултации във връзка със сключване на договори на адвокатското дружество по отношение на строително-изчислителни параметри. При проверка в информационния масив на НАП е установено, че лицето не е подало годишна данъчна декларация по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ за 2021 г. Установено е несъответствие в договорените услуги между „Аквилея“ ЕООД и ревизираното дружество и извършените от А. П. консултации.

От жалбоподателя са представени доказателства за извършено плащане по банков път по фактурите, издадени от този доставчик.

4. По отношение на „РПВ Скай“ ЕООД.

Доставчикът е издал към жалбоподателя през м. 02.2022 г. и м. 03.2022 г. 9 фактури, по които е начислен ДДС в общ размер на 18 400 лв. Във фактурите като предмет на доставка е вписано „съгласно договор“.

От доставчика са представени копия от процесните фактури, оборотни ведомости, аналитични регистри на счетоводни сметки 411, 4532, 703 и 491 „Доверители“ за проверяваните периоди, банкови извлечения като доказателство за плащане по фактурите, договор за наем на сметка, сключен с Д. „Ей Д. Ей Финанс Сървиз“. Приложен е сключен между страните договор на 04.01.2022 г., с който на изпълнителя „РПВ Скай“ ЕООД е възложено да извършва консултации /със свои експерти/ по подготовка на оферти за участие в обществени поръчки по реда на ЗОП на клиенти на ревизираното дружество. Договорено е възнаграждение на изпълнителя в размер до

180 000 лв., без вкл. ДДС, и срок на договора – 3 месеца.

По данни от информационната система на НАП е установено, че доставчикът е включил процесните фактури в дневниците за продажби за периодите на издаването им. При анализ на дневниците за покупки на доставчика е констатирано, че единствен негов доставчик през тези периоди е „Симпли Съксесфул“ ЕООД, дружество с рисков профил и с прекратена регистрация по реда на ЗДДС от 04.05.2022 г. „РПВ СКАЙ“ ЕООД не е декларирало сключени трудови договори и не е подало справка за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения през 2022 г.

5. По отношение на „Магента БГ“ ЕООД.

Доставчикът е издал към жалбоподателя през м. 04.2022 г. 7 фактури, по които е начислен ДДС в общ размер на 18 200 лв. Във фактурите като предмет на доставка е вписано „съгласно договор“.

От доставчика са представени копия от процесните фактури, обратна ведомост за м. 04.2022 г., аналитични регистри на счетоводни сметки 411, 4532 и 703 за 2022 г. Приложен е сключен между страните договор на 01.04.2022 г., с който на изпълнителя „Магента БГ“ ЕООД е възложено да извършва консултации /със свои експерти/ по подготовка на оферти за участие в обществени поръчки по реда на ЗОП на клиенти на ревизираното дружество. Договорено е възнаграждение на изпълнителя в размер до 150 000 лв., без вкл. ДДС, и срок на договора – 3 месеца.

По данни от информационната система на НАП е установено, че доставчикът е включил процесните фактури в дневниците за продажби за периодите на издаването им. При анализ на дневниците за покупки на „Магента БГ“ ЕООД е констатирано, че единствен негов доставчик през този период е „Смарт ит Сървис“ ЕООД, дружество с рисков профил и с прекратена регистрация по реда на ЗДДС от 25.07.2022 г. „Магента БГ“ ЕООД не е декларирало сключени трудови договори и не е подало справка за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения през 2022 г.

Резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221022003422-091-001 от 12.01.2023 г., по отношение на който не е подадено възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията е приключила с издаването на Ревизионен акт № Р-22221022003422-091-001 от 12.01.2023 г., от началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

При оспорването по административен ред, горестоящият орган е възприел е възприел, направените от органите по приходите изводи, поради което е потвърдил оспорения РА.

По делото беше допуснато, изслушано и прието заключение на съдебно-икономическа експертиза (СИЕ).

Вещото лице е прегледало и анализирано събраните в хода на ревизионното производство документи. Като приложения към заключението от експерта са представени граждански договори и сметки за изплатени суми. Съдът намира заключението за мотивирано, компетентно и съответстващо на останалите, събрани доказателства, поради което следва да бъде кредитирано.

По отношение на „Ръш дизайн“ ЕООД за месеците: от януари до октомври 2020 г. вкл., експертът е установил, че не са начислявани кредитни обороти

по кредита на с/ка 421 „Персонал“, т.е. не са отразени и разходи /дебитни обороти/ по с/ка 604 „Разходи за заплати“, както и не са изплащани разходи по дебита на с/ка 602 „Разходи за външни услуги“. Доставчикът не притежава краткотрайни и дълготрайни материални активи. От счетоводството на доставчика не са предоставени счетоводни документи за извършени от „Ръш дизайн“ ЕООД доставки към други клиенти със сходна дейност.

По отношение на „Драгстер“ ЕООД за месеците: ноември и декември 2020 г вкл., нещата лице посочва, че не са начислявани кредитни обороти по кредита на с/ка 421 „Персонал“, т.е. не са отразени разходи /дебитни обороти/ по с/ка 604 „Разходи за заплати“, както и не са изплащани разходи по дебита на с/ка 602 „Разходи за външни услуги“. Доставчикът не притежава краткотрайни и дълготрайни материални активи. Не са предоставени счетоводни документи за извършени от „Драгстер“ ЕООД доставки към други клиенти със сходна дейност.

По отношение на „Аквилея“ ЕООД за месеците: от септември до декември 2021 г вкл и януари 2022 г., експертът е констатирал доставчикът е осчетоводил разходи по дебита на с/ка 604 „Разходи за заплати“ /дебитни обороти по с/ка 604/ за месеците: декември 2021 г и от януари до април 2022 г вкл. и кредитни обороти по с/ка 421 „Персонал“ помесечно по 2 000 лв. Не са осчетоводени разходи по дебита на с/ка 602 „Разходи за външни услуги“, или не са осчетоводени сметки за изплатени суми по граждански договори от 01.09.2022 г и от 04.08.2022 г. Доставчикът не притежава краткотрайни и дълготрайни материални активи. Сумите по „Сметките за изплатени суми“ по граждански договори не са осчетоводени от Дружеството. Не са предоставени счетоводни документи за извършени от „Аквилея“ ЕООД доставки към други клиенти със сходна дейност.

По отношение „РПВ - Скай“ ЕООД за месеците: февруари и март 2022 г. експертът е установил, че не са начислявани кредитни обороти по кредита на с/ка 421 „Персонал“, т.е. не са отразени разходи /дебитни обороти/ по с/ка 604 „Разходи за заплати“, както и не са изплащани разходи по дебита на с/ка 602 „Разходи за външни услуги“. Доставчикът не притежава краткотрайни и дълготрайни материални активи. Сумите, изплатени по граждански договори не са осчетоводени. Не са представени счетоводни документи за извършени от „РПВ - Скай“ ЕООД доставки към други клиенти със сходна дейност.

По отношение „Магента БГ“ ЕООД за месец април 2022 г. експертът е установил, че не са начислявани кредитни обороти по кредита на с/ка 421 „Персонал“, т.е. не са отразени разходи /дебитни обороти/ по с/ка 604 „Разходи за заплати“, както и не са изплащани разходи по дебита на с/ка 602 „Разходи за външни услуги“. Доставчикът не притежава краткотрайни и дълготрайни материални активи. Сумите по „Сметките за изплатени суми“ гражданските договори не са осчетоводени. Не са предоставени счетоводни документи за извършени от „Магента БГ“ ЕООД доставки към други клиенти със сходна дейност.

Всеки от доставчиците, към момента на издаването на процесните фактури към „Адвокатско Дружество М. и М.“ е бил регистриран по ЗДДС, но през 2021 г. – 2022 г. те са били дерегистрирани по инициатива на органите по приходите.

В основното заключение вещото лице е описало конкретно всеки един от договорите, сключени от „Адвокатско Дружество М. и М.“ с неговите доставчици, както следва:

Договорът с „Ръш дизайн“ ЕООД от 06.01.2020 г. е с предмет „сътрудничество и съвместна дейност в областта на правното обслужване на клиенти“ за срок от една година. Правното обслужване обхваща дейностите: „предоставяне на правни съвети и консултации, изготвяне на договори, споразумения, протоколи и други, участие в преговори, свързани с дейността на клиенти на Възложителя.“ Ц. по договора – 250 000 лв без ДДС. Страните са съставили приемателно-предавателни протоколи за приемане на изработеното от 13.10.2020 г., във връзка с консултации и изготвяне на документация за избор на доставчик на нетна електрическа енергия и от 16.10.2020 г., във връзка с консултации по извършване на дейности по зимно поддържане снепочистване за зимен сезон 2020 г. – 2021 г. на територията на [община]. Договорът с „Драгстер“ ЕООД от 01.11.2020 г. е със сходен предмет. Съставени са приемателно-предавателни протоколи от 26.11.2020 г за приемане изработеното – писмени консултации по оферти и изготвяне на документация във връзка с доставка на лекарствен продукт „Меропенем“ за нуждите на МБАЛ П. и от 22.12.2020 г за приемане изработеното – писмени консултации по оферти и изготвяне на документация във връзка с доставка на медицински изделия за нуждите на отделение по „Ортопедия и травматология“ за нуждите на МБАЛ „Х. Б.“, [населено място].

С „Аквилея“ ЕООД е сключен договор от 09.08.2021 г с предмет „сътрудничество и съвместна дейност в областта на правното обслужване на клиенти“ за срок от една година. Правното обслужване обхваща дейностите: „предоставяне на правни съвети и консултации, изготвяне на договори, споразумения, протоколи и други, участие в преговори, свързани с дейността на клиенти на Възложителя.“ Ц. по договора е 400 000 лв. без ДДС. Съставени са приемателно-предавателни протоколи от 24.09.2021 г за приемане изработеното – преглед, изготвяне на документации за обществени поръчки за [община] – „изпълнение на инженеринг на обект „Аварийно – възстановителни работи по почистване, укрепване и възстановяване на речни корита на река М., река С., река Селска и река Б., в [населено място], общ. П., от 28.10.2021 г. за приемане изработеното – изготвяне на оценка за съответствие на проекта с основните изисквания към строежа и осъществяване на строителен надзор при закриване и рекултивация на депо за твърди битови отпадъци в землището на [населено място], от 17.11.2021 г. за приемане изработеното – изготвяне на проект за периодична доставка на хранителни продукти за нуждите на детски градини, дом за пълнолетни лица със сетивни нарушения и домашен социален патронаж, [населено място] и от 23.12.2021 г за приемане изработеното – преглед на документация за обществени поръчки, изработване и окомплектоване на оферти за участие в обществени поръчки във връзка с избор на доставчик на нетна електрическа енергия и координатор на балансираща група за обекти на [община].

С „РПВ – Скай“ ЕООД е сключен договор от 04.01.2022 г с предмет „подготовка на оферти за клиенти на Възложителя за участие в обществени поръчки по реда на ЗОП, търгове/конкурси по Закона за Общинската

собственост, по Закона за публичните предприятия, по Закона за концесиите и други в зависимост на случая и свързани със строителство /вкл. ремонтни работи, рехабилитация и други/" за срок от 3 месеца. Цената по договора е 180 000 лв. без ДДС. Съставен е приемателно-предавателен протокол от 28.02.2022 г за приемане изработеното – устни и писмени консултации по оферти и изготвяне на документация във връзка с осъществяване на СМР за подготовка на съществуващо помещение съобразно изискванията за монтаж и пускане в експлоатация на нов компютърен томограф в МБАЛ П. – [община] от управителя по фактури за плащане за м. февруари 2022 г.

С „Магента БГ“ ЕООД е сключен от 01.04.2022 г с предмет „подготовка на оферти за клиенти на Възложителя за участие в обществени поръчки по реда на ЗОП, търгове/конкурси по Закона за Общинската собственост, по Закона за публичните предприятия, по Закона за концесиите и други в зависимост на случая и свързани със строителство /вкл. ремонтни работи, рехабилитация и други.“ за срок от 3 месеца. Цената по договора е 150 000 лв. без ДДС. Съставен е приемателно-предавателен протокол от 28.04.2022 г за приемане изработеното – писмени консултации по оферти и изготвяне на документация във връзка с доставка на два болнични асансьора и демонтаж на съществуващи МБАЛ Х. Б., [населено място].

Издадените от доставчиците фактури към „Адвокатско Дружество М. и М.“ са коректно отразени по съответните счетоводни сметки на получателя. Доставчиците на жалбоподателя са начислили приходи по издадените от тях фактури по кредита на с/ка 703 Приходи от продажби на услуги. Счетоводствата на жалбоподателя и доставчиците му, по отношение осчетоводяване на процесните издадени фактури през периода от 01.01.2020 г до 30.04.2022 г, са водени редовно при спазване изискванията на Закона за счетоводството.

II. Правни изводи.

1. По задълженията по Закона за данъка върху добавената стойност.

За да издаде оспорения ревизионен акт, административният орган е приел, че за „Адвокатско Дружество М. и М.“, не са налице предпоставки за признаване право на данъчен кредит по извършени доставки през определени периоди, поради липса на достатъчно данни за реалност на тези доставки. Правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури е отказано на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Анализът на събраните доказателства е мотивирал органите по приходите да направят заключение, че по издадените от доставчиците фактури към жалбоподателя не следва да бъде кредитирани като основание за упражняване на това право. Според ревизиращия екип не са налице реални доставки, а целта е била получателят да намали резултатите си за ефективно внасяне на ДДС и неправомерно ползва право на данъчен кредит.

Според действащия към момента на издаването на фактурите ЗДДС, наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит. В закона действително няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по

смисъла на чл. 70, ал. 5, но по аргумент от противното това ще е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. И доколкото наличието на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 8 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е "неправомерно" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване на право на данъчен кредит.

Нормите на ДОПК не съдържат правила за разпределение на доказателствената тежест в процеса на съдебно обжалване на ревизионни актове, поради което намират приложение общите принципи на разпределение на доказателствената тежест. Разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, намираща приложение в случая по силата на преpraщачата разпоредба на § 2 от ДР на ДОПК, определя, че административният орган и лицата, за които оспореният административен акт е благоприятен, трябва да установят съществуването на фактическите основания, посочени в него и изпълнението на законовите изисквания за издаването му. Тази разпоредба е своеобразно проявление в административното право на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване, формулиран в чл. 154, ал. 1 от ГПК, според който всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за жалбоподателя - възникване на право на данъчен кредит по определена фактура. В тежест на задълженото лице е да докаже наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС.

При анализа на изложените по-горе фактически обстоятелства и доказателства, дава възможност на съда да направи изводи в следните насоки.

Независимо, че от издадените от доставчиците фактури, настоящият съдебен състав не може да приеме, че те са притежавали материална, техническа и кадрова обезпеченост да ги осъществят в действителност.

Притежаването на фактура с отразен ДДС, без реално да е настъпило данъчното събитие, не може да обоснове право на приспадане на данъчен кредит за получателя ѝ. Като частен свидетелстващ документ, съдържащ изгодни за издателя си факти, фактурите се ползват само с формална доказателствена сила, установяваща единствено количеството и вида на стоката, вида на услугата и датата на възникване на данъчното събитие - чл. 114, ал. 1, т. 9 и т. 10 ЗДДС. Затова и индивидуализирането на вещите, за които получателят е придобил правото да се разпорежда фактически като собственик и на получените услуги следва да се извърши по друг начин, а не чрез посочването на вида им в данъчния документ (в този смисъл Решение №12060/09.11.2016 г., постановено по адм. дело №13532/2015 г. на ВАС и др.).

В разглеждания казус в процесните фактури, издадени от всеки един от петте доставчика, като предмет на сделката е посочено или „консултантски услуги“, или „съгласно договор“. Като допълнително доказателство за извършването на услугите са представени приемателно-предавателни протоколи, подробно описани по-горе.

Настоящият съдебен състав намира, че не следва да кредитира представените протоколи, като доказателство за реалността на извършените услуги.

На първо място, протоколите са частни документи, съставени за установяване на благоприятни за ревизираното лице обстоятелства. При липса на нотариална заверка, не може да се приеме, че същите са съставени на датата, посочена в тях.

На следващо място протоколите са с почти идентично бланкетно съдържание. Възложителят, в лицето на „Адвокатско Дружество М. и М.“ е приело извършени от доставчиците услуги - консултации по извършване на дейности по зимно поддържане снегочистване за зимен сезон 2020 г. – 2021 г., писмени консултации по оферти и изготвяне на документация във връзка с доставка на лекарствен продукт „Меропенем“ за нуждите на МБАЛ П., писмени консултации по оферти и изготвяне на документация във връзка с доставка на медицински изделия, преглед и изготвяне на документация за обществени поръчки за [община], преглед на документация за обществени поръчки, изработване и окомплектоване на оферти за участие в обществени поръчки, устни и писмени консултации по оферти и изготвяне на документация във връзка с осъществяване на СМР и т.н. Настоящият съдебен състав намира съдържанието на протоколите за абсолютно неразбираемо и нелогично. Няма абсолютно никакъв смисъл да се прави преглед (без посочване на какво) и впоследствие да се изготвя документация (неизвестно каква). Неразбираемо е в какво биха се изразили консултации във връзка със зимно снегочистване или доставка на лекарствени препарати или медицински изделия. Не става ясно и в какво точно се изразява изготвянето на документацията за обществени поръчки и за кого е извършена тази услуга, дали за възложителя – [община], МБАЛ П., МБАЛ В. и т.н. или за потенциалните участници в обявени обществени поръчки. След като е в протоколите е посочено приемането на писмени консултации от страна на „Адвокатско Дружество М. и М.“, това означава, че тези писмени консултации би следвало да са налични при него и да бъдат представени. Непредставянето им означава, че такива консултации изобщо не са били изготвяни.

Противоречи на всякаква икономическа логика адвокатско дружество, чиито предмет на дейност съгласно Решението на СГС за вписването му е предоставяне на писмени и устни консултации и становища по правни въпроси, изготвяне на юридически документи, вкл. молби, тъжби, заявления, жалби, договори, искиви молби и други; осъществяване на процесуално представителство на клиенти пред съд във всички инстанции и в досъдебното производство, както и пред арбитражни юристдикции; представителство на физически и юридически лица и т.н. и което разполага с четири назначени адвокати и трима адвокатски сътрудници с юридическо образование (видно от публично достъпната интернет-страница <https://kantora-mm.com>) да

превъзлага на дружества, в чиито предмет на дейност не са включени извършването на юридически услуги, дейности с безспорен правен характер.

Без да са необходими специални знания, може да се приеме, че осъществяването на подробно описаните по-горе услуги изисква кадрово осигуряване, опит и назначен или нает персонал. Касае се за извършването на юридически и технически консултации, изискващи предварителна подготовка, познания и експертиза в областта на подготовката на документи за участие в обществени поръчки и най-вече квалифицирани лица, с подходящо юридическо образование, а не такива назначени на длъжности „машинен монтьор“, „специалист предпечатна подготовка“, „счетоводител“ и „шофьор товарен автомобил“. Абсурдно е да се приеме, че лица, за които се твърди, че са наети по граждански договори, без в тези договори да е посочена тяхната квалификация и опит и без да е конкретизиран точния предмет на консултантските услуги, за чието извършване те се твърди, че са наети, да могат да изпълнят изцяло или частично, услугите, предмет на процесните фактури, по които е отказано право на приспадане на данъчен кредит. По тези съображения съдът не може да приеме, че представените на вещното лице граждански договори и сметки за изплатени суми, са доказателство за реално извършени услуги. Не е без значение и обстоятелството, че според заключението на СИЕ нито един от петте доставчика не е осчетоводил изплатени възнаграждения за външни услуги и няма данни да е извършвал услуги със сходен предмет, като процесните към други лица. Няма доказателства и за това, че управителите на доставчиците са имали капацитета и са могли да осъществяват такива услуги. Не е без значение и факта, че някои от доставчиците не са имали други клиенти освен жалбоподателя и че и петте доставчика през 2021 г. – 2022 г. са били служебно deregистрирани по ЗДДС по инициатива на органите по приходите. Направените изводи изцяло кореспондират със заключението на СИЕ, според което нито едно от дружествата-доставчици не е разполагало с материална, техническа и кадрова обезпеченост за извършване на процесните доставки – консултантски услуги.

Настоящият съдебен състав намира за уместно да отбележи богатата практика на ВАС, свързана с аналогични дела. При болшинството от казусите ВАС приема, че не е достатъчно да е налице коректно осчетоводяване на фактурите от доставчиците по веригата, каквото в случая дори липсва, но и следва да има категорични доказателства за реалното извършване на услугите именно от тези лица.

За пълнота, съдът намира, че следва да отбележи, че не приема аргументите на оспорващия, че с влязло в сила Решение № 7889 от 20.12.2022 г. по административно дело № 1105/2022 г. на Административен съд София-град, доставките извършени от „Ръш Дизайн“ ЕООД, в предходен ревизиран период са признати за реални. Фактите и обстоятелствата по настоящето и по цитираното административно дело безспорно не са идентични. Не съществува и правна норма, според която настоящият съдебен състав е задължен да приеме направените от 2 състав, на АССГ изводи.

В случая са налице всички предпоставки, даващи възможност да се приеме, че се касае за данъчна измама, което е абсолютно основание за отказ от

право на признаване на данъчен кредит и според най-новата практика на СЕС, обективизирана в решение от 21.06.2012 г. по свързани дела C-80/2011 г. и C-142/2011 г., в което съдът е тълкувал разпоредбата на чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО.

На последно място следва да се приеме, че по отношение на извършената от органите по приходите корекция на декларирания от дружеството резултат по ЗДДС за данъчен период м. 08.2021 г., във връзка с неотразени в дневника за покупки кредитни известия № [ЕГН] от 18.08.2021 г. и № [ЕГН] от 18.08.2021 г., издадени от „А 1 България“ ЕАД, не са изложени аргументи за незаконосъобразност на РА и не са приложени доказателства. При проверка в ПП V. 14 е установено, че кредитните известия не са отразени от жалбоподателя нито в периода на издаването им, нито в следващ данъчен период, поради което РА и в тази част следва да потвърди.

По изложените съображения жалбата в тази ѝ част следва да бъде отхвърлена.

2. По задълженията по Закона за корпоративното подоходно облагане.

Съдът намира за правилни и изводите за установяване на задължения по ЗКПО.

С процесния РА за жалбоподателя са установени допълнителни задължения за корпоративен данък, чрез увеличение на декларирания финансов резултат за 2021 г. на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО. През 2021 г. по дебита на сметка 602 са осчетоводени разходи общо в размер на 400 200 лв. по фактури, издадени от „Аквилея“ ЕООД.

Съгласно чл. 19 от ЗКПО, данъчен финансов резултат е счетоводният финансов резултат, преобразуван по реда на този закон. Положителният данъчен финансов резултат е данъчна печалба, а отрицателният данъчен финансов резултат е данъчна загуба. Данъчната основа за определяне на корпоративния данък е данъчната печалба. Според чл. 22 от същия закон, данъчният финансов резултат се определя, като счетоводният финансов резултат се преобразува по ред и начин, определени в този закон, с данъчните постоянни разлики, данъчните временни разлики и други суми предвидени в тази част.

В разглеждания случай за оспорвания за 2021 г. е определен нов положителен финансов резултат, формиран от непризнатите разходи, документирани с фактурите, издадени от „Аквилея“ ЕООД и са определени допълнителни публични вземания.

За да може плащането по дадена доставка да бъде признато като разход по реда на ЗКПО и съответно да бъде намален финансовия резултат е необходимо, доставката да бъде реално извършена.

По силата на чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО, с разход (загуба), който не е признат за данъчни цели, се увеличава счетоводният финансов резултат в годината на счетоводното отчитане на разхода (загубата) и не се преобразуват счетоводните финансови резултати през следващите години.

Съдът по изложените по-горе мотиви, касаещи липса достатъчно безспорни доказателства за реално осъществени доставки от „Аквилея“ ЕООД, намира,

че в случая са напълно приложими разпоредбите на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10, ал. 1 от с.з. Съгласно тази норма, не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Понятието „документална обоснованост“ е дефинирано в чл. 10 от ЗКПО, като по силата на ал. 1 от същата правна норма, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция. Видно от цитираната разпоредба, не е достатъчно само издаването на първични счетоводни документи /фактури/, а винаги следва да се държи сметка дали същите отразяват вярно документираната стопанска операция.

В процесните фактури, издадени от „Аквилея“ ЕООД не е посочен видът на услугите, нито към кой договор се отнасят. Същите биха могли да се свържат с подписаният между доставчика и „Адвокатско Дружество М. и М.“ договор, описан по-горе, но следва да се отбележи, че възнагражденията, предвидени в договора и тези изплатени на наетите по граждански договори лица, не съответстват на фактурираните суми. Не е установено, че „Аквилея“ ЕООД е разполагало с назначени или наети лица, които биха могли да извършат договорените услуги. В тази връзка по-горе са изложени подробни мотиви.

В счетоводната отчетност документирането е начинът, чрез който се запазват данните и информацията за протеклите стопански операции. Документалната обоснованост позволява да се фиксират точно мястото и времето на протичане на стопанските операции, както и лицата, участвали в тях. След като жалбоподателят и доставчикът „Аквилея“ ЕООД не представят категорични доказателства, установяващи реално извършени стопански операции, то отчетените във връзка с тях разходи се явяват недоказани с произтичащите от това материално правни последици, а именно коригиране на финансовия резултат за целите на ЗКПО, с недоказаните разходи. Не е възможно, чрез извършване на плащания по фиктивни или неизвършени в пълен обем доставки да се увеличават разходите, защото по този начин ще се получи изкривяване на финансовия резултат в посока отклонение от данъчно облагане по ЗКПО.

Предвид на гореизложените съображения трябва да се приеме, че оспорения РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма и при съответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което следва жалбата да се отхвърли като неоснователна.

С оглед изхода на делото на ответника разноски се дължат разноски. Такива са поискани своевременно и следва да бъдат определени по реда чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 4 от ДОПК,
Административен Съд С. - град, I отделение, 19-ти състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Адвокатско дружество М. и М.“, чрез адвокат В. В. с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 1 срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221022003422-091-001/12.01.2023 г., в частта, в която е

потвърден с Решение № 470/12.04.2023 г. на Началник на отдел „Обжалване“ в Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА „Адвокатско Дружество М. и М.“, с ЕИК[ЕИК] заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП – [населено място], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК и чл. 78, ал. 8 от ГПК, приложим, на основание чл. 144 от АПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, сумата от 12 782 (дванадесет хиляди седемстотин осемдесет и два) лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Република България.