

РЕШЕНИЕ

№ 2932

гр. София, 15.06.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69 състав, в публично заседание на 29.05.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **8509** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], вх.Б, срещу Ревизионен акт № Р-22221018002054-091-001 от 03.12.2018 г., издаден от С. К. – орган, възложил ревизията, и Д. Т. - ръководител на ревизията, при ТД на НАП С., в частта потвърдена с решение № 873 от 23.05.2019 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място] относно установени допълнителни задължения за данък върху добавената стойност (ДДС) по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) във връзка с отказано право на приспадане на данъчен кредит (ДК) от [фирма], [фирма] и [фирма], общо в размер на 29 148.89 лв. главница и 6553.40 лв. лихви за забава.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради противоречие с материалноправните разпоредби. Поддържа, че спорните услуги са използвани в основната му икономическа дейност, свързана с извършване на технически изпитвания, анализи и измервания във връзка с осигуряване на безопасни условия на труд и околна среда, респ. са приети от клиенти на дружеството. Счита, че в хода на ревизионното производство са представени достатъчно доказателства за реалността на спорните доставки, вкл. редовност и документална обоснованост на воденото счетоводство, реални плащания. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част и да му присъди сторените разноски.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221018002054-020-001 от 10.04.2018 г., издадена от С. Т. К. - началник сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол” на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите Д. Д. Т. (ръководител на ревизията) и Искра З. Г. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.09.2015 г. до 31.01.2018 г. в двумесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 23.04.2018 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 23.06.2018 г. Със ЗИД на ЗВР от 20.06.2018 г. и от 18.07.2018 г. срокът на ревизията е удължен съобразно чл.114, ал.2 ДОПК до 23.09.2018 г. Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице.

Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от раздел I, т.18 на представена от ответника заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г., с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на С. Т. К. в качеството ѝ на началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С. функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 ДОПК.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения на л.69-75 от делото, поради което съдът приеме, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221018002054-092-001/05.10.2018 г. Дружеството не е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, и не е подало писмено възражение срещу издадения РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22221018002054-091-001 от 03.12.2018 г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Д. Д. Т., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

Съгласно изложеното в РА, основната дейност на [фирма] през ревизираните периоди е свързана с извършване на технически изпитвания, анализи и измервания, свързани с осигуряване на безопасни условия на труд и околна среда.

На основание чл. 45 от ДОПК, са извършени насрещни проверки на основните доставчици на ревизираното дружество:

С ПИНП №П-22002318103465-141-001 от 26.07.2018 г. е документирана насрещната проверка на [фирма] във връзка с издадени към ревизираното дружество 6 фактури в данъчни периоди м. 03, м. 04 и м. 05.2017 г. с ДДС в общ размер на 3_047,20 лв. и предмет на доставките услуги по договор. След указания срок са представени незаверени копия на част от исканите документи, в т. ч. фактури, касови бележки, счетоводни регистри, Договор за консултантски услуги от 01.03.2017 г., сключен с [фирма], Оценка на състоянието и степента на сигурност на обект в [населено място], [улица] и [населено място], [улица], отчети, приемо-предавателни протоколи и Удостоверение за професионално обучение с регистрационен номер

4451-565/21.02.2013 г. за организация и тактика на охранителна дейност, обучение по част от професия „Охранител“, специалност физическа охрана на обекти“, проведен в Център за професионално обучение към [фирма], [населено място], на лицето Е. С. П.. Констатирано е, че посоченото лице не е упражнявало дейност в [фирма]. Същото е съпруг на М. Г. П., упълномощено лице на [фирма].

След справка в информационната система на НАП е установено, че за периода на издавана на процесните фактури, [фирма] е разполагало с три наети лица по трудови правоотношения, на длъжности оператори на компютри и приложни административни специалисти, неквалифицирани другаде. Не са налице данни за наети лица на длъжности охранител, или такива, свързани със сигурност.

Установено е също, че регистрираното на [фирма] фискално устройство е за обект офис - за оказване на услуги, свързани с компютърните технологии, консултации, разработка на софтуер и обработка на данни.

По отношение на процесните доставки, ревизираното дружество е представило писмени обяснения, съгласно които през 2017 г. [фирма] възлага на [фирма] да извърши оценка на състоянието и степента на сигурност на своите офиси в [населено място] и [населено място].

Представени са Оценки на състоянието и степента на сигурност на обект в [населено място], [улица] и в [населено място], [улица], в които е описано какво представлява обекта, къде се намира, състояние на инфраструктурата, описание на системата за физическа охрана на обекта, описание на осветление, система за видеонаблюдение; локална система за техническа охрана С., описание на пропускателния режим и т. н. Представени са отчети, в които са описани извършените дейности и съответната цена без ДДС, както и приемо-предавателни, съгласно който възложителят одобрява отчета и приема извършената работа по договора, като протоколът служи за основание за заплащане на изпълнителя на договореното възнаграждение.

Констатирано е, че представените документи не съдържат информация за лицето, което ги е изготвило. На мястото на „извършил оценката“ е положен само подпис, без да е посочено име на лицето. Също така, в представените оценки за състоянието и степента на сигурност са посочени дати, на които е извършено посещение на обектите за оглед, но не са представени документи /например протоколи/, които да документират извършените огледи.

Наред с това, представените договор, приемо-предавателни протоколи и отчети са подписани от управителя на [фирма] - Д. А., но по отношение на положения подпис е установено, че същият видимо се различава от подписа на лицето, публикуван в търговския регистър.

С ПИНП №П-22220618102499-141-001 от 19.07.2018 г. е документирана насрещната проверка на [фирма], във връзка с издадени към ревизираното дружество 23 фактури в данъчни периоди м. 12.2015 г. и от м. 01 до м. 05.2016 г., с ДДС в общ размер на 10_084,54 лв. и предмет на доставките услуги по договор. Изготвено е ИПДПОЗЛ, връчено на дружеството по реда на чл. 32 от ДОПК, поради ненамиране на управителя или упълномощено лице на адреса за кореспонденция. След указания срок са представени незаверени копия на част от исканите документи, в т. ч. фактури, придружени с касови бележки, счетоводни регистри, договор и приемо-предавателни протоколи.

Констатирано е, че не са представени доказателства за лицата, извършили услугите. След справка в информационната система на НАП е установено, че в периода на

издаване на процесните фактури, [фирма] не е имало наети лица по трудови и извън трудови правоотношения. Не са налице данни и за наети подизпълнители. Установено е също, че дружеството има регистрирано фискално устройство за обект офис, обект за търговия с компютри, офис техника.

Приходните органи са съобразили, че не е посочено и в какво точно се състои консултирането на [фирма], във връзка с развитие на дейностите, как е оказано съдействие при избора на нови клиенти, съответно кои са новите клиенти, в какво конкретно се изразява реализирането на дейности за създаване на контакти с трети страни, представляващи професионални организации и потенциални клиенти и партньори. Не е ясно и как е калкулирана цената на услугата.

По отношение на доставките от [фирма], ревизираното лице е представило писмени обяснения, съгласно които дейностите делегирани на това дружество включват консултиране във връзка с развитие на дейностите и пазарите за реализация на Център за професионално обучение „Х.“ и на Служба по трудова медицина „Х.“ в страната; дейности като подизпълнител, изпълняващ изцяло функциите на отдел „Проучвания, маркетинг и продажби“ на Център за професионално обучение „Х.“ и на Служба по трудова медицина „Х.“ и дейности за създаване на контакти с трети страни, представляващи професионални организации и потенциални клиенти и партньори - по време на организирани от бранша семинари, конференции и други мероприятия. Представен е Договор от 27.11.2015 г., съгласно който [фирма], в качеството си на възложител възлага, а [фирма], в качеството на изпълнител приема да извърши услугата по реализиране на дейности във връзка с популяризиране на дружеството на възложителя и увеличаване на продажбите в направления „Център за професионално обучение“ и „Служба по трудова медицина“, която включва определени дейности, описани подробно в договора.

С ПИНП №П-22221518102567-141-001 от 26.07.2018 г. е документирана насрещната проверка на [фирма], във връзка с издадени към ревизираното дружество 21 фактури в данъчни периоди м. 11 и м. 12.2015 г., и от м. 01 до м. 05.2016 г. с ДДС в общ размер на 11_159,00 лв. и предмет на доставките услуги по договор. Изготвено е ИПДПОЗЛ, връчено на дружеството по реда на чл. 32 от ДОПК, поради ненамиране на управителя или упълномощено лице на адреса за кореспонденция. След указания срок са представени незаверени копия на част от исканите документи, в т. ч. фактури, придружени с касови бележки, счетоводни регистри, договор и приемо-предавателни протоколи.

След справка в информационната система на НАП е установено, че в периода на издаване на процесните фактури, [фирма] е разполагало с 2 лица, наети по трудови правоотношения, на длъжност офис мениджър и фотограф. Не са налице данни за наети лица по извън трудови правоотношения за 2015 г., а за 2016 г. са налице данни за изплатени доходи от граждански договор на Е. Л. И., за извършване на консултантски услуги в различни области.

От ревизираното дружество са представени писмени обяснения, съгласно които в периода 2015 г. и 2016 г., [фирма] наема два допълнителни автомобила от [фирма], с цел превоз на служители и апаратура за осъществяване на измервания и изпитвания в обектите на клиенти. Причината за наемането на МПС е увеличеният обем на заявки от клиенти и недостига на автомобили в дружеството. Посочено е също, че в периода 2015 г. - 2016 г. [фирма] възлага на [фирма] организацията на корпоративни тимбилдинг мероприятия, с цел сплотяването на служителите и екипите на

дружеството от двата офиса на дружеството и преодоляването на съществуващи към момента конфликти между служители. Мероприятията са организирани в различни точки от страната, включващи тиймбилдинг игри, спорт и излети в планината, посещение на манастири, посещение на културни обекти в страната и др.

Представен е Договор за организация на корпоративни мероприятия и наем на МПС от 01.07.2015 г., съгласно който [фирма], в качеството си на възложител възлага, а [фирма], в качеството на изпълнител поема ангажимент да организира корпоративни мероприятия - тиймбилдинг мероприятия от името на възложителя в полза на служителите и ръководството на [фирма]. Изпълнителят предоставя на възложителя и следните моторни превозни средства за временно ползване /наем/:

- лек автомобил Ауди с регистрационен номер СА1112ВХ

- лек автомобил Мерцедес с регистрационен номер СА9238НХ

Наетите моторни превозни средства ще се ползват за служебни автомобили, като наемателят /възложителят/ не може да ги преотдава на трети лица.

Срокът на договора е 1 година. Месечна наемна цена на предоставените автомобили е в размер на 3_500,00 лв., платими два пъти месечно. Таксите за организирани корпоративни мероприятия ще бъдат сформирани съгласно местоположението на организираното мероприятие; броя на служителите на възложителя, взели участие в мероприятието; броя на служителите на изпълнителя, участвали в организацията на мероприятието; размера на разходите, свързани с организацията на мероприятието, които са били поети от изпълнителя и други разходи, свързани с организирани от изпълнителя мероприятия.

Констатирано е, че договорът от 01.07.2015 г. е подписан от Надежда С., като управител на [фирма]. След справка в търговския регистър е установено, че посоченото лице е вписано като управител и едноличен собственик на [фирма], считано от 26.10.2015 г., въз основа на договор за продажба на дружествени дялове от 09.10.2015 г. и договор за управление от 09.10.2015 г. Тоест, към дата на подписване на процесния договор Надежда С. не е имала представителна власт в дружеството. Освен това положният подпис видимо се различава от спесимена на подписа на лицето, публикуван в търговския регистър.

Представени са и приемо-предавателни протоколи, без посочени имена на предал и приел. В тях е посочено, че са извършени маркетингови услуги за осигуряване на нови пазари, докато предметът на договора е организиране на корпоративни мероприятия - тиймбилдинг мероприятия. Във връзка с предоставените под наем два леки автомобили е представен също приемо-предавателен протокол от 09.11.2015 г., в който са посочени гореописаните МПС. Съгласно Справка за превозни средства /данни от КАТ/ е установено, че не са налице данни за превозни средства, собственост на [фирма]. Извършена е проверка и в Управленска информационна система /D./, при която е установено, че ПС с регистрационен №СА1112ВХ не съществува, а лек автомобил с регистрационен №СА9238НХ е представлява Форд К. 2,0 Д, който през този период е собственост на „МОТО-П.“, ЕИК[ЕИК].

В резултат на установената фактическа обстановка в РА е прието, че не са налице категорични доказателства, удостоверяващи наличието на реални доставки на стоки и услуги по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК], поради което и основание чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, на [фирма] е

отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 121 882,10 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 27 402,13 лв.

Ревизионният акт е връчен на 07.01.2019 г. и оспорен по административен ред с жалба вх. №53-03-191 от 17.01.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С.. На основание чл. 156, ал. 7 от ДОПК, срокът за произнасяне по жалбата е продължен по взаимно писмено съгласие между жалбоподателя и директора на дирекция ОДОП С. за срок до 25.04.2019 г. В този срок не е постановено решение. При условията на чл. 156, ал. 6 от ДОПК във връзка с постъпила жалба срещу акта до Административен съд София град с вх. №53-04-548/17.05.2019 г. е постановено Решение № 873/23.05.2019 г. на директора на ДОДОП С., с което актът частично е отменен и изменен.

Решаващият орган е намерил изводите на ревизиращите органи за липса на доставки на стоки и услуги по фактурите, издадени от „ [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и П. Е.“ Е., за неправилни и необосновани, поради което актът в тази част е отменен. РА е потвърден по отношение на доставките на услуги по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма], в която част РА е предмет на съдебен контрол за законосъобразност съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. По отношение на тези доставчици решаващият орган е приел, че издадените от тях фактури не отразяват реално осъществени доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Формално са налице документи, които обаче не обективират реално извършени стопански операции.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК органи по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили правото на защита на засегнатото лице, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол, доколкото спорът е изцяло материалноправен – относно наличието на реални доставки на услуги по смисъла на чл.9, вр. чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

Доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело С-151/13 Le R. d`Or) и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. При доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното – предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси и направените във връзка с тях разходи от доставчика, както и данни къде се извършва

приемо-предаване и между кои физически лица като представители на търговците, което е в съответствие със задължението им по чл.302 ТЗ.

Наличието на реална доставка е материалноправно изискване за признаване правото на ДК, респ. липсата на доставка е основание да се откаже това право поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест единствено реалните икономически дейности. Именно в тази връзка, като обстоятелства, указващи на липса на реална икономическа дейност съдът намира за правилни и обосновани доводите на приходните органи, които са косвено указание за липса на реална дейност при спорните доставчици - липса на наети лица, липса на данни за наети офиси или други помещения за осъществяване на стопанска дейност. Всички тези обстоятелства са указание, че търговският субект не осъществява реална икономическа дейност.

Принципно вярна е тезата на жалбоподателя, че по отношение на отделни обстоятелства, като напр. наличието на наети лица, практиката на СЕС не изисква знание у получателя по доставките, но същата е категорична, че Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали *самият издател* на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая (т.50 и т.53 от решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело С-324/11 „G. T.“), какъвто е настоящият случай, доколкото изводите на приходните органи са, че фактурираните доставки не са реално осъществени от издателите на фактурите.

Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност, за наличие на реални доставки на стоки и услуги. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл.154, ал.1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т.37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 „E.-K“: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това.

Отнесени към спорните доставчици посочените общи правни положения навеждат на следните изводи:

I. С доставчика [фирма] е сключен договор от 01.03.2017 г., според който [фирма] му е възложило за извърши: оценка на състоянието и степента на сигурност на притежаваните от [фирма] обекти съгласно изискванията на чл.24, ал.1, т.1 ЗЧОД, както и извършване на огледи на обекти, които са притежание на възложителя и желаят охрана, както и на такива, които възложителят предстои да наеме. Договорено е след извършване на огледа да се състави протокол с конкретно съдържание. За всяко извършено охранително обследване възложителят се е съгласил да заплати цена от 2000 лв. без ДДС.

Спорните фактури са с предмет: 4 броя фактури по договор за охранителни обследвания на стойност 3275.00 лв. без ДДС, 2256.00 лв. без ДДС, 1555.00 лв. без ДДС, 3040 лв. без ДДС, както и две фактури с предмет охранителни обследвания на стойност 2700 лв. без ДДС и 2410 лв. без ДДС. Фактури с посочения предмет не отговарят на изискванията на чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС.

Приложени са два броя оценки от 17.03.2017 г. на обект на [фирма] в [населено място] и от 05.05.2017 г. на обект на [фирма] в [населено място]. Документите не съдържат реквизити, от които да се установи конкретното физическо лице, което ги е

изготвило. Представени са два отчета и два приемо-предавателни протокола от същите дати 17.03.2017 г. и 05.05.2017 г. Други доказателства, вкл. договорените в договора от 01.03.2017 г. протоколи за извършени огледи, не са представени.

При сравнение на изготвените „оценки“ се установява, че същите са с почти идентично съдържание, логично различаващо се единствено по описанието на обектите в [населено място] и [населено място]. Констатациите относно стълбищните врати, вратите на помещенията, достъп до стълбищата, осветлението на обекта, изградената система за видеонаблюдение, изградената локална система С., достъп през главния вход, система за пожароизвестяване, система за физическа охрана, помещенията за охранителния състав, приемане и сдаване на дежурства, доклад до Д., личните предпазни средства, пропусквателен режим и документация, са напълно еднакви. Идентични са и: основните рискове, анализ на риска (заплаха, уязвимост, последици) и дадените препоръки за подобряване на изградената система за сигурност. Подобна идентичност бламира убеждаващото въздействие на документите и извода, че същите са изготвени за конкретни нужди и цели, още повече при данни за вече налична система за сигурност в обектите.

При това почти съвпадащо съдържание на оценките остава напълно неясен начинът на формиране на тяхната стойност в предоставените от изпълнителя отчети от 17.03.2017 г. и от 05.05.2017 г., които не са в идентични размери. Тези стойности не съответстват на договорната цена по чл.2 от договора от 01.03.2017 г. От съдържанието на отчетите по никакъв начин не може да се установи начинът на формиране на стойността на услугата в съответствие с посочената по-горе практика на СЕС - полученото от изпълнителя възнаграждение да представлява действителната равностойност на предоставената услуга при ясен и проследим начин на формиране на нейната стойност.

На последно място, оценката и отчетът относно обекта в [населено място] са изготвени на 05.05.2017 г., докато фактурите към тях със съставени преди това – на 04.04, 13.04 и 03.05.2017 г. За евентуално извършени посещения на място не са съставени протоколи, изискуеми според договор, а изготвянето на фактура и извършване на плащане преди отчета на изпълнителя е не само нелогично, но и в противоречие с чл.3/1/ от договора.

Въз основа на изложеното съдът приема, че страните са оформили своите правоотношения единствено документално, без на същите да съответстват реални стопански операции. Като са достигнали до извод за липса на реално договорени и изпълнени консултантски услуги приходните органи са постановил РА при правилно приложение на закона.

Към жалбата по административен ред е приложен граждански договор от 07.01.2016 г., с който [фирма] е възложило на Е. С. П. извършване на „консултации и обследвания“. Договорът е с напълно неконкретизиран предмет, тъй като не е посочена сферата на консултации. Не е ясно защо този договор не е представен в хода на ревизията, при представени от доставчика доказателства от 14.09.2018 г., което навежда на извод за изготвянето му за целите на процеса и за да бъдат оборени доводите на ревизорите в РА, че представеното Удостоверение за професионално обучение на Е. С. П. не може да докаже кадрови потенциал на доставчика, тъй като не са налице данни, че същият е бил нает по трудови и извън трудови правоотношения в [фирма]. Д., че същото лице е съпруг на М. Г. П., упълномощено лице на [фирма], допълнително указват на възможност за улеснено последващо съставяне на

документи, респ. разколебават извод за реално договорени услуги, разместване на материални блага и насрещни престации.

Този извод се потвърждава от констатацията на вещото лице, изготвило съдебно-счетоводна експертиза, за липса на документи за извършено плащане в полза на Е. С. П. и за неподадена в НАП декларация за заплатени суми по граждански договор.

Коректното счетоводно отразяване на фактурите при получателя [фирма] и отразяването им в регистрите по ЗДДС на доставчика, вкл. наличието на плащане, не обосновава категоричен извод за реалност на доставките. Счетоводството съдържа вторично счетоводно отразяване на първични счетоводни документи. След като, по вече изложените съображения, тези счетоводни документи не отразяват реални стопански операции, счетоводното им отразяване също не следва да се кредитира, вкл. относно редовността на воденото счетоводство.

По изложените съображения съдът намира РА в оспорената част за правилен и законосъобразен. Дължимо е отхвърляне на оспорването в тази му част.

II. С договор от 27.11.2015 г. [фирма] е възложило на [фирма] следната услуга: „Реализиране на дейности по популяризиране на дружеството на възложителя и увеличаване на продажбите в направления „Център за професионално обучение“ и „Служба по трудова медицина“. Така посочения предмет е конкретизиран в три отделни дейности: Дейност 1: Консултиране във връзка с развитие на дейностите и пазарите за реализация на дружеството на възложителя: относно възможностите за развойна дейност на [фирма], както и във връзка с разширяване на дейността на Център за професионално обучение „Х.“ и на Служба по трудова медицина „Х.“; Дейност 2: А. дейности като подизпълнител, изпълняващ изцяло функциите на отдел „Проучвания, маркетинг и продажби“ на възложителя и Дейност 3: реализиране на дейности за създаване на контакти с трети страни, представляващи професионални организации и потенциални клиенти и партньори с цел популяризиране на дружеството на възложителя. Договорено е месечно възнаграждение от 2000 лв., разпределено на 2 вноски, и 25-30% от изплатените от клиенти суми.

Представени са 23 броя приемо-предавателни протоколи (ППП), подписани в периода от 08.12.2015 г. до 19.05.2016 г., които изцяло преповтарят предмета на сключения договор от 27.11.2015 г. Същевременно, PPP по никакъв начин не конкретизират и не сочат имена на третите страни (клиенти и партньори), с които „са осъществени“ контакти; кои са новите клиенти, с които възложителят се е свързал благодарение на „консултациите“ на изпълнителя; с кои служители на водещи фирми е контактувал възложителят; кога и с кои страни е участвал в преговори, кога и от кого е приел заявки за обучения; на кои фирми е представена дейността на възложителя по направление Център за професионално обучение (ЦПО) „Х.“ и на Служба по трудова медицина (С.) „Х.“; в какви конкретни дейности се изразява дейността по „консултиране относно възможностите за развойна дейност и разширение на дейността на ЦПО и С..

Съдът приема, че подобно преповтаряне на общия предмет на договора от 27.11.2015 г. не отговаря на изискванията за приемане на резултата от извършената услуга. Не са посочени конкретни клиенти или длъжностни лица, с които изпълнителят е осъществил контакт, не е уточнена датата, на която е осъществен този контакт, какви конкретни заявки за обучение са приети.

За да е налице реално приемане на конкретен резултат от услугата „консултиране“

тези елементи следва да са доказани по безспорен начин от участниците в дейността. В противен случай е дължим извод за липса на реално осъществена консултантска дейност.

Този извод получава допълнителна подкрепа в начина на определяне на „договорната“ цена в протоколите. Посочените в ППП най-общи и без допълнителна конкретизация дейности напълно съвпадат в голяма част от тях, но въпреки това „договорената“ цена по ППП е напълно различна: 1425 лв. без ДДС, 2541.30 лв. без ДДС, 13820 лв. без ДДС, 2421.60 лв. без ДДС, 1984.30 лв. без ДДС, 1272.60 лв. без ДДС, 3220 лв. без ДДС, 2785 лв. без ДДС, 3016.50 лв. без ДДС, 11.94.50 лв. и др. под. От съдържанието на ППП по никакъв начин не може да се установи начинът ѝ на формиране в съответствие с посочената по-горе практика на СЕС - полученото от изпълнителя възнаграждение да представлява действителната равностойност на предоставената услуга при ясен и проследим начин на формиране на договорната стойност. Посочените в ППП цени от над 2000 лв. би следвало да съответстват на част от договорените 25-30% от изплатените от клиенти суми по договора от 27.11.2015 г. При липсата на данни за конкретно изплатени от клиенти суми е дължим извод, че страните са оформили своите правоотношения единствено документално, без на същите да съответстват реални стопански операции.

Както в договора, така и в протоколите, не е посочен предмет „преход от стандарт БДС EN I. 9001:2008 към новата му версия БДС EN I. 9001:2015“, както се поддържа в допълнение към жалба вх.№ 23-22-187#2 от 11.04.2019 г., поради което съдът приема, че това е защитна версия на жалбоподателя, която не е подкрепена с доказателства. За същите обстоятелства жалбоподателят има сключен договор от 06.11.2015 г. с изпълнител [фирма], реалността на доставките по който са признати (стр.1395 и сл. от Приложение №6 и доклад от одит № 002 стр.431-491, Приложение №2), както и от [фирма], поради което и нелогично подобно дублиране на дейности

Посочените на стр.3 от същата жалба клиенти, осигурени от [фирма] не са посочени в двустранно създадените от страните документи без да е имало пречка за подобно конкретизиране, ако дейността е осъществена реално.

По изложените съображения представените писмени доказателства – договор от 27.11.2015 г. и 23 броя ППП към него, не доказват реално изпълнена консултантска услуга поради непосочване на конкретни параметри на тази услуга, вкл. начин на формиране на договорната цена. При тези данни изводът на приходните органи за липса на реални доставки на консултантски услуги като материалноправно изискване за признаване на правото на ДК, се явяват правилни и законосъобразни и следва да бъдат потвърдени.

Тук е мястото да се посочи, че спорните фактури с предмет „по договор“ не отговарят на изискванията на чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС, което също сочи на липса на реално договорени, изпълнени и приети консултантски услуги с достатъчно конкретизиран предмет и начин на формиране на договорната цена. Освен по стойност, същите не могат да се обвържат по предмет с конкретен договор или ППП.

Указание в тази насока са косвените обстоятелства, установени в хода на ревизията като липса на информация за конкретните физически лица, извършили услугите, доколкото след справка в информационната система на НАП е установено, че [фирма] не разполага с наети по трудови и извън трудови правоотношения лица. Това се потвърждава от приета по делото съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ), според която документите от ревизионната преписка не съдържат данни за наети по

граждански договори лица, както и данни за отчетени от доставчика разходи във връзка със спорните фактури. Изводът на експерта, че „спорните доставки са свързани с всички последващи облагаеми доставки на „Х. О.“ не е обоснован с нужната конкретика, поради което не е достатъчен да обоснове реалност на доставките при съвкупната преценка на всички обстоятелства по делото.

Коректното счетоводно отразяване на фактурите при получателя [фирма] и отразяването им в регистрите по ЗДДС от доставчика, вкл. наличието на плащане, не обосновава категоричен извод за реалност на доставките. Счетоводството съдържа вторично счетоводно отразяване на първични счетоводни документи. След като, по вече изложените съображения, тези счетоводни документи не отразяват реални стопански операции, счетоводното им отразяване също не следва да се кредитира, вкл. относно редовността на воденото счетоводство.

По изложените съображения съдът намира РА в оспорената част за правилен и законосъобразен. Дължимо е отхвърляне на оспорването в тази му част.

III. С доставчика [фирма] е сключен договор от 01.07.2015 г., с който той, в качеството си на изпълнител, е поел ангажимент да организира корпоративни мероприятия – тиймбилдинг мероприятия, за което е предоставил на възложителя следните МПС:

- лек автомобил Ауди с регистрационен номер СА1112ВХ
- лек автомобил Мерцедес с регистрационен номер СА9238НХ.

Автомобилите са предадени с ППП от 09.11.2015 г.

Договорена е месечна наемна цена за предоставените автомобили в размер на 3500 лв. Цената за организираните корпоративни мероприятия следвало да се формира според: местоположението на мероприятияето, броя на служителите и размера на разходите.

Представените са приемо-предавателни протоколи за „изпълнени“ маркетингови услуги за осигуряване на нови пазари. В тях не са конкретизирани осъществени конкретни дейности или услуги, а са описани номера, дати на издаване и стойност на фактури. Освен, че не съответстват на предмета на договора от 01.07.2015 г. (организиране на корпоративни мероприятия), протоколите не удостоверяват приемане на конкретен резултат от конкретно осъществена услуга. Като се съобрази, че фактурите също са с изцяло неконкретизиран предмет „по договор“, следва извод за липса на договорена и изпълнена услуга в посочения по-горе смисъл – правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга и при наличие на пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация.

Представените доказателства не установяват изпълнение на предмета на договора от 01.07.2015 г., не доказват изпълнение на някаква конкретна дейност, начина на формиране на нейната цена или приемане на конкретен резултат от дейността. Спорните фактури с предмет „по договор“ не способстват за конкретизиране на съществените елементи на всяко договорно правоотношение – предмет и цена.

В протокол от 26.05.2016 г. е посочено, че „включва предплащане на бъдещо мероприятие“, което е изцяло неконкретизирано, вкл. по начина, посочен в чл.6 от договора от 01.07.2015 г. (според местоположение, брой служители и разходи), което потвърждава извода на съда единствено за документално оформяне на правоотношенията, без на същите да съответстват реални стопански операции.

Тези изводи се подкрепят от установените в хода на ревизията факти и обстоятелства – липса на информация къде и кога са провеждани мероприятията, кои служители са участвали, кои са присъствалите и обучавани лица, както и информация, която да указва за реално извършени разходи, свързани с организацията на мероприятията, които по силата на договора, изпълнителят се е задължил да заплати предварително на възложителя. Липса на данни за лицата, извършили услугите.

Недоказано остана, както реалното предоставяне на автомобили под наем, така и осъществяването на дейност с тях, тъй като по отношение на тях доставчикът не е представил доказателства, от които да се установи, че притежава под каквато и да е форма тези МПС, за да може да ги отдава под наем. Не са представени и доказателства, че след изтичане на срока на договора, МПС са върнати обратно от наемодателя. Не е ясно и как е определена месечната наемна цена, тъй като липсват доказателства и за това.

Реалността на услугата допълнително се разкобелва от установените данни от КАТ за липса превозни средства, собственост на [фирма]. След извършени проверки в хода на ревизията е установено, че МПС с регистрационен номер СА1112ВХ не съществува, а лек автомобил с регистрационен номер СА9238НХ представлява Форд К. 2,0 Д, а не Мерцедес, както е посочено в договора, и е собственост на [фирма], ЕИК[ЕИК]. Тези обстоятелства потвърждават извода на съда за документално оформление на правоотношенията, поради което е дължим извод за отхвърляне на оспорването и в тази му част.

Този извод се потвърждава от приета по делото съдебно-счетоводна експертиза, според която документите от ревизионната преписка не съдържат данни за наети по граждански договори лица, както и данни за отчетени от доставчика разходи във връзка със спорните фактури. Изводът на експерта, че „спорните доставки са свързани с всички последващи облагаеми доставки на „Х. О.“ не е обоснован с нужната конкретика, поради което не е достатъчен да обоснове реалност на доставките при съвкупната преценка на всички обстоятелства по делото.

Коректното счетоводно отразяване на фактурите при получателя [фирма] и отразяването им в регистрите по ЗДДС от доставчика, вкл. наличието на плащане, не обосновава категоричен извод за реалност на доставките. Счетоводството съдържа вторично счетоводно отразяване на първични счетоводни документи. След като, по вече изложените съображения, тези счетоводни документи не отразяват реални стопански операции, счетоводното им отразяване също не следва да се кредитира, вкл. относно редовността на воденото счетоводство.

По изложените съображения съдът намира РА в оспорената част за правилен и законосъобразен. Дължимо е отхвърляне на оспорването в тази му част.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение съобразно обжалваемия интерес от 29 148.89 лв. главница и 6553.40 лв. лихви за забава, или възнаграждение в размер на 1601.07 лв. съгласно чл.8, ал.1, вр. чл.7, ал.2, т.4 от Наредба № 1 / 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ИЗЦЯЛО жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], вх.Б, срещу Ревизионен акт № Р-22221018002054-091-001/03.12.2018 г., издаден от С. К. – орган, възложил ревизията, и Д. Т. - ръководител на ревизията, при ТД на НАП С., в частта потвърдена с решение № 873 от 23.05.2019 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] относно отказано право на приспадане на данъчен кредит от [фирма], [фирма] и [фирма], общо в размер на **29 148.89 лв.** главница и 6553.40 лв. лихви за забава.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], вх.Б, да заплати на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 1601.07 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ: