

РЕШЕНИЕ

№ 1402

гр. София, 27.02.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав,
в публично заседание на 11.03.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова, като разгледа дело номер **6788** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по жалба на [фирма] срещу РА № 22002217004416-091-001/02.03.2018 на органи по приходите в ТД на НАП-С., потвърден с решение № 695/18.05.2018г. на директора на дирекция "ОДОП"-С.. Предмет на обжалване е установените с РА резултати по ЗДДС за данъчни периоди от м.02.2012г. до м.01.2013г., от м.11.2013г. до м.07.2015г. задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), в размер общо на 61 107,70 лв., в резултат на отказан данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма] ЕИК[ЕИК], за данъчните периоди от м. 02.2012 г. до м. 01.2013 г., от м. 11.2013 г. до м. 07.2015 г. и начислени лихви за забава в размер на 29 322,53 лв. Д. кредит по фактурите от тези доставчици е отказан, поради извод на ревизиращите органи, че липсват доставки по смисъла на чл.6 и чл.9 от ЗДДС.

Жалбоподателят иска съдът да постанови решение, с което да отмени като незаконосъобразен обжалвания РА в обжалваната му част. Намира, че за дружеството са налице всички предпоставки за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Излага подробни съображения в жалбата и писмени бележки. Били налице доказателства, чрез които се установявали преките доставки между доставчиците по фактурите и жалбоподателя, поради което от липсата на доказателствата за осъществяване на предходни доставки не можело да се направи извод, че не са осъществени преките такива. Фактурите отговаряли на изискванията, удостоверявали реално извършени доставки на стоки и услуги. Без значение били

обстоятелствата по наличие на кадрова и транспортна обезпеченост на първични доставчици на стоки и услуги при положение, че съгласно ЗДДС не въвеждат като предпоставка за възникване на данъчно събитие наличие на горните обстоятелства, при наличие на останалите доказателства за прехвърляне правото на собственост - наличие на предмет на доставки в патримониума на жалбоподателя, последваща реализация на същите в основната търговска дейност на процесните доставки и услуги. Претендира разноси по списък.

Ответникът оспорва жалбата. В подробни писмени бележки, излага съображения по нейната неоснователност и за законосъобразност на РА. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът намери жалбата за допустима. Подадена е от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е на 04.06.2018г. в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, считано от получаване на решението на 22.05.2018г. Предмет на съдебното обжалване е РА, който е обжалван по административен ред и неотменен от ответника. Като процесуално допустима жалбата следва да бъде разгледана относно нейната основателност.

Факти по делото:

Касае се за възложена ревизия на жалбоподателя със Заповед №Р-22002217004416-020-001/07.07.2017 г., връчена на 28.07.2017 г., изменена със заповеди №Р-2202217004416-020-002/04.10.2017 г. и №Р-22002217004416-020-003/11.10.2017 г., издадени от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-4/04.01.2016 г., за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчните периоди от 01.02.2012 г. до 31.01.2013, от 01.11.2013 г. до 07.2015 г. и м. 09.2015 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002214416-092-001/22.01.2018 г., връчен на 24.01.2018 г. В срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение срещу РД. Същото е прието за процесуално допустимо, но разгледано по същество, за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22002217004416-091-001 от 02.03.2018 г., издаден от В. В. В. – орган, възложил ревизията, и С. М. А., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 06.03.2018 г.

Ревизията е по реда на чл. 155, ал. 4 от ДОПК и е във връзка с Решение №916/13.06.2017 г. на директора на дирекция ОДОП С., отменящо предходния РА №22220315003175-091-001/15.12.2015 г. за посочения вид задължение и данъчни периоди.

Относителите към спорните задължения констатации на ревизиращите органи са следните:

Основният предмет на дейност на [фирма] е охранителна дейност. Сключените търговски сделки са свързани с договори за охрана на имуществото на юридически лица. Дружеството притежава лиценз за извършване на охранителна дейност №135/03.06.2014 г. От органите по приходите е направен извода, че ревизираното лице има технически и кадрови потенциал за извършване на охранителна дейност, като е сключило 93 трудови договора. Извършена е проверка в информационния масив на НАП, при която е установено, че [фирма] няма регистриран ЕКАПФ.

Изпратено е искане до Главна дирекция „Национална полиция“, в отговор на което е

посочено, че [фирма], [фирма], [фирма], и [фирма] ЕИК не притежават лиценз за охранителна дейност. На ревизираното лице не са извършвани оперативни проверки от Главна дирекция „Национална полиция“, за установяване на нарушения. Посочено е, че съгласно чл. 24, ал. 1, т. 1 от Закона за частната охранителна дейност /ЗЧОД/ за всяко лице, извършващо охранителна дейност, е налице нормативно изискване да оценява състоянието и степента на сигурност на охраняваните обекти при необходимост, но не по-малко от веднъж годишно, като при неизпълнение на това подлежи на административна санкция.

Съгласно дадените писмени обяснения от управителя на дружеството, същото извършва три вида услуги, а именно: 1/ събиране на данни относно архитектурни строителни и ситуационни особености на обектите, необходими за оценка на риска и обследване на обектите; 2/ изграждане/ремонт на алармена система против проникване и /или система за видеонаблюдение, други системи и оборудване за ръчно активиране и деактивиране необходими за правилната организация на охраната на обектите; 3/ ремонт на помещенията за охрана и извършване на външно наблюдение на обезпечеността на обектите.

Извършен е анализ на събраните доказателства по отношение на извършените от ревизираното лице доставки и не са установени обстоятелства, които да доведат до корекция на данъчната основа на извършените продажби и начисления данък.

В изпълнение на указания, дадени с Решение №916/13.06.2017 г. на директора на дирекция ОДОП С., дадени от първата ревизия, е проверявано осъществяването на доставки, документириани с издадени от доставчици [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] фактури, по които е упражнено право на приспадане на данъчен кредит, като с протокол № 1205446/28.12.2017 г. са приобщени събраните при предходната ревизия по ЗДДС доказателства. Извършени са насрещни проверки на тези дружества, обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки, описани в ревизионния доклад. И при новата ревизия доставчиците не са открити на декларирани от тях адреси, изготвените ИПДПОЗЛ са им връчени по реда на чл. 32 от ДОПК, в указания срок дружествата не са представили документи. Установено е, че процесните фактури са отразени в дневниците за продажби и справките декларации. При извършени проверки в информационните масиви на НАП е установено, че спорните доставчици нямат техническа и кадрова обезпеченост, а ако имат назначени лица, техните длъжности не отговарят на характера на фактурираните стоки и услуги. Всички проверени доставчици са deregистрирани по реда на чл. 176 от ЗДДС, за неизпълнение на данъчни задължения.

Ревизията е групирала доставките според техния предмет в три основни групи: 1/ услуги - свързани с ремонт на помещения за охрана, изразяващ се в къртене, изкоп, демонтаж и монтаж на кабели, настройка на камери и доставка на материали за монтиране на сигнално охранителната техника, като крепежни елементи, акумулаторни батерии и лапми, зарядни устройства, прожектори за външен монтаж., т. е. дейности по поставяне на охранителната техника и поправка на повредените участъци; 2/ услуги – свързани със събиране на данни за състоянието и степента на сигурност на обекти, на които се извършва охрана от ревизираното лице; 3/ доставки на рекламни материали и работни облекла.

За рекламните материали и работни облекла е декларирано, че са доставени от [фирма]. Упражнено е право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4 180,00 лв. за периодите м. 02.2012 г. и м. 06.2012 г.

Ревизираното лице е представило договор от 02.02.2012 г. с предмет „изработване и разпространение на реклама, доставка на канцеларски материали, изработване на табели и стикери, задължителни съгласно чл. 30 от ЗЧОД, закупуване, поставяне на лого и доставка на работно облекло, шапки, обувки и други стоки, заявени от възложителя, намиране, закупуване и доставка на стоки и оборудване без поставено лого“. Представени са: две приложения към договора, в които подробно са описани видът на рекламните материали, количеството и единичната цена; приемо-предавателни протоколи, които съдържат данните от приложенията относно количества и стойност; доказателства за плащане по доставките в брой и за счетоводно отразяване в счетоводството на ревизираното лице.

Прието е, че липсват доказателства за притежавано оборудване, както и какви материали са вложени за изработката им. По отношение на работното облекло е посочено, че липсват данни за доставчика, а именно притежавал ли е работно облекло, което да продаде на ревизираното лице. Ревизиращият екип е приел, че не е доказана потенциалната възможност на [фирма] да извърши процесните услуги, предвид, че няма данни за назначен персонал на длъжност, отговаряща на характера на извършените услуги. Направено е заключение, че не може да бъде доказана реално извършване на доставката по чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано правото на данъчен кредит.

За услугите, свързани с дейности по доставка и поставяне на охранителната техника и поправка на повредени участъци е декларирано, че са извършени от [фирма], [фирма] и [фирма]. Упражнено е право на приспадане на данъчен кредит, както следва:

- по фактури, издадени от [фирма], в размер на 6 513,67 лв. през м. 06.2014 г. до м. 10.2014 г. и през м. 01.2015 г.
- по фактури, издадени от [фирма], в размер на 6 930,00 лв. през м. 10.2012 г., м. 11.2012 г., м. 12.2012 г. и м. 01.2013 г.
- по фактури, издадени от [фирма], в размер на 1 209,50 лв. през м. 04.2014 г.

Установено е, че доставките са с предмет демонтаж и монтаж на система за периметрова охрана, демонтаж на коаксиален кабел, изкоп на канал, настройка на камера и DVR /физическо позициониране/, изтегляне на кабел, мазилка на повредените участъци от стените на оградата и замазка на канал и почистване на обекта, както и доставка на облекло и предпазни шапки. В тази връзка от ревизираното лице са представени договори, в които е договорено, че цените за плащане се доказват с протокол/акт обр. 19. Представени са също така и копия от приемо-предавателни протоколи и актове образец 19. В същите са описани на отделни позиции количеството извършени услуги, единична цена и стойност, подписани са от изпълнител и възложител. Към фактурите са приложени фискални бонове за извършено плащане в брой, както и доказателства за счетоводно отразяване на фактурите в счетоводството на ревизираното лице.

Ревизиращият екип е направил заключение, че при така представените документи не е доказана потенциалната възможност на доставчиците да извършат процесните услуги, предвид, че няма данни за назначен персонал на длъжност, отговаряща на характера на извършените услуги и няма данни за подизпълнители.

Органите по приходите са приели, че издадените фактури не документират реално осъществени доставки на услуги и стоки, документите са с невярно съдържание. В заключение е посочено, че след като ревизираното лице разполага с документи за

доставките, няма как да не знае дали дружествата доставчици разполагат или не с необходимата ресурсна обезпеченост. Допълнително е посочено, че ревизираното лице е имало 93 лица по трудови правоотношения, поради което е прието, че в този случай може да се счита, че доставките са част от данъчна измама, доколкото дейностите са извършени от самото ревизирано лице.

Доставките, свързани със събиране на данни за състоянието и степента на сигурност на обекти, които са охранявани от ревизираното лице, е декларирано, че са извършени от [фирма], [фирма] и [фирма]. Упражнено е право на приспадане на данъчен кредит, както следва:

по фактури, издадени от [фирма], в размер на 21 970,00 лв. за данъчни периоди от м. 02.2012 г. до м. 09.2014 г.;

по фактури, издадени от [фирма], в размер на 8 795,33 лв. за данъчни периоди от м. 06.2014 г. до 11.2014 г., м. 01.2015 г. и м. 02.2015 г.;

по фактури, издадени от [фирма], в размер на 11 509,20 лв. за данъчни периоди от м. 11.2013 г. до м. 05.2014 г.

Констатирано е, че предмет на доставките са услуги, свързани със събиране на данни за състоянието и степента на сигурност на охранявани обекти от ревизираното лице. По всяка една фактура е посочен конкретният обект. Представени са - в хода на ревизията и с възражението, договори, приемо-приемателни протоколи, доклади от извършеното обследване на обектите, оценки за риска и степента на сигурност на тези обекти и протоколи за извършената оценка, правила и указания за извършване на охранителната дейност, изготвени от ревизираното лице и подписани от клиентите му. Констатирано е, че обследванията и анализа на риска и заплахите за сигурност на охраняваните обекти са на основание чл. 24, ал. 1 и ал. 2, т. 1 и 2 от ЗЧОД. В тези анализи се сочи, че са използвани данни от оперативно събраната информация за криминогенната обстановка за обектите. На база на получената информация от Главна дирекция „Национална полиция“ е установено, че доставчиците не притежават лиценз по смисъла на ЗЧОД. Към фактурите са приложени фискални бонове за извършено плащане в брой, както и доказателства за счетоводно им отразяване.

Ревизиращият екип е направил заключение, че при така представените документи не е доказана потенциалната възможност на доставчиците да извършат процесните услуги, предвид, че няма данни за назначен персонал на длъжност, отговаряща на характера на извършените услуги, няма данни за подизпълнители. Прието е, че услугите по обследване на криминогенната обстановка следва да бъдат извършени от лица, които притежават уменията и квалификация на охранители, а доставчиците нямат наети такива. За извършването на такъв вид услуги, ревизиращите органи счита, че е необходимо и притежаване на МПС, като данни за налични или наети МПС от доставчиците няма в информационната система на НАП. В заключение е посочено, че ревизираното лице само е извършило анализите и обследването, тъй като разполага с необходимата кадрова и техническа обезпеченост.

В резултат на горното на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит.

Жалбоподателят е оспорил РА пред ответника, който с решението е потвърдил РА в оспорваната част, като е споделил съображенията за недоказване на реално осъществена доставка, като е коментирал конкретните видове доставки. Цитирал е практика на СЕС.

РА е обжалван в неотменената му част пред съда.

В хода на съдебното производство са събрани писмени доказателства относно и е прието заключение на вещо лице, което съдът кредитира като компетентно и обосновано. Писмените доказателства и заключението не са оспорени от страните.

В заключението се констатира следното: Вещото лице е направило подробен анализ на осчетоводяването на процесните фактури (л.127-128 по делото) като е заключило, че процесните фактури, както и всяка от процесните доставки са осчетоводени в счетоводството на дружеството жалбоподател, като осчетоводяването е показано при разработването на отговора на така поставения въпрос в Раздел IV „Констативно — съобразителна част“ на ССЕ. По отношение на процесните фактури, вещото лице счита, че са спазени изискванията на чл. 114 от ЗДДС. По отношение на въпроса дали стойността на фактурите е платена на доставчиците, вещото лице е установило след запознаване и анализ на документите, посочени в Раздел III „Източници на информация“ на ССЕ (л.124-126), вещото лице е установило, че процесните доставки са платени в брой на доставчиците, съгласно приложените към процесните данъчни фактури касови бонове и съответните осчетоводявания, посочени в отговора на въпроса за осчетоводяване на фактурите. Относно начисляването на данъка според изискванията на чл. 86, ал.1 от ЗДДС вещото лице след посещение при жалбоподателя и счетоводството му, вещото лице се е запознало със съхраняваните в счетоводството му справки — декларации за съответния месец и дневниците за покупки по ЗДДС, в които процесните фактури са посочени, съгласно изискванията на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. Данните съвпадат с тези, посочени в РД и РА от ревизията на жалбоподателя. След запознаване и анализ на ГДД по чл. 92 от ЗКПО за данъчния финансов резултат и дължимия годишен корпоративен данък за 2012г. за 2013г. за 2014г. и за 2015г. на жалбоподателя [фирма] вещото лице е установило, че в тях е отразен годишния финансов резултат на дружеството, като същият съответства на данните в отчетите за приходи и разходи и в останалите счетоводни регистри. На въпрос дали закупените стоки са вложени като основна стока в търговската дейност на дружеството, вещото лице констатира, че материалите по процесните доставки са вложени в дейността на дружеството, като начинът на заприходяването и изписването им е посочено в отговора на въпрос 1 от ССЕ за осчетоводяването. На въпрос дали цената на стоките и услугите по процесните доставки отговаря на средните пазарни такива, вещото лице разяснява, че не може да отговори на така поставения въпрос, тъй като цените на услугите, осъществявани от жалбоподателя и от други фирми с подобен предмет на дейност са предмет на преговори между възложител и изпълнител и представляват търговска тайна. На въпроса дали в счетоводството и документацията, събрани в хода на ревизията по делото са налице данни за начина на ценообразуване на стоките и услугите, в това число дали има данни от събраните доказателства, че в цената на стоките и услугите са включвани разходи за услуги и стоки, придобити чрез възлагане на подизпълнители, които да са участвали при определяне стойността на процесните доставки на стоки и услуги, вещото лице дава следното заключение: След запознаване и анализ на документите (л.124-126 по делото) е установило, че материалите по процесните доставки са вложени в дейността на дружеството, като получените доставки на

материали са заприходени по дебит на счетоводна сметка 302 „Материали“⁴ с Д.О. на доставката, по дебит на счетоводна сметка 451/1 „ДДС покупки“ и по кредит на счетоводна сметка 401 „Доставчици“ с пълната стойност на доставката. При влагането на материалите е дебитирана счетоводна сметка 601 „Разходи за материали“ и е кредитирана счетоводна сметка 302 „Материали“. Счетоводни сметки 601 „Разходи за материали“ и счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“ са транзитни сметки и впоследствие се кредитират при дебитиране на счетоводна сметка 611 „Разходи за основна дейност“, т.е. в нея са отразени разходите за процесите доставки на материали, стоки и услуги. Счетоводна сметка 611 „Разходи за основна дейност“ се приключва, като се кредитира при дебитиране на счетоводна сметка 703 „Приходи от продажба на услуги“, като при превишение на приходите над разходите е налице печалба, отразена по кредита на счетоводна сметка 123 „Печалби и загуби от текущата година“, а при превишение на разходите над приходите е налице загуба, отразена по дебита на счетоводна сметка 123 „Печалби и загуби от текущата година“. По този начин по дебита на счетоводна сметка 703 „Приходи от продажба на услуги“ се отразява себестойността на продадената услуга, като и разходите за организация и управление, т.е. разходите за услуги и стоки и материали, придобити чрез възлагане на подизпълнители са участвали при определяне стойността на процесите доставки на услуги. Когато жалбоподателя г издава данъчна фактура за доставка на услуга се дебитира 411 „Клиенти“ и се кредитира счетоводна сметка 703 „Приходи от продажба на услуги“, т.е. по кредита на приходната сметка е отразена цената на продадената услуга. В съдебно заседание вещото лице отговаря на въпроси на жалбоподателя и съда (л.136 по делото): По делото процесните услуги и материали са вложени в основната търговска дейност на дружеството. Външни услуги са използвани, видно от приложенията в папка 9 и папка 20, които са пълни с възлагателни писма, отчети и доклади за тези извършени услуги. А защо са ползвани – с оглед необходимост от специалисти, които те нямали, относно архитектурна строителна част и някои други комуникации. Тяхната дейност е съгласно Закона за частно охранителната дейност и ги задължава поне веднъж в годината да извършват такава оценка. На въпрос на съда уточнява, че са закупените стоки и услуги са включени в ценообразуването, отнесени са към сметка 703 по дебита и всички разходи са осчетоводени по дейността. 2013 година дружеството са на загуба, не покриват разхода. Съдът кредитира заключението като обективно и компетентно и го съобразява при правните си изводи.

Представен е писмен отговор от ГД „Национална полиция“ МВР от 29.08.2018г. до жалбоподателя (л.111), че ЗЧОД не съдържа регламентация, касаеща лица, които доставят услуга „събиране на данни“ за търговец, предоставящ търговска услуга „частна огланителна дейност“ Отговорът е на молба за писмено становище по въпроси, свързани с лице доставчик на услуги „събиране на данни“ към търговец, осъществяващ частна охранителна дейност.

Разпитани са двама свидетели - К. Г. С. и П. Д. И., относно това какъв е механизмът, по който е осъществявана дейността на дружеството, ползват ли

се външни услуги при обичайно извършваната от дружеството дейност и към кой момент, кой и как извършва подбора на консултанти, как се възлага конкретна услуга, по какъв начин се приема и заплаща, как се съставят документите, по извършените услуги и доставки, от кого се съставят и приемат. Свидетелят С. заявява, че е бил консултант в дружеството на жалбоподателя и го консултирал в сферата на ценообразуване и себестойност, въз основа на стар договор преди 2007г., който договор не пази. За взаимоотношенията с дружеството жалбоподател при него нямало документи. Има представа върху работата на дружеството-жалбоподател. Консултирал лед 2007-2015-2016 г. за ценообразуване и себестойност на техни услуги, които представляват охранителна дейност, която е основната им дейност, като невъоръжена охрана. Консултирането изисква запознаване с тези въпроси, с оглед извършваните услуги и разходи по тях, и с предлаганите към жалбоподателя услуги, както и други разходи на жалбоподателя, за да направи себестойност на същите. Има представа от периода 2007-2016г. Притежава висше филологическо образование, както и незавършено икономическо образование и 23 г. е управител на фирма А. Е., но не като фирма имал отношения с дружеството-жалбоподател. Отдавна се познавали със собственика на фирмата. Имал представа от ценообразуване и познания в сферата на охранителната дейност. Механизмът, по който е осъществявана цялостната дейност е следният: имало ръководство, което се състои от трима души в Т. Е.; има дежурно звено, което координира действията по време на събития или охранители, което е основната структура на дружеството. Охранителите според ЗЧОД тръгват от основно образование нагоре и повечето от тях са с основно и средно образование. Почти нямало висшисти. Оказало се, че поддръжката на големи звена за реакция при възникнал проблем се изискват големи разходи и Т. Е. ползвало външни услуги, като С. и дежурна част при повикване, които били договорени с лицензирана фирма. Ползвали външни услуги и за изграждане и доизграждане на видеонаблюдение, тъй като, когато не са добре изградени възниквали спорове при поява на щета, чия е вината, и се намалявал по този начин броят на исковете за обезщетение по щети. Външни услуги се ползвали за кастрене на растения по външния периметър на обектите, защото вътре е задължение на собственика. Това, което е видно като проблем следва да се реши във фирмата, за да се повиши сигурността на обекта. Външни услуги са използвани – като събиране с данни от района на обектите и събиране на данни като архитектура, канализация на обектите и възможности за достъп. Също така външна услуга, е проверка на охранителния състав, с цел да бъде по-достоверна проверката, тъй като често охраната познавала физически лица от фирмата и транспортните средства на самите лица и понякога се налага да се ползват външни проверяващи. За дежурната част С. се изисква лиценз, за изграждане на видеонаблюдение не се изисква лиценз, за проверка на охрана не се изисква лиценз; за събиране на данни – когато се взима обект се прави обследване от фирмата и след това ежегодно да се прави обследване, за да се видят настъпили промени и препоръки, и на база препоръките, да се предприемат промени, да се предприемат съответни дейности, за да са адекватни на действията на охранителите. За тези външни

услуги подбор се извършвал съответно - администрацията на фирмата се събирал, за да вземе решение за ползване на такава; след това я възлагали на външна фирма. От него се искало да изготвя конкурсни документи; правило се възлагателно писмо към външен клиент за услугата и цялата отчетност представлявала нормалната отчетност, която включва отчет, доклади и приемо-предавателни протоколи. За заплащането предполага, че има случаи в брой и по банков път. Подборът не бил към неговата дейност. Решения за подбора на подизпълнителните фирми взимало ръководството на фирмата. Давал консултации за ценообразуване на услуги на фирма Т. към външни клиенти, която услуга предоставял жалбоподателя към обекти, а не към подизпълнителите, както и давал рамки за разходи, които са приемни и тая цена на услугите. Не е давал конкретни предложения за конкретни цени. Пвечето от документите, като доклади, писма, отчети се подписвали се от комисия или от собственика Н. С. или от Т. С.. Едната външна фирма била Н. КАЗА - бил препоръчал нещо, което те приели. Цялата реклама на фирмата да се прави на задължителни стикери и документи за достъп, за да се намалят разходите за реклама. Другата външна фирма е В. С. или С., И. също. Свидетелят пояснява, че бил на граждански договор. Възнаграждението му било в размер на минималната работна заплата в месеца, в който имал консултация. Имало оформяне като за физическо лице. Няколко пъти получавал възнаграждения в периода от 2007-2016 година. Около 5-6 пъти съм получавал възнаграждение. Консултации е давал при възникване на необходимост. За периода 2013-2015 година имал три консултации, които са документирани със заплащане по граждански договор. Съдът е дал възможност на жалбоподателя да представи доказателства във връзка с взаимоотношенията на разпитания свидетел с фирмата Т. Е..

Другият свидетел П. Д. И. посочва, че познава дружеството Т. Е. във връзка с взаимоотношения с фабрика, на която е изпълнителен директор – [фирма], [населено място]. Ползва услугите на Т. и в момента. Имали договорни отношения с Т. Е., които продължавали и към настоящия момент. Изграждали обект от края на 2013 до 2015 г. по програма за селските райони. През цялото време те имали физическа охрана на единия портал, охранявали рафинерия, физическа охрана денонощно имали. Видеокамери нямат. Обикалят целия район. Има отделни входове, освен този, който е на портала и те проверяват дали се заключват. Имали писмен договор за физическа охрана. Идвали са на проверки при него цивилни лица да проверяват как извършват охраната, периодично идвали да ги питат те какво правят (охраната), обикалят. Не знаел откъде са тези лица, казвали, че идват от името на Т. Е. да проверят как се извършва охраната. Договорът е от 2014-2015 година. Договорът е само между тях с жалбоподателя. Документи, като фактури и плащания оформяли.

Горните свидетелски показания съдът заключава, че не допринасят за изясняване на съществения въпрос дали реално е изпълнена всяка конкретна доставка на съответния вид услуга/стока, от конкретния доставчик, макар и свидетелите да са имали наблюдения върху дейността на жалбоподателя в процесния период. От значение остава съвкупният анализ на събраните при ревизията писмени доказателства.

При горната фактическа обстановка съдът намери следното **от правна страна:**

Съгласно чл.160, ал.2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. При преценка по същество на жалбата и дължимата служебна проверка за законосъобразност на РА, съдът приема следното:

Обжалваният в настоящото производство РА е издаден от компетентни съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК от ЗНАП органи по приходите. Спазена е формата за издаването му, в него са изложени фактически констатации и мотиви.

Не се констатираха допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да обусловят отмяна на РА.

При преценката приложението на материалния закон съдът достигна до следните изводи:

Не се спори по делото и се установява, това, че процесните фактури са редовни от външна страна, осчетоводени са и данъкът по тях е начислен. Установява се плащане в брой и неговото осчетоводяване. Във връзка с тези фактури са оформени редица документи, които ревизията не оспорва. Констатацията на вещото лице е, че по данни при жалбоподателя закупените стоки и получените услуги по спорните фактури са използвани за дейността му. Във връзка с дейността на жалбоподателя по ЗЧОД не са констатирани нарушения, неговите доставчици не са регистрирани по този закон. Установено е, че процесните фактури, издадени от доставчиците са отразени в дневниците им за продажби и СД, но при насрещните им проверки не са намерени на адреси, не са представили обяснения и доказателства. Спорът е дали при данните за кадрова и материално-техническа обезпеченост (липса на такава според данъчните органи) на доставчиците, това, че същите не са открити на декларираните адреси при двете ревизии и това, че са deregистрирани по ЗДДС е съществено за съответните доставки, при съвкупна преценка на установените факти и обстоятелства, за да се реши дали доставките са извършени или не от тези доставчици.

Спорните доставки са по фактури от 4 доставчика както следва:

1) [фирма] – описани на л.42 по делото в РД фактури. Предметът им е ремонт на помещение за охраната и услуги по договор. Доказателствата за този доставчик са налични в приложение № 7 –Приложени са 5 фактури, към които има договори, ПП, акт 19, гаранция, касови бонове. Предмет на фактурите от този доставчик са СМР на конкретни обекти, посочени в приложените договори и Акт 19. Посочените документи обективират пречистване на конкретни строителни услуги на конкретни обекти, от които жалбоподателят извършва дейност. Доколкото няма назначени строителни работници, то не се потвърждава тезата на ревизиращите, че след като [фирма] има назначени на трудов договор работници и служители, то с негови кадри ги е изпълнил.

Действително, както е посочено в РД, дружеството не е регистрирало

трудова или граждански договори, но услугите и резултатите от тях са документирани, като представените писмени документи не са оспорени. Вещото лице сочи плащане, осчетоводяване и влагане в дейността. Според съда глобалната преценка на доказателствата по фактурите от този доставчик не обосновава извода на ревизиращите органи, че доставките от [фирма] не са реално извършени. РА в тази част следва да се отмени, в размер на непризнат данъчен кредит общо в размер на 6930 лв.

2) [фирма] – доставките са описани на л.42-43 по делото, общо 26150 лв. приспаднат ДДС, който се отказва и са най-разнородни: консултантски услуги, реклама, разходи за външни услуги, услуги по договор. Предметът им: „изработване и разпространение на реклама, доставка на канцеларски материали, изработване на табели и стикери, закупуване, поставяне на лого и доставка на работно облекло, шапки, обувки и други стоки, заявени от възложителя, намиране, закупуване и доставка на стоки и оборудване без поставено лого“. Доказателствата от този доставчик са приложени в приложение № 18.

Съдът намира за правилно посоченото от ответника, че при доставка на стока, за да се приеме, че такава е извършена, от основно значение е установяване на обстоятелство, че съответната стока е била предадена от доставчика на жалбоподателя, така че последният да може да се разпорежи с нея. Доколкото от значение е и това дали издателят на фактурата има действително качеството на доставчик, необходимо е да се установи, че същият е разполагал със стоката, предмет на спорната доставка. Във връзка с последното на доказване подлежат и обстоятелствата, свързани с нейното съхранение и евентуално транспортиране. За услугата от значение е доказване на извършването ѝ.

По отношение на фактурираните от [фирма] доставки на работно облекло, канцеларски и рекламни материали, е представен договор с такъв предмет, както и приложения към договора и приемо-предавателни протоколи. Липсват обаче каквито и да било доказателства за местонахождението на стоките към момента на извършване на доставката, както и за транспортирането им до обект на дружеството-жалбоподател. Не е установено и друго съществено в случая обстоятелство, а именно дали доставчикът е разполагал с описаните в договора и приложението към фактурата стоки.

Органите по приходите са констатирани, че липсва информация за стопанисвани обекти - собствени или наети, както и доказателства за закупени консумативи за изработката на рекламните материали, включително осчетоводени разходи за такива. От съществено значение е и, че не е представена информация за лицата и техниката необходима за изработката на рекламните материали. Липсват данни и доказателства за техническа обезпеченост на [фирма] за осъществяване на услугата – собствени или наети машини за предпечат и печат на рекламни материали, както и наличие на подизпълнител.

В тази връзка, тъй като не са представени безспорни доказателства, които да докажат, че реалният доставчик за изработката и доставката на рекламните материали и облекло е именно [фирма], РА в тази оспорена част е законосъобразен.

По отношение на другата група доставки – с предмет консултантски услуги са представени договори за възлагане събиране на данни за състоянието и степента на сигурност на охраняван обект, съгласно чл.24, ал.1 от ЗЧОД и заобикалящите го пространства, социално икономическата и криминогенна обстановка. Представени са възлагателни писма за изпълнение на оперативни задачи. Услугите се сочат изпълнени от арх.М. З., с която е сключен договора и са оформени възлагателни писма и доклади.

Независимо от представения голям обем писмени доказателства относно договаряне, възлагане и приемане на описаните дейности, съдът споделя решаващите изводи на ответника, че за посочените услуги са необходими специални компетентности в областта на охраната и такива не се установяват. За услугите с предмет „охранителни обследвания, съгласно чл. 24, ал. 1, т. 1 от ЗЧОД“ за всяко лице, извършващо охранителна дейност, е налице нормативно изискване да оценява състоянието и степента на сигурност на охраняваните обекти при необходимост, но не по-малко от веднъж годишно, като при неизпълнение на това подлежи на административна санкция. Спецификата на извършените услуги по обследване на криминогенната обстановка налага те да бъдат извършени от лица, които притежават уменията и квалификация на охранители, а „Н. КАЗА“ няма такива наети лица. Съгласно ЗЧОД, тези услуги следва да бъдат извършвани от самото лице, извършващо охранителна дейност, като е посочено и в отговора получен от Главна дирекция „Национална полиция“. Това, че могат да бъдат възложени събиране на данни на трети лица, не означава, че самото обследване не трябва да е от самата охранителна фирма, това е смисълът на изискванията на специалния закон, към тази специализирана дейност, подлежаща на разрешителен режим. Това обстоятелство, а и наличието на лица, заети по трудов договор при жалбоподателят на длъжност охранители, които, с оглед на спецификата на фактурираните услуги, могат да ги извършат, води до изводи, че е неоправдано, включително икономически, да се наемат подизпълнители, за да се извърши обследването на охраняваните обекти. За тези услуги в представените договори и възлагателни писма и др. се сочи, всички да са извършени от едно лице – арх. З., което не е убедително и предвид необходимата специализация съгласно ЗЧОД. За осъществяването на такива услуги се изисква квалифицирани специалисти в охраната, тъй като в приложените доклади се описват места, позволяващи проникване и нападения на охраняваните обекти, както и мерки за подобряване на охраната. Дружеството доставчик не е ангажирало доказателства, отделно от това данните в информационната система на НАП сочат, че проверяваното лице не разполага с персонал, отговарящ на доставките.

Не е за пренебрегване и обстоятелството, че възнагражденията за обследване на обектите е договорена обща сума, като не може да се изведе, че представлява действителната равностойност на услугата. Договореното възнаграждение е в общ размер, за който изцяло липсват данни да е определен според добре установени критерии по смисъла на цитираната практика на Съда. В договорите липсва указание как е определено възнаграждението – не са посочени критерии за това, липсва възможност да се провери дали възнаграждението представлява действителната

равностойност на предоставена от доставчика услуга. Въпреки съставянето на документи за възлагане и извършване на доставката – договор, приемо-предавателен протокол, фактура, в нито един от тях няма конкретизация как е определено дължимото за доставката възнаграждение.

Горните обстоятелства, преценени в съвкупност водят до извода, че фактурите от този доставчик не обуславят извод, че обективират реални доставки и законосъобразно е отказан данъчен кредит по тях.

3) [фирма] – фактури, описани на стр.17 от РД, л.44 по делото–услуги по договор, рекламни листовки, консултантска дейност, СМР, общо ДДС 12718, 70 лв.

По отношение на доставките на услуги от този доставчик, представляващи събиране на данни за състоянието и степента на сигурност на обекти, които са охранявани от жалбоподателя (т.нар. охранителни обследвания, съгласно чл.24, ал.1, т.1 от ЗЧОД), съдът намери, че нещата стоят както за [фирма], тъй като са съвсем аналогични доставки и документи във връзка с тях. Касае се за по еднотипен начин на оформени документи за услугите –договор, възлагателно писмо, протокол, доклад, при липса на кадрова обезпеченост на доставчика, от лица със специална компетентност и същевременно жалбоподателя разполага с капацитет за такова обследване и е негово задължение, предвид лиценза му, както и необосновано пр формиране на стойността на услугата по отношение на доставките. Същото се отнася и за консултантската дейност и рекламните листовки, поради липса на капацитет и ресурс за изпълнение при доставчика. Отказът на данъчен кредит е законосъобразен и жалбата следва да се отхвърли в тази част.

По отношение на доставките, с предмет демонтаж и монтаж на система за периметрова охрана по фактура № 00...84/30.04.2014г. с ДДС 1209, 50 лв. придружена с акт обр.19 за извършени СМР, съдът намери в тази част отказът за незаконосъобразен по съображения, изложени за [фирма], предвид доказване престирание на такива услуги, използваеми в дейността на жалбоподателя и отказът следва да се отмени.

4) [фирма] - фактури, описани на стр.10 от РД, л.40 по делото-услуги по договор, като част от тях са такива по охранителни обследвания (по горе по т.2 и 3 доставчиците), друга част са извършване на СМР. За този доставчик изводите са както при доставчика, обсъден по горе в т. 3):

- По отношение на доставките на услуги от И. И. ТРЪСТ“ Е., представляващи т.нар. охранителни обследвания: Касае се за по еднотипен начин на оформени документи за услугите –договор, възлагателно писмо, протокол, доклад, при липса на кадрова обезпеченост на доставчика от лица със специална компетентност и същевременно жалбоподателят разполага със собствен капацитет за такова обследване и е негово задължение по закон, предвид лиценза му, както и необосновано формиране на стойността на услугите. Отказът на данъчен кредит е законосъобразен и жалбата следва да се отхвърли в тази част.

- По отношение на доставките, с предмет извършване СМР, придружени със съответните документи (фактури, издадени от [фирма], в размер на 6 513,67 лв. през м. 06.2014 г. до м. 10.2014 г. и през м. 01.2015 г.) съдът намери в тази част отказът на данъчен кредит за незаконосъобразен,

по съображения, изложени за [фирма], предвид доказване престирание на такива услуги, използвани в дейността на жалбоподателя, както и поради това, че същият разполага с работници с относима квалификация (работник подови облицовки, общ работник). РА в тази част следва да се отмени.

Разноски са претендирани и доказани от жалбоподателя в общ размер на лв. 2450 лв. съгласно списък (адвокатски хонорар в размер на 2000 лв., платен депозит 400 лв. и държавна такса 50 лв.), както и юрисконсултско възнаграждение. Съобразно уважената/отхвърлена част от жалбата съдът определи 567 лв. разноски за жалбоподателя и 1923 лв. юрисконсултско възнаграждение.

Въз основа на изложеното и на основание чл.160 и чл.161 от ДОПК съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ РА № 22002217004416-091-001/02.03.2018г. на органи по приходите в ТД на НАП-С., потвърден с решение № 695/18.05.2018г. на директора на дирекция "ОДОП"-С., в частта, в която е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] в размер на 6 930 лв. през м. 10.2012 г., м. 11.2012 г., м. 12.2012 г. и м. 01.2013 г., по фактура № 00...84/30.04.2014г., издадена от [фирма], в размер на 1 209,50 лв. и по фактури, издадени от [фирма], в размер на 6 513,67 лв. през м. 06.2014 г. до м. 10.2014 г. и през м. 01.2015 г. и съответните лихви.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу РА № 22002217004416-091-001/02.03.2018г. в останалата част, в която е отказано право на данъчен кредит общо в размер на 46454, 53 лв. по фактури, издадени от [фирма] [фирма] [фирма] и съответните лихви.

ОСЪЖДА Директора на Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма] с ЕИК 83190512127 разноски по делото в размер на 567 лв.

ОСЪЖДА [фирма] с ЕИК 83190512127 да заплати на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 1923 лв.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред ВАС на РБ в 14 дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: