

РЕШЕНИЕ

№ 928

гр. София, 14.02.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 14.11.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **9332** по описа за **2017** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).
Постъпила е жалба от [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], партер, офис 5, ЕИК по Булстат:[ЕИК], подадена чрез адв. М., против Ревизионен акт № Р-22221715004847-091-001/12.12.2016 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., в частта, потвърдена и изменена с Решение № 838/31.05.2017 г. на и.д. Директор на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите (Дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП).
Жалбоподателят оспорва отказаното му от ревизията право на данъчен кредит в размер на 112 071,36 лв. по фактури, издадени от [фирма] и [фирма], ведно със съответните лихви; допълнително определения му корпоративен данък, както следва: за 2010 г. – в размер на 37 695,60 лв. със съответната лихва, и за 2013 г. – в размер на 32 894 лв. с лихва от 9 032,11 лв.; определеното му задължение за данък по чл.42 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица за 2013 г. в размер на 3 004,11 лв. с лихва от 914,35 лв.; както и определените му задължения за ДОО за 2012 г., 2013 г., 2014 г. и 2015 г. в общ размер 18 351,97 лв. с лихви в общ размер 4 635,63 лв.; задължения за вноски за ДЗПО-УПФ за 2012 г., 2013 г., 2014 г. и 2015 г. в общ размер 5 492,50 лв. с лихви в общ размер 1 345,57 лв.; задължения за вноски за здравно осигуряване за 2012 г., 2013 г., 2014 г. и 2015 г. в общ размер 9 342,42 лв. с лихви в общ размер 2 266,47 лв. Относно размера на оспорените задължения по ЗДДС

Съдът констатира, че според заключението на съдебно-счетоводната експертиза общият размер на отказания данъчен кредит е 111 840 лв., като ССЕ не е включила отказаното право на данъчен кредит по фактурите от [фирма] за м.юли, м.октомври и м.ноември 2013 г., но и жалбоподателят не обжалва констатациите за тези периоди, което е видно от изявлението му на л.386. В решението на Д"ОДОП" е установено, че в РА е допусната грешка, като не е налице равнение между общият сбор на определените задължения за ДДС в табл.І табл.ІІІ. Сборът на определените задължения за ДДС по периоди от табл.І е 162 177,15 лв., която сума е равна и на посочените задължения в констативната част на РА, а в табл.ІІІ - 158 793,03 лв. Така Д"ОДОП" е приел, че следва да се произнесе по определените задължения в табл.І.

В жалбата са изложени оплаквания за незаконосъобразност на оспорения РА. Твърденията са за неправилно приложение на материалния закон от ревизиращия орган, както и за необоснованост на констатациите му. Подателят на жалбата настоява, че по спорните фактури са извършени реални доставки и поради това за него е възникнало правото на данъчен кредит. Изтъква факта, че доставчиците са регистрирани по ЗДДС лица, както и че е платил цената по фактурите, което според него представлява данъчно събитие. Настоява, че счетоводството му е редовно водено и в него е отразено влагането на получените стоки в дейността му. Позицията се на практиката на ВАС и на Съда на ЕС по данъчни дела. Относно прекия данък се позовава на надлежно осчетоводяване на извършените разходи, както и на отчитане при него на приходи. Излага подробни съображения за незаконосъобразност на констатациите по определените му задължения за вноски за ДОО, УПФ и ЗО. Претендира отмяна на обжалвания ревизионен акт от Съда, както и присъждане на разностите по делото. В с.з. жалбоподателят чрез адв.С. поддържа жалбата. Представя писмени бележки с подробни съображения.

Ответникът - Директорът на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез пълномощника си юрисконсулт Й. оспорва жалбата, моли за отхвърляне на жалбата против РА и за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, като отправя възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на дирекция ОДОП е връчено на жалбоподателя по електронен път на 24.07.2017 г. (л.95), а жалбата е подадена на 26.07.2017 г. с вх.№ 53-04-559, от надлежно упълномощен адвокат, против РА в частта, потвърдена и изменена от решаващия орган и при наличието на правен интерес, поради което се явява процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221715004847-020-001/26.06.2015 г., издадена от Б. Н. Н. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за определяне на следните видове задължения: по ЗДДС за данъчните периоди от м.януари 2010 г. до м.май 2015 г.; за корпоративен данък по ЗКПО за периода от 2010 г. до 2014 г.; за данък по чл.42/49 ЗДДФЛ за периода от 01.01.2010 г. до 31.05.2015 г.; за вноски за ДОО за периода от

01.01.2010 г. до 31.05.2015 г.; за вноски за УПФ за периода от 01.01.2010 г. до 31.05.2015 г.; за вноски за ЗО за периода от 01.01.2010 г. до 31.05.2015 г.; и за вноски за фонд ГВРС за 2010 г. Заповедта е връчена по реда на чл.29, ал.4 ДОПК на 14.07.2015 г. (л.100), като е определен срок за извършване на ревизията - до 3 месеца от връчване на ЗВР. За ревизиращи органи са определени В. В. В. и С. М. С. – главни инспектори по приходите. ЗВР е изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) № Р-22221715004847-020-002/13.10.2015 г., издадена от органа, възложил ревизията, като е определено ревизията да завърши до 14.12.2015 г. Органът по възлагането е упълномощен със Заповед № РД-01-822/23.06.2015 г. на Директор на ТД на НАП-гр. С. (л.96).

Ревизионният доклад (РД) по възложената ревизия под № Р-22221715004847-092-001 е изготвен на 31.08.2016 г. и е връчен на ревизираното лице по електронен път на 14.09.2016 г. Срещу констатациите на РД жалбоподателят е подал възражение вх.№ Р-22221715004847-ВЗР-001/28.10.2016 г. (л.194), като е приложил писмени доказателства: фактури с приложени приемо-предавателни протоколи, договор между него и [фирма], договор между [фирма] и [фирма], банкови извлечения, счетоводни документи, писмени обяснения от доставчика [фирма], договор за наем на недвижим имот, заповеди за командировка на служители в Германия, формуляри А1 на командировани лица, рекламни материали – брошури, листовки, реклами във вестници.

Ревизионният акт (РА), предмет на настоящото производство, с № Р-22221715004847-091-001 е издаден на 12.12.2016 г. от Б. Н. Н. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., възложил ревизията, и В. В. В. – главен инспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С. – ръководител на ревизията, и е връчен по електронен път.

При ревизията е установено, че основната дейност, извършвана от жалбоподателя, е предприемачество в областта на строителството, строителни и строително-ремонтни дейности.

С издадения ревизионен акт са направени следните констатации:

I. По ЗДДС в относимата към настоящото обжалване част е отказано правото на данъчен кредит, както следва:

1. В размер на 75 392 лв. по следните фактури, издадени от [фирма] (л.384):

№ 1508/24.06.2010 г. с предмет отпечатване на рекламни материали листовки, дипляни-пълноцветни, брошури;

№ 1537/30.06.2010 г. с предмет дизайн и оформление на рекламни материали по договор; разпространение на рекламни материали в С.-град";

№ 1595/16.07.2010 г. с предмет отпечатване на рекламни материали по договор;

№ 1635/16.07.2010 г. с предмет разпространение на рекламни материали в Бургаска област по договор;

№ 1613/23.07.2010 г. с предмет дизайн, оформление и печат на рекламни брошури, пълноцветни 64 стр.;

№ 1619/26.07.2010 г. с предмет "разпространение на рекламни материали във В. област по договор;

№ 1601/20.07.2010 г. с предмет транспортни услуги по сключен договор;

№ 1691/12.08.2010 г. с предмет транспортни услуги по договор;

№ 1703/20.08.2010 г. с предмет изработване на ТВ клип по договор – рекламен;

№ 1706/23.08.2010 г. с предмет изработване на аудиореклама - 180 секунди;

№ 1715/25.08.2010 г. с предмет дизайн, оформление на 4 вида рекламни материали, предпечатна подготовка, поръчкови снимкови материали - 56 бр.;

№ 1953/29.10.2010 г. с предмет маркетингово проучване на имотния пазар по договор;

№ 1934/28.10.2010 г. с предмет маркетингово проучване на имотния пазар по сключен договор;

№ 1924/28.10.2010 г. с предмет маркетингово проучване на имотния пазар по договор;

№ 1784/17.09.2010 г. с предмет транспортна услуга по договор;

№ 1803/24.09.2010 г. с предмет оформление, печат и хартия на рекламни брошури и разпространение в Софийска област.

При извършената му насрещна проверка до дружеството-доставчик е изготвено Искане за представяне на документи и писмени обяснения, за връчване на което са извършени посещения на декларирания адрес за кореспонденция на дружеството, при които не е открит представител или лице за контакт, като са съставени надлежни протоколи през минимум 7 дни. За връчване на искането е приложен редът по чл.32 ДОПК, чрез прилагане към данъчното досие в 14-дневен срок от поставяне на съобщението за явяване на данъчния субект. Горните обстоятелства се установяват от ПИИП, в който е обективиран резултатът от проверката. Проверяваното лице не е представило исканите документи и обяснения в указания му законов срок.

От справка в информационната система на НАП ревизията е установила, че спорните фактури са включени в дневниците за продажби на доставчика за съответните данъчни периоди.

В хода на ревизията жалбоподателят е представил счетоводни документи и справки (прил.1, с.132). С възражението по РД (л.194, л.249), жалбоподателят е представил фактури, по които решаващият орган е признал правото на данъчен кредит, както и част от фактурите, относими към настоящото обжалване, някои с приложени приемо-предавателни протоколи, а други – без съпътстващи документи към тях. Представил е и договор от 01.08.2010 г., сключен между него като Възложител и [фирма] като Изпълнител, с който страните са се споразумели по възлагане от Възложителя, Изпълнителят да отпечата брошури, билбордове, рекламна страница във вестник "Пулс" и други рекламни материали, както и да ги разпространи до пощенска кутия в [населено място] и Софийска област.

С жалбата до Директор на Дирекция ОДОП, жалбоподателят е представил Договор за наем на недвижим имот от 10.02.2009 г., по силата на който [фирма] наема приземен етаж със застроена площ от 350 кв.м. Представил е счетоводни амортизационни планове, оборотни ведомости и разплащателни ведомости на доставчика; както и рекламни брошури, листовки и флаери, страници от вестник "Пулс"; 19 заповеди за командировка и Удостоверения А1 към тях; част от спорните фактури с приемо-предавателни протоколи към тях.

С жалбата до съда са представени всички фактури с фискални бонове и приемо-предавателни протоколи. Жалбоподателят е представил и Договор от 01.06.2010 г., сключен между него като Възложител и [фирма] като Изпълнител, с който страните са се споразумели изпълнителят да отпечата материали, както и да ги разпространи в Бургаска и В. област; както и два приемо-предавателни протокола. Договорът е представен за първи път едва в хода на съдебното производство от страна на дружеството-жалбоподател.

2. В размер на 36 448 лв. по следните фактури, издадени от [фирма]: (л.384):

№ 1013/27.05.2013 г. с предмет печат на пълноцветни флаери;

№ 1023/30.05.2013 г. с предмет предпечат, дизайн и печат на рекламни брошури - 32 стр.;

№ 1028/31.05.2013 г. с предмет предпечатна подготовка, печат и книговезане на каталог - 64 стр.;

№ 1032/31.05.2013 г. с предмет предпечат и печат на листовки 4+ 4 цвята, формат А4;

№ 1060/19.06.2013 г. с предмет печат и разпространение до пощенска кутия на рекламни материали по договор;

№ 1062/19.06.2013 г. с предмет печат и разпространение до пощенска кутия на рекламни материали по договор;

№ 1064/20.06.2013 г. с предмет печат и разпространение до пощенска кутия на рекламни материали по договор;

№ 1066/21.06.2013 г. с предмет отпечатване и разпространение до пощенска кутия на рекламни материали по сключен договор;

№ 1070/24.06.2013 г. с предмет печат и разпространение на рекламни материали до пощенска кутия в [населено място] по договор;

№ 1075/25.06.2013 г. с предмет печат и разпространение на рекламни материали до пощенска кутия по договор;

№ 1078/25.06.2013 г. с предмет печат и разпространение до пощенска кутия на рекламни материали по сключен договор;

№ 1081/26.06.2013 г. с предмет отпечатване и разпространение до пощенска кутия на рекламни материали по сключен договор;

№ 1089/27.06.2013 г. с предмет отпечатване на рекламни брошури - 4 цвята;

№ 1087/27.06.2013 г. с предмет печат и разпространение до пощенска кутия на рекламни материали по договор;

№ 1092/28.06.2013 г. с предмет печат и разпространение на рекламни материали по договор до пощенски кутии.

При извършената му насрещна проверка до дружеството-доставчик е изготвено ИПДПОЗЛ, за връчване на което са извършени посещения на декларирания адрес за кореспонденция на дружеството, при които не е открит представител или лице за контакт, като са съставени надлежни протоколи през минимум 7 дни. За връчване на искането е приложен редът по чл. 32 ДОПК чрез прилагане към данъчното досие в 14-дневен срок от поставяне на съобщението за явяване на данъчния субект. Горните обстоятелства се установяват от ПИНП, в който е обективизиран резултатът от проверката. Проверяваното лице не е представило исканите документи и обяснения.

От справка в информационната система на НАП, ревизията е установила, че спорните фактури не са включени в дневниците за продажби на доставчика за съответните данъчни периоди.

Жалбоподателят не е представил нито фактурите, нито други документи, относими към този доставчик, а в представените обяснения е посочил, че в хода на ревизията е сторнирал част от фактурите, издадени от [фирма]. С възражението по РД жалбоподателят също не е представил фактури, нито съпътстващи документи към тях. С жалбата до съда са представени всички фактури с приложени приемо-предавателни протоколи.

В обобщение, предвид изложените факти и обстоятелства, установени при прегледа на представените доказателства и на информацията от информационната система на НАП, ревизията е приела, че дружествата-доставчици не са извършили фактурираните доставки на услуги, като е създадена правна привидност, зад която не стои нищо.

Изтъкнала е липса на преки доказателства за извършване на спорните доставки и липса на материална и техническа обезпеченост на доставчиците да извършат същите. Ревизиращите органи са приели, че представените документи не доказват извършвани действителни доставки на услуги по спорните фактури. На основание чл.68, ал.1, т.1, чл.69, ал.1, т.1 във вр.с чл.9 и чл.25, ал.1 и ал.2 ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури.

Във връзка с всички описани по-горе констатации на жалбоподателя са определени и лихви за ДДС, посочени в таблицата на РА.

За данъчните периоди от м.май до м.юли и м.октомври 2013 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер 39 084,67 лв. по фактурите от [фирма]. За данъчен период м.юли 2013 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4 445,05 лв. по фактури, който в последващи периоди са сторнирани по реда на чл.116 ЗДДС, поради което правото на приспадане е признато, но са начислени лихви от датата на упражняването му до датата на сторнирането. За данъчни периоди м.октомври и м.ноември 2013 г. правото на приспадане е признато, но са начислени лихви до датата на сторниране на фактурите. За данъчни периоди м.декември 2010 г. и м.декември 2013 г. не са извършени корекции на резултатите, декларирани от ревизираното лице. За м.декември 2010 г. лицето е декларирало резултат ДДС за внасяне в размер на 11 779,20 лв., но след извършено приспадане на данък за възстановяване от м.октомври 2010 г. е внесен данък в размер на 356,35 лв. Тъй като не е признато право на приспадане на данъчен кредит в м.октомври 2010 г., е прието, че жалбоподателят няма основание да извърши приспадане през м.декември 2010 г., поради което за този данъчен период са определени задължения за ДДС в размер на 3 223,14 лв. По същия начин е прието, че жалбоподателят няма основание да извърши приспадане на данък за възстановяване от м.октомври 2013 г. и м.ноември 2013 г., поради което за м.декември 2013 г. са определени задължения за ДДС в размер на 150,67 лв.

II. По ЗКПО е увеличен финансовият резултат на жалбоподателя за 2010 г. и 2013 г. въз основа на следните констатации:

Установено е, че при определяне на данъчната основа за облагане с корпоративен данък жалбоподателят е включил като разход сумите по част от фактурите, по които не е признато право на приспадане на данъчен кредит. Посочено е, че съгласно чл.10, ал.1 ЗКПО счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството /ЗСч/, отразяващ вярно стопанската операция. Тъй като е приела, че в случая не са налице реално извършени доставки, т.е. фактурите не отразяват вярно счетоводните операции, на основание чл.26, т.2 ЗКПО ревизията е увеличила декларирания данъчен финансов резултат със сумите по данъчните основи на тези фактури.

За 2010 г. ФР е увеличен със сума в размер на 477 960 лв. – данъчната основа по фактурите, издадени от [фирма]. Така е определен данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 540 622,86 лв. и полагащ се корпоративен данък в размер на 54 062,29 лв. Тъй като за периода жалбоподателят е внесъл корпоративен данък в размер на 6 266,69 лв., е определена разлика за довносяне в размер на 47 795,60 лв. За периода са начислени лихви за забава от 28 843,21 лв. от които 27 839,90 лв. за невнесен в срок корпоративен данък, и 1 003,31 лв. за невнесени авансови вноски, тъй като ревизираното лице не е правило тримесечни авансови вноски за корпоративен данък, като е било задължено за това на основание чл.83, ал.1 във вр.с чл.85 ЗКПО.

За 2013 г. ФР е увеличен със сума в размер на 328 940 лв. – данъчната основа по фактурите,

издадени от [фирма]. Така е определен данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 393 021,89 лв. и полагащ се корпоративен данък в размер на 39 302,19 лв. Тъй като за периода жалбоподателят е внесъл корпоративен данък в размер на 6 408,19 лв., е определена разлика за довносяне в размер на 32 894 лв. и е начислена лихва от 9 032,11 лв.

Освен това е установено, че ревизираното лице не е правило тримесечни авансови вноски за корпоративен данък за 2011 г. и за 2012 г., като е било задължено за това на основание чл.83, ал.1 във вр.с чл.85 ЗКПО. Поради това на основание чл.175, ал.2, т.2 ДОПК са начислени лихви за невнесени авансови вноски, както следва: за 2011 г. - 619,92 лв., и за 2012 г. - 262,05 лв. За тези години не са извършвани корекции на декларирания корпоративен данък.

Установено е, че за 2013 г. ревизираното лице е правилО тримесечни авансови вноски, но видно от декларацията по чл.92 ЗКПО дължимият корпоративен данък за 2013 г. превишава сумата на направените авансови вноски с 1 656,14 лв. Поради това на основание чл.89, ал.1 във вр.с чл.89, ал.5 ЗКПО е начислена лихва в размер на 119,87 лв., платена от лицето на 04.02.2015 г.

II. По ЗДДФЛ е установено, че за периода от м.януари до м.март, от м.май до м.август, и м.декември 2013 г. в подадените от жалбоподателя декларации обр.б не са декларирани задължения за данък, въпреки че в подадените декларации обр.1 за същите периоди е посочен удържан данък по чл.42 ЗДДФЛ. Поради това внесените от ревизираното лице суми за периода в единната сметка са разпределени за погасяването на други задължения, а дължимият данък е останал невнесен. Ето защо за 2013 г. с РА са установени задължения за данък по чл.42 ЗДДФЛ в размер на 3 004,11 лв., като е начислена лихва от 914,35 лв.

III. По КСО и ЗЗЗО е установено, че през 2012 г., 2013 г., 2014 г. и 2015 г. на жалбоподателя в качеството му на работодател са издавани общо 49 броя Удостоверения А1 (л.270 и сл.) за приложимото законодателство във връзка с командироване на работници/служители в други държави-членки на Европейския съюз - Ч. и Германия. Съгласно тези удостоверения работодателят следва да прилага КСО при деклариране, начисляване и плащане на задължителни осигурителни вноски и данък върху доходите за лицата, които са командировани в други държави-членки.

Ревизията е извършила преглед на трудовите досиета на наетите в дружеството лица, като е установила, че командироването на всички работници/служители е за срок, по-дълъг от 30 дни. От разплащателните ведомости е установено, че разплащането е извършвано в съответната държава, в която е командирован работникът/служителят, като са спазени минималните осигурителни прагове по основната икономическа дейност и квалификационна група професия, важщи за Република България.

В тази връзка е отбелязано, че са налице обстоятелства по прилагане на чл.121, ал.3 от Кодекса на труда и осигурителните задължения е следвало да бъдат определени съгласно чл.6а КСО, като осигурителните вноски за работниците и служителите, командировани в държави-членки на ЕС по реда на чл.121, ал.3 КТ, следва да се дължат върху получените, включително начислените и неизплатените, брутни месечни възнаграждения или неначислени месечни възнаграждения, както и други доходи от трудова дейност в приемащата държава и в България, но върху не по-малко от минималните ставки за заплащане на труда в приемащата държава, а за работниците и служителите, командировани в държава, в която не са определени минимални ставки на заплащане – минималния осигурителен доход по чл.6, ал.2, т.3 КСО и върху не повече от максималния месечен размер на осигурителния доход по чл.6, ал.2, т.1 КСО.

Ревизията е изискала информация за размер на минималните ставки за заплащане на труд в сектор "Строителство" в Ч. и Германия. В отговор е посочено, че в Република Ч. има общо определена минимална ставка, която важи за всички сектори, а именно: 1. от 01.01.2012 г. до 31.07.2013 г. в размер на 8 000 крони, равняващи се на 637 лв.; 2/ от 01.08.2013 г. до 31.12.2014 г. - в размер на 8 500 крони; 3/ от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г. - в размер на 9 200 крони. За Федерална Република Германия е приложена таблица, от която е видна

минималната ставка на час в строителството по региони и периоди.

Прието, че командированите работници/служители в Ч. е следвало да бъдат осигурявани върху минималните ставки за приемащата държава, а тези, командировани във Германия - върху максималния размер на осигурителния стаж по чл.6, ал.2, т.3 КСО за съответния период, тъй като минималните ставки в приемащата държава надвишават тази по чл.6 КСО.

В резултат са установени допълнителни задължения за осигурителни вноски за ДОО за 2012 г., 2013 г., 2014 г. и 2015 г. в общ размер 18 351,97 лв. и са начислени лихви в общ размер на 4 635,63 лв. Определени са задължения за осигурителни вноски за ДЗПО-УПФ за 2012 г., 2013 г., 2014 г. и 2015 г. в общ размер 5 492,50 лв. и са начислени лихви в общ размер 1 345,57 лв. Определени са и допълнителни задължения за осигурителни вноски за ЗО за 2012 г., 2013 г., 2014 г. и 2015 г. в общ размер 9 342,42 лв. и са начислени лихви в общ размер на 2 266,47 лв.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 838/31.05.2017 г. на и.д. Директор на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, обжалваният РА е потвърден и изменен. Дружеството-жалбоподател оспорва РА именно в частта, потвърдена и изменена с решението на Директора на дирекция "ОДОП". По делото са представени доказателства за назначаването на Н. К. К. за и.д. Директор на Д"ОДОП" - Заповед № 1418/17.05.2017 г. на Изпълнителния директор на НАП (л.615).

В хода на съдебното производство беше допусната **съдебно-счетоводна експертиза** с вещо лице Г. З., която даде заключение по следните задачи:

I. Поставени от Съда:

1. Към спорните фактури има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи, складови разписки или други документи, касаещи предаването на стоките и др.; какво счетоводно отражение са намерили те при жалбоподателя и при доставчиците.

2. Отчели ли са доставчиците приходи по спорните фактури.

3. Има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати.

4. Притежава ли жалбоподателят и доставчиците собствени или наети складови помещения; какви счетоводни записвания има във връзка със съхраняването на стоките; в съответните складови помещения съхранявани ли са и чужди стоки.

5. Доставчиците разполагали ли са с наети работници/служители, на какви длъжности, с каква квалификация е всеки един от тях; има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ.

6. Да установи стоките потоци на процесните стоки, като за целта следва да се установи:

а/ началните наличности на жалбоподателя в началото на ревизионния период по счетоводни данни и инвентаризации;

б/ наличностите по видове достатъчни ли да била за осъществяване на доставките от преките доставчици към жалбоподателя;

в/ възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с посочените в т.1 съпътстващи документи, касаещи предаването на стоки;

г/ всички доставчици, от които жалбоподателят се е снабдявал със стоки от вида на процесните.

7. Имат ли страните по сделките наети или собствени транспортни средства, има ли назначени шофьори; има ли издадени и осчетоводени документи за осъществен транспорт на стоките, предмет на доставката – при жалбоподателя и при доставчиците; ползвани ли са услугите на превозвачи и къде счетоводно е отразено това.

8. Имат ли връзка получените доставки на стоки и услуги с извършваната от жалбоподателя икономическа дейност през ревизионния период.

9. За фактурите с предмет услуги:

а/ в какво се изразяват спорните услуги; има ли отчетени приходи при доставчиците по тях и в какъв размер; за документиране на спорните услуги има ли издадени съпътстващи документи, като договори, протоколи обр.19, приемо-предавателни протоколи или др.подобни; какъв е

начинът на остойносттаване на услугите; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя и при доставчиците;

б/ доставчиците разполагали ли са с наети работници/служители, на какви длъжности; с каква квалификация е всеки един от тях; има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ;

в/ доставчиците разполагали ли са с ДМА и какви, къде са били заведени, има ли осчетоводени при тях покупки на материали и консумативи;

10. Има ли последваща реализация или влягане на стоките и услугите, които се твърди да са получени от доставчиците – по количества, видове и издадени данъчни документи, вкл. съпътстващи документи.

11. Имат ли връзка получените доставки на стоки и услуги с извършваната от жалбоподателя икономическа дейност през ревизирания период.

12. Редовно ли са водени счетоводствата на доставчиците и на жалбоподателя.

13. По какъв начин въз основа на констатациите по ЗДДС на жалбоподателя са определени задължения за корпоративен данък.

II. Задачи от жалбоподателя.

1. Какъв е предметът на доставките по процесните фактури и кадрово и технически обезпечени ли са дружествата доставчици [фирма] и [фирма] през периода на извършване на процесните доставки. Имали ли са посочените дружества кадрово и техническа възможност да доставят и извършат посочените в процесните фактури доставки на стоки и услуги към [фирма] към момента на сделките.

2. Налице ли са договорни отношения между [фирма] и неговите доставчици, касаещи процесните доставки.

3. Какви първични счетоводни документи и други съпътстващи документи (фактури, приемо-предавателни протоколи, складови разписки, платежни и други документи) по смисъла на ЗСч, ЗДДС, ЗКПО и Националните счетоводни стандарти са задължителни за съставяне при извършването, (вкл. прехвърлянето на собствеността и приемането на услугите) и разплащането на процесните доставки и какви първични счетоводни документи са налице в [фирма] по отношение на процесите доставки. Вярно ли отразяват стопанските операции наличните първични счетоводни документи.

4. Доставените по процесните фактури стоки и услуги облагаеми ли са, налице ли е връзка между получените стоки и услуги и икономическата дейност на получателя; вложени/използвани ли са в дейността на [фирма] получените по процесните фактури стоки и услуги. Налице ли са доставени стоки по процесните фактури, които не са вложени/използвани в дейността на [фирма] и ако да – какво е тяхното количество и вид

5. Страните по сделките имат ли наети или собствени транспортни средства и назначени шофьори; ползвани ли са услуги на превозвачи; имал и издадени и осчетоводени документи за осъществен транспорт на стоки по процесните доставки и къде счетоводно е отразен транспорта.

6. Има ли разплащане между контрагентите по процесните доставки, по какъв начин и на кои дати.

7. Как са отразени счетоводно процесните доставки в счетоводните регистри на [фирма] и доставчиците му и в съответствие ли е това отразяване с изискванията на ЗСч и Националните счетоводни стандарти и данъчното законодателство. Редовна ли е счетоводната отчетност на [фирма].

8. На база на отговорите на въпроси от №1 до №7 документално обосновани ли са по смисъла на чл.4, ал.3 от ЗСч /отм./ и чл.10, ал.1 от ЗКПО извършените от [фирма] и [фирма] към [фирма] доставки на стоки и услуги по процесните фактури. Процесните фактури отговарят ли на изискванията на чл.7 от ЗСч /отм./ и чл.114 от ЗДДС и настъпило ли е данъчно събитие по смисъла на чл.25 от ЗДДС.

9. В периода от 01.01.2012 г. до 31.12.2015 г. на какво основание по Кодекса на труда /в сила през ревизирания период/ и за какъв срок без прекъсване са командировани работници и

служители на дружество [фирма] във Федерална Република Германия и Република Ч. Колко дни в действителност без прекъсване е работил/пребивавал всеки командирован служител на дружеството в посочените държави.

Съдът ще коментира експертното заключение при излагане на правните си изводи.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха като писмени доказателства: жалбоподателят представи опис на всички спорни фактури, по които ревизията му е отказала правото на данъчен кредит, с посочване на местоположението им по преписката (л.384); и документите, по които е работило нещото лице по ССЕ (л.427); издателите на удостоверителни услуги представиха доказателства, във връзка с удостоверяване наличието и валидността на квалифицирани електронни подписи на служителите, подписали електронно ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА (л.415, л.424, л.615).

При така установената фактическа обстановка Съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда да разреши спора по същество.

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното производство, в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана година.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: т.1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или т.2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. От представената по делото Заповед № РД-01-822/23.06.2015 г. следва изводът, че първоначалната ЗВР и последващите ЗИЗВР са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията.

РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл.117, ал.1 и ал.2 ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на дружеството по електронен път. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде възражение срещу РД, което ревизираното лице е сторило.

РА отговаря на изискванията за съдържание по чл.120, ал.1 ДОПК предвид препращането към мотивите на РД изцяло. РД и РА са издадени от компетентни органи, такива на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 от Закона за електронния документ и електронния подпис (наименованието на закона, актуално към датата на издаване на РА), по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото

ревизионно производство спрямо жалбоподателя. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение.

ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис. Съгласно чл.3 ЗЕДЕП (ред. - ДВ, бр.100 от 21.12.2010 г., действаща към момента на издаване на РА), електронен документ е електронно изявление, записано върху магнитен, оптичен или друг носител, който дава възможност да бъде възпроизведено; като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕП автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕП електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство; усъвършенстван електронен подпис е електронен подпис, който: 1. дава възможност за идентифициране на автора, 2. е свързан по уникален начин с автора, 3. е създаден със средства, които са под контрола единствено на автора, и 4. е свързан с електронното изявление по начин, който осигурява установяването на всякакви последващи промени; квалифициран електронен подпис (КЕП) е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16 от закона. КЕП има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕП (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната.

За да е налице КЕП, е необходимо да са спазени изискванията на чл.16 от закона. Нормата предвижда КЕП да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за квалифициран електронен подпис, отговарящо на изискванията на чл.24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа, и да е създаден посредством устройство за сигурно създаване на подписа. По силата на чл.16, ал.3, т.2 ЗЕДЕП квалифицирани електронни подписи са усъвършенстваните електронни подписи на доставчиците на удостоверителни услуги. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕП, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3

ЗЕДЕП е въведена фикция за саморъчен подпис. Съдът намира, че в случая законите изисквания са спазени.

По делото са представени справки от публичните регистри на [фирма] и [фирма] за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали РА. Такива удостоверения са приобщени и за лицата, издали ЗВР. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство; а освен това са събрани и служебно от Съда.

Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕП (в посочената редакция) доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕП. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА Q., с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписаните го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетото по делото удостоверение, издадено от трето лице, издател на КЕП – [фирма] и [фирма]. От същото се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо следва да се приеме, че ЗВР, ЗИЗВР и РА са надлежно подписани.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

I. По ЗДДС:

Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на услуги се изразява в извършването на услуга, която според легалната дефиниция на чл.8 ЗДДС е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от

чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Поради това правният спор по делото се свежда до това дали са действително извършени доставки на услуги по процесните фактури и извършени ли са те от лицата, сочени за доставчици и издали фактури за това.

За признаване на спорното право е релевантно възникването на данъчно събитие, което според чл.25, ал.2 ЗДДС възниква на датата, на която е прехвърлена собствеността върху стоката. От гледна точка на формалната логика наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

Съдът намира, че жалбоподателят не се справи с доказателствената тежест и доказва претендираното от него и отречено от ревизията право. По делото не са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалността на процесните доставки.

В конкретния случай не може да се приеме за безспорно установено, че ревизираното лице е получател по извършени услуги, за което да са платени парични престации от получателя им. С оглед на това се налага изводът, че размяната на насрещните престации е без основание.

Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

В закона няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл.70, ал.5, но по аргумент от противното това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по смисъла на чл.6 ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока е "неправомерно" по смисъла на чл.70, ал.5 от закона и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит.

За да откаже претендираното от жалбоподателя право на данъчен кредит по спорните фактури, органите по приходите са приели, че няма доказателства, които да установяват реална сделка по тях. В съдебното производство жалбоподателят също не доказва, че доставки по разглежданите фактури реално са извършени. При липсата на убедителни доказателства в този смисъл Съдът не приема за доказано извършването на доставките. Нито в ревизионното, нито в хода на съдебното производство са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалността на процесните доставки.

Тежестта на доказване е правото на Съда да приеме за неслучил се всеки факт за чието съществуване няма доказателства по делото. По аргумент от нормата на чл.171, ал.4 АПК, тя е приложима когато Съдът е дал указание на страната, носеща тежестта на доказване (в случая – жалбоподателя), че е длъжна да докаже релевантния факт (действителното изпълнение на спорните доставки на стоки и услуги), които указания са му дадени с разпоредителното заседание.

Още с разпоредителното заседание от 01.11.2017 г. Съдът указа на жалбоподателя, че носи доказателствена тежест да установи съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в жалбата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, включително реалното осъществяване на доставките, по които ревизията му е отказала правото на данъчен кредит, като може да ангажира всички допустими доказателства; като следва да установи както действителното извършване на спорните услуги, така и извършването им именно от лицата, сочени за доставчици и издали фактурите за това. С така указаната му тежест на доказване жалбоподателят не се справи.

При разпределение на доказателствената тежест между страните решаващо е обстоятелството каква правна последица страната претендира като настъпила. Относно фактите, обуславящи тази последица, съответната страна носи доказателствената тежест. Основно място тук има нормата на чл.154, ал.1 ГПК, съгласно която всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Доказателствената тежест не означава задължение за представяне на доказателства. Принципът за дирене на обективната истина и служебното начало в процеса налагат Съдът да основе констатациите си за всеки факт върху наличните доказателства, без значение дали те са представени от страната, чиято е доказателствената тежест относно този факт, от противната страна по спора, или са издирени служебно от съда. При това положение въпросът за доказателствената тежест се свежда до последиците от недоказването. Доказателствената тежест се състои в правото и задължението на Съда да обяви за ненастъпила тази правна последица, чийто юридически факт не е доказан. Това разбиране произтича от задължението на Съда да реши делото по същество, като може да отмени изцяло или частично ревизионния акт в обжалваната част или да отхвърли предявената жалба, независимо дали в съдебното производство страните са ангажирали доказателства. Изпълнението на това задължение от страна на Съда означава при отсъствие на доказване, да се приеме, че недоказаното не е осъществено. А щом не е осъществен юридическият факт, не могат да настъпят последиците, които съответната материалноправна норма свързва с неговото проявление.

С оглед непредставянето от доставчиците на доказателства за извършване на услугите следва да не приеме, че такива доказателства не съществуват. С изключение на ревизиите при особени случаи по чл. 122, в ДОПК няма изрични норми за определяне на доказателствената тежест в процеса, поради което намират приложение общите правила на доказване, според едно от които всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизирият данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълно насрещно доказване, че доставките по фактурите са реално извършени, като в тази връзка му е указана тежестта на доказване.

Съдът намира, че такова доказване по делото не бе проведено.

По отношение на издадените фактури, с предмет: дизайн и оформление на рекламни материали, предпечатна подготовка и отпечатване на рекламни материали, листовки, дипляни-пълноцветни, брошури, разпространение на рекламни материали в С.-град, Софийска област, Бургаска и В. област, се установи, че към същите са приложени приемо-предавателни протоколи. Видно е, че същите са подписани и подпечатани, във всеки един от тях е посочена съответната фактура, въз основа на която е изготвен. Вярно е, че вещото лице по назначената по делото ССЧЕ е установена обвързка между съставените протоколи и спорните фактури – а, именно, че в ППП е посочен номер на съответната фактура. Представени са съответно договори за извършване на съответната услуга от 01.06.2010 г. и разпространение в Бургаска и "В. област", (л.73), договори от 01.08.2010 г. (л.206, т.І и л.57-58 от ревизионната преписка) и договор от 01.08.2010 г. (л.83, т.І) касаещи изготвяне на рекламните материали и разпространението им в С.-град и Софийска област. Според вещото лице между издадените фактури и сключените договори може да се направи обвързка, като има единствено разминаване между Фактура № 1619 от 26.07.2010 г., в която е посочена "В. област", а в договора от 01.06.2010 г. и в приемо-предавателния протокол - "В. област". Съгласно експертното заключение по делото между издадените фактури и приемо-предавателни протоколи съществува връзка. След запознаване с доказателствата, настоящият съдебен състав, намира, че сключените договори са с формални клаузи, като специфика в същите е единствено мястото на разпространение на изготвените рекламни материали, респективно сроковете за изработка. Независимо от експертното заключение, настоящият съдебен състав намира, че същото не следва да бъде кредитирано. На първо място между една от спорните фактури и сключения договор от 01.06.2010 г. е посочено различно място на разпространение на изготвените рекламни материали, което настоящият съдебен

състав не приема като техническа грешка. На второ място, в съдържанието на договорите липсва уговорено място на получаване-предаване на стоките, респективно не са представени екземпляри от изработените рекламни материали. На трето място голяма част от съставените приемо-предавателни протоколи страдат от съществени пороци – в тях липсва посочена дата и място на съставяне, някои от тях удостоверяват приемане на рекламни материали, а договорената и фактурирана услуга е дизайн, оформление и предпечатна подготовка и печат на материалите. Това несъответствие от своя страна компрометира представените протоколи и не позволява да се приеме за достоверна тезата, която жалбоподателят се домогва да докаже посредством тях. Не е доказано изпълнението на договорения от страните дизайн на рекламните материали. В тази връзка не става ясно как същият е одобрен от жалбоподателя в качеството на жалбоподател, при условие, че в сключените договори за изработка на рекламните материали е уговорено, същите да бъдат изработени по параметри, заложи от него, т.е. задание, съдържащо външния изглед на поръчаните рекламни материали, респективно да одобри техният дизайн. Друг съществен момент е, че в хода на ревизионното производство не е доказана техническата и кадрова обезпеченост на доставчика [фирма] – разполагал ли е същият със съответните средства, материали, машини за изработка, склад, използвали ли са двете дружества-доставчици подизпълнители, в случай на липса на техническа и кадрова обезпеченост.

Вещото лице по ССЕ е установило, че доставчикът ИК [фирма] е разполагал, съгласно представен Договор за наем на недвижим имот, сключен на 10.02.2009 г. с Волен В. Е. – Наемодател. Експертната посочва, че от представените счетоводни регистри се установява осчетоводяване на наем по дебита на сметка 602 "Разходи за външни услуги, аналитична сметка 602.4 Наеми за помещения", но на суми различни от уговорената месечна наемна цена в представения договор (л.238, т.1). Според ССЕ този доставчик е отчетел коректно приходи по спорните услуги, вещото лице посочва, че не открива некоректни записи.

Когато се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултатът от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл.4, ал.1, т.4 от Закона за счетоводството (ЗСч). По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход. В тази връзка ССЕ установява, че ИК [фирма] не е публикувало годишните си финансови отчети, което представлява по своята същност нарушение на чл.40 ЗСч. На вещото не са представени първичните счетоводни документи на ИК [фирма]. Посочено е, че счетоводният архив е запазен в компютъра на счетоводителя, от където е било извършено разпечатване на изисканите счетоводни регистри. Ето защо не може да се приеме за доказано обстоятелството, че този доставчик надлежно е осчетоводил разходи във връзка с твърдяните услуги, за които са издадени спорните фактури. Вещото лице даде заключение за наличие на обвързка между представените от жалбоподателя документи с процесните фактури, но Съдът намира, че не следва да кредитира ССЕ в тази нейна част и не може да се докаже реалност на спорните доставки на услуги. Това е така, защото представените от жалбоподателя приемо-предавателни протоколи страдат от

съществени пороци – дата, място на съставяне, място на приемо-предаване, които според Съда са елементи от съдържанието, имащи значение за реалността на извършените услуги.

Друг съществен момент, от който следва извод за нереалност на спорните услуги е, че не са представени заявки, оферти и друга търговска кореспонденция между жалбоподателя и дружествата-доставчици. Не е изяснена периодичността на доставяне на рекламните материали, както и за чия сметка е тяхната доставка, респективно с какъв и чий транспорт ще бъдат доставени на жалбоподателя, в качеството му на Възложител. Няма данни, както и представени доказателства кои физически лица са извършили разпространението на изготвените рекламни материали, съгласно договореното в различните области – С.-град, Софийска област, Бургаска и В. област. Така декларираното вписване в ППП, че разпространението е прието, не обосновава извод, че процесните услуги са действително извършени. Следователно при така изложеното, се налага извода, че единствените документи във връзка със спорната реалност на процесните услуги са единствено представените договори, сключени с ИК [фирма], като следва да се има предвид, че един от тях е представен за първи път пред Съда. Това се отнася и за голяма част от останалите писмени доказателства по делото. Те не са представени в хода на ревизията, жалбоподателят е представял такива по етапно, съответно в хода на административното обжалване пред Д"ОДОП", както и пред Съда.

Не без значение е фактът, че в хода на ревизията от страна на двете дружества-доставчици не са представени никакви доказателства. Едва в хода на изготвяне на допуснатата ССЕ единствено ИК [фирма] е представило доказателства, но не и [фирма]. За пръв път в хода на съдебното оспорване са представени единствени приемо-предавателни протоколи, които Съдът не кредитира, тъй като се каза по-горе, че те страдат от същите пороци като тези от ИК [фирма]. Освен това, след като са представени едва в хода на съдебното обжалване, те имат за достоверни дати датите на приобщаването им по настоящото дело. Протоколите дори са без положени печати на съставилите ги дружества. Възниква въпросът, ако дружеството-жалбоподател е разполагало с тези документи, защо не ги е представило в хода на ревизията, а едва в хода на съдебното обжалване. Това води до извода, че тези документи са съставени специално за целите на съдебното обжалване. Съществено е и обстоятелството, че представените от дружеството-жалбоподател рекламни брошури/дипляни (л.335-343) не става ясно към кое от дружествата-доставчици, изпълнители на съответните услуги могат да бъдат отнесени, както и защо също се представят едва в хода на съдебното обжалване, ако дружеството-жалбоподател ги е притежавало, защо не ги е предоставило в хода на ревизията на ревизиращите органи.

Другите спорни фактури, издадени от двете дружества, с предмет: транспортни услуги по договор, изработване на рекламен ТВ клип по договор, изработване на аудиореклама, маркетингово проучване на имотния пазар по договор. Предметът на фактурите предполага наличието на сключени договори между страните, в които да са описани в какво се изразяват възложените разнообразни услуги, респективно начин на възлагането и приемането на извършените дейности. По делото не са представени договори с такъв предмет, сключени с пряк възложител- ревизираното дружество, поради което не е ясно по какъв начин е възложено изработването на рекламния аудиоклип и видеоклип, в какво се изразява поръчаното рекламно послание и каква е връзката му с извършваната от жалбоподателя дейност. Във връзка с изпълнението на процесните услуги са представени приемо-предавателни протоколи, които страдат от същите пороци, описани по-горе. Липсата на дата и място на съставяне не позволява да се определи къде са предоставени и съответно приети услугите, нито кога е станало.

Не е ясно къде е извършено тяхното излъчване, доколкото не е представен съответният видео и аудиозапис на магнитен носител. В хода на съдебното обжалване жалбоподателят представи Договор от 04.01.2010 г., сключен между ИК [фирма] – Възложител и [фирма] – Изпълнител. От така представените доказателства следва изводът, че доставчикът е използвал

услугите на подизпълнител. В така представения договор е описано, че ИК [фирма], че дружеството-доставчик е поело ангажимента да изпълни съответната услуга по поръчка на [фирма] чрез възлагателно писмо (оригинален екземпляр, представено на подизпълнителя). Предметът на сключения от ИК [фирма] договор е: "предоставяне срещу заплащане на телевизионно време за излъчване в програмите на Телевизия "Про БГ" на реклама на клиента на фирма ИК [фирма] - [фирма] при условията, предвидени в договора". Такова възлагателно писмо не е представено нито в хода на ревизията, нито в съдебното производство. Наличието на същото в счетоводството на ревизираното дружество е констатирано вещото лице в ССЕ. Същото е представено с останалите писмени доказателства, върху които вещото лице е работило при изготвяне на експертното заключение.

Установено е още, че ревизираното лице не е представило остойностени схеми за излъчване. Тези документи са от съществено значение във връзка с доказване реалността на уговорената услуга. Т.нар. "Остойностена схема" или "Медия план", който съдържа, например: рекламодател, търговска марка, продукт или услуга, обект на кампанията, рекламен формат, времетраене, място и брой на излъчване – съобразено с Тарифите и програмната схема на телевизията, остойностяването по Тарифа, отстъпки и дължима сума по схемата. Такива документи обаче не са представени, липсват дори категорични доказателства, удостоверяващи действителното изпълнение на сключения договор за аудио и видео излъчване. Записи не са представени, предвид общоизвестния факт, че телевизия "Про БГ" през м.септември 2010 г., каналът е с прекратено излъчване в малките населени места, а от 01.12.2010 г. е изключен от всички предаватели за ефирно излъчване. От 1 януари 2011 г., сигналът на телевизията продължава да се разпространява чрез спътник и кабел без лого. От 18 януари ефирната мрежа се ползва от Телевизия Б., а от 22 януари на мястото на PRO.BG по кабел и сателит стартира новият телевизионен канал на "bTV M. G.", насочен към мъжката аудитория - "bTV Action".

Предвид липсата на категорични доказателства и търговска кореспонденция между страните, респективно между изпълнителя и неговия подизпълнител, Съдът намира, че не се доказва реалност на извършената процесна услуга.

Относно фактурите с предмет транспортни услуги Съдът намира, че същите не се доказват по безспорен и неоспорим начин. На първо място, едва в хода на съдебното обжалване на РА жалбоподателят представи Договор за превоз от 02.06.2010 г., сключен между него и [фирма], с който страните са се договорили превозвачът да изпълни превоз на товар (строителни материали, земна маса и строителни отпадъци) по заявка на Товародателя до определено място съгласно конкретната поръчка. Така направеното описание на посочените вещи за превозване е твърде общо и неконкретизирано, освен това не е посочен обектът, от който, респективно, в който следва да бъдат превозвани въпросните вещи, не е посочен дори маршрут. Едва в хода на изготвяне на ССЧЕ от страна на ревизираното дружество са представени на вещото лице пътни листове за м.юни, м.юли, м.август и м.септември 2010 г. Експертизата установява, че във всички пътни листове е описан автомобил "Д. 1304", с рег. [рег.номер на МПС] , с водач Г. А., със сключен трудов договор с ИК [фирма] и одобрил маршрута – В. Е. – Управител. Установява се, че върху пътните листове са посочени дати, респективно са положени подписи. От страна на управителя на дружеството ИК [фирма] на вещото лице е представена декларация, съгласно която автомобил "Д. 1304", с рег. [рег.номер на МПС] е закупен през 2010 г., както и че с него е извършван транспорт по договор, сключен със [фирма], както и че поради изхабяване автомобилът е отписан и не присъства в инвентарната книга и амортизационните планове на ИК [фирма]. Установява се от експертното заключение, че в пътните листове се съдържа информация относно маршрута, изминатото разстояние за извозване на земната маса и строителните отпадъци, но не може да бъде формирана цената на услугата на всяка фактура. При така установеното и с оглед на събраните в хода на делото доказателства, и предвид тяхното непредставяне от страна на ревизираното дружество и неговия доставчик в хода на ревизията, Съдът намира, че не се

доказва реалност на извършените услуги.

По отношение на спорните фактури с предмет маркетингово проучване на имотния пазар по договор Съдът намира изводите на органите по приходите за законосъобразни. В хода на съдебното производство жалбоподателят представи три договора за възлагане на горепосочената услуга в три различни области – Пловдивска област, С. област и С.-град. Представени са и спорните фактури, както и приемо-предавателни протоколи към тях, но към момента на изготвяне на експертното заключение по ССЕ. Според вещото лице от представените към фактурите документи може да се направи обвързка.

Съдът не споделя този извод и ще обоснове защо не кредитира заключението в тази му част по отношение на този доставчик и тези спорни фактури. На първо място издадените фактури са с твърде общо описан предмет – единствено е посочено като предмет: "маркетингово проучване на имотния пазар по договор", не е конкретизирано коя фактура към кой договор се отнася, т.е. за коя област, съгласно всеки от сключените договори, предвид, че всеки е с различна стойност. Представените приемо-предавателни протоколи страдат от съществени пороци – липсва дата и място на тяхното съставяне, единствено е описан номер на всяка от трите, издадени фактури, липсва и посочен договор, съответно за коя област е извършено всяко договорено маркетингово проучване. Отделно от това вещото лице е установило, че по отношение на фактура № 1924/28.10.2010 г. не е осчетоводено плащане от страна на дружеството-доставчик.

От съществено значение е обстоятелството, че нито в хода на ревизията, нито в съдебното производство са представени съпътстващите документи, които да бъдат ценени в съвкупност с приемо-предавателните протоколи, за да е докаже, че същите не са формално съставени за нуждите на съдебното оспорване: оферти, препоръки, както и доклади за извършената дейност. Няма данни дали договорените услуги не са извършени от подизпълнители. Писмени доказателства в тази насока не са представени нито от дружеството-доставчик, нито от ревизираното дружество. От писмените доказателства не става ясно кой сегмент на имотния пазар е следвало да бъде проучен и анализиран във всяка една от трите области в България, респективно за какъв период от време и за кои населени места. Приемането на договорените услуги за проучване на пазара е следвало да се извърши чрез приемане на доклад от това проучване, в който съответно да са материализирани резултатите от извършеното проучване. Такива доклади не се твърди дори да са били изготвени, респективно да са били предоставени. Предвид така установеното Съдът не кредитира експертното заключение по отношение на спорните доставки на услуги, за които се твърди да са извършени от двамата доставчици. Фактът, че за някои от спорните услуги са представени договори, не води до извод за реалност на извършените услуги. След като не може да се докаже услугата да е приета от лицето, в чиято полза се твърди да е извършена, договорът е годен да установи единствено възникнала облигационна връзка между страните, но не и реализация на договорените услуги. Липсата на писмени доказателства, респективно неоформените документи, свързани с приемане на извършените услуги, както и представянето на писмените доказателства едва в хода на съдебното производство и към момента на изготвяне на експертното заключение по делото, водят до извода за липса на реалност на договорените услуги. Не е достатъчно само издаването на фактури и сключването на договор. Последният може да бъде заместен от фактурите, но това не означава, че те обективират реално извършени доставки, а само съвпадане на волеизявленията на страните в тях, че са съгласни да постигнат като резултат договореното между тях по една доставка. Затова и нееднократно в свои решения ВАС е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждане на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС - чл.6, ал.1, респ. чл.9, ал.1 ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката

или извършването на услугата. Това означава, че наличието само на договор, респ. на фактура, не може да породи правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на стоки и/или услуги. За доказване на реалното изпълнение на доставките на стоки и/или услуги задължение е на получателя, за да може да упражни правомерно правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит да притежава доказателства за изпълнение на доставките. В този смисъл неоснователно е оплакването, че получателят е поставен в неравностойно положение. Този, който черпи права от доставката, а в случая това е получателят на стоките и услугите, следва да докаже наличието на всички положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС - чл.9, ал.1, чл.25, ал.1 във вр.с чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

Както се изясни от изложеното от фактическа страна, в хода на ревизията жалбоподателят е представил счетоводни документи и справки, но не е представил фактурите, нито съпътстващи документи към тях. Едва с възражението по РД жалбоподателят е представил част от фактурите, като към някои от тях са били приложени приемо-предавателни протоколи, а към не са били приложени съпътстващи документи. Впоследствие, при административното обжалване, жалбоподателят е представил друга част от спорните фактури (но отново не всички) с приемо-предавателни протоколи към тях. Най-сетне, с жалбата до съда са представени всички фактури с фискални бонове и приемо-предавателни протоколи. При това положение възниква въпросът защо жалбоподателят е представял на части документите от ключово значение за признаване на спорното право, в случай че е разполагал с всички фактури и с всички съпътстващи документи към тях, още повече, че той е бил пряко заинтересован от представянето им. Съдът намира, че едно такова представяне на частните документи на части от една страна води до извод за недостоверност на датите им, а от друга страна - до извод за тяхното съставяне специално за целите на административното и съдебното обжалване.

Друг съществен момент във връзка с реалността на спорните доставки на услуги е неконкретизирания предмет на издадените фактури: "транспортни услуги по сключен договор", "изработване на ТВ клип по договор-рекламен", "маркетингово проучване на имотния пазар по сключен договор", "печат на пълноцветни флаери", "предпечат, дизайн и печат на реклами брошури", "печат и разпространение до пощенска кутия на рекламни материали – по договор", "отпечатване и разпространение до пощенска кутия на рекламни материали по сключен договор". Така описан предметът на всички фактури не позволява да се определи както вида на доставката, така и количеството на услугите, което води до извод, че същите не отговарят на изискването на чл.22б, т.6 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и на цитираната разпоредба на чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС. Неяснотата относно предмета на доставката не е преодоляна чрез съпътстващи фактурите документи, което възпрепятства установяването на съответствие на действително извършените сделки, възможността за доказване реалността на доставките, респективно установяване настъпването на данъчното събитие, и е самостоятелно основание за отказ на право на данъчен кредит по тези фактури.

В свое Решение от 8.05.2013 г. Съдът на Европейския съюз (СЕС) по дело C-271/12, постановено по преюдициално запитване отнасящо се до тълкуването на Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета, приема, че правото на приспадане на ДДС може да се откаже на данъчнозадължените лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение към последните след приемането на решението за отказ е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните сделки. Следователно, на още по-силно основание отказът е допустим в случай като процесния. Както многократно е посочвала настоящата инстанция, неустановените престации не могат да са предмет на ДДС.

Липсата на реална доставка е отрицателен факт, доказването на който може да се извърши чрез съвкупност от положителни факти (индиции), които са основа на доказателствени изводи

за отрицателния факт – Тълкувателно решение № 6/2014 г. на ОСГК на ВКС. В хода на съдебното производство 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 "Е.-К": лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това, включително наличието на реална доставка като материалноправна предпоставка за възникване на правото на ДК. Цитирането на откъси от практика на СЕС, често пъти при различни фактически установявания (както в случая, всички цитирани в касационната жалба на решения на СЕС касаят реално извършени доставки на стоки и услуги, докато в случая се поддържа липса на такива доставки от конкретния доставчик) не може да обоснове извод за реалност на доставките поради неизпълнение на задълженията на приходните органи в областта на доказването. Следва да се отбележи, че именно националният съд въз основа на националните правила за доказването в съответствие в принципа на процесуална автономия извършва обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора, за да отговори на спорния материалноправен въпрос относно законосъобразното упражняване на правото на ДК (т. 32 от решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело С-285/11 и т.37 и т.43 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 "Е.-К"). Фактическите установявания са специфични за всеки един от случаите, зависят от процесуалната активност на страните в хода на производството въз основа на националните правила за доказването и в съдебната фаза са предмет на решаващата дейност на съда – установени ли са (доказани ли са) съответните обективни данни, въз основа на които да се направи извод, че е налице прехвърляне на правото на разпореждане със съответната вещ като собственик (налице е реална доставка на стоки) или реално изпълнение услуги със съответен обективиран резултат.

В търговските взаимоотношения се съставят частни документи по смисъла на чл.180, ал.1 ГПК, без обвързваща съда материална доказателствена сила. Липсата на оспорване от противната страна не следва да се тълкува в нейна вреда, тъй като оспорването по реда на чл.193 ГПК е средство за преодоляване на обвързващата съда доказателствена сила на документа. При липса на такава, оспорване не се провежда и производство не следва да се открива, а частните документи се преценяват от съда съвкупно във връзка с всички други доказателства по делото. По отношение на доставчиците са установени идентични обстоятелства, които правилно са възприети от ревизиращите органи като указание, че с действията си по съставяне и използване на документи (договори и фактури), които не отразяват реални стопански операции, ревизираното лице участва в данъчни измами и злоупотреби, което пречат за признаване правото на приспадане на данъчен кредит. Обосновано от решаващия административен орган са съобразени общите за всички доставчици обстоятелства като типови договори с общи клаузи, неконкретизиращи вида и начина на изпълнение на услугата, пълната липса на доказателства за изпълнението ѝ и за престиране на резултата от дейността в полза на получателя.

Назначената по делото съдебно-счетоводна експертиза не обосновава категоричен извод за реалност на доставките при последователна съдебна практика, че единствено наличието на фактури и счетоводното им отразяване при получателя не е достатъчно да обоснове тази реалност. Счетоводството е производно и отразява предходно съставени първични документи. При наличие на данни по делото за съставени документи, които не отразяват реални стопански операции, заключението на ССЕ, което е изготвено на база на същите документи, обсъдено съвкупно с другите обстоятелства по делото, не доказва реалност на доставките на услуги по смисъла на чл.9 ЗДДС.

Констатацията за отказан данъчен кредит по разглежданите фактури е законосъобразна и подлежи на потвърждаване. Съгласно правомощията си по чл.160, ал.1, предложение първо ДОПК във връзка с Тълкувателно решение № 5 от 14.07.2004 г. на ВАС по д. № ТР-7/2004 г.,

ОС на съдиите, Съдът намира, че разпоредбата на чл.70, ал.5 ЗДДС се явява допълнително правно основание за отказа да се признае правото на приспадане на данъчен кредит по разглежданите фактури предвид недоказани реално извършени доставки по тях.

С оглед изложеното жалбата в тази част следва да бъде отхвърлена. Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от непризнаване правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

II. По ЗКПО:

С оглед констатациите по ЗДДС, които по-горе Съдът прие за законосъобразни, се налага изводът, че са налице основанията по чл.26, т.2 ЗКПО.

Посочената норма третира случаите на третиране на разходи, които са документално необосновани, такива, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, както и разход за начислен данък или ползван данъчен кредит по реда на ЗДДС, когато разходът от стопанската операция, с която е свързан данъкът върху добавената стойност, не е признат за данъчни цели.

Безспорно разходите по спорните фактури, зад които не стоят реални доставки на услуги, са документално необосновани. Такива с фактурите от ИК [фирма] и [фирма]. В хода на административното обжалване РА е изменен за 2010 г. предвид признатото право на приспадане на данъчен кредит по фактури № 1697/18.08.2010 г., № 1788/20.09.2010 г., № 1793/21.09.2010 г., № 1811/27.09.2010 г., издадени от ИК [фирма].

Следва да се приеме, че поставеният за разглеждане случай попада и в хипотезата на чл.26, т.2 ЗКПО, тъй като става въпрос за разходи, които жалбоподателят не може да докаже документално и тези разходи са довели до увеличаване на декларирания му данъчен резултат. Правилно органът по приходите е приел, че отчетените от жалбоподателя разходи за процесните периоди са отчетени неправилно, с оглед безспорно установеното обстоятелство, че разходите не са документално обосновани. За тях са представени само фактури, без никакви доказателства за действително реализирани доставки на услуги. Поради това правилно органите по приходите са извършили увеличаване на финансовия резултат за 2010 г. със сумата в размер на 376 960 лв., а именно данъчната основа по фактурите, по които е отказано право на приспадане, съответно данъчна печалба в размер на 439 662.86 лв. и полагащ се корпоративен данък в размер на 43 962.29 лв. Като правилно е определена и дължимата за внасяне разлика корпоративен данък в размер на 37 965.60 лв. при внесен такъв в размер на 6 266.69 лв.

Съдът намира, че в останалата част РА правилно е потвърден поради неустановена реалност на фактурираните услуги по останалите фактури, на основание чл.26, т.2 ЗКПО.

Съгласно нормата на чл.26, т.2 ЗКПО не се признават за данъчни цели разходите, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Според чл.10, ал.1 ЗКПО счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. Издадените на жалбоподателя фактури от горепосочените доставчици, не отразяват вярно посочените в тях стопански операции и не се ползват с необходимата доказателствена сила, поради което правилно не са признати за данъчни цели.

Констатацията е законосъобразна и подлежи на потвърждаване от Съда. Тъй като се потвърждават задълженията за корпоративен данък, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

Съдът намира, че РА следва да бъде потвърден и в частта, с която са определени и задължения за лихви, поради невнесени тримесечни авансови вноски за 2010 г., 2011 г., 2012 г. и 2013 г. Дружеството-жалбоподател нито в хода ревизията, нито в съдебното производство е представило доказателства за своевременно внасяне на тези вноски. В тази връзка Съдът намира, че правилно органите по приходите са определили лихви върху ненаправени в срок авансови вноски за корпоративен данък.

III. По ЗДДФЛ:

Нормата на чл.24, ал.1 ЗДДФЛ предвижда, че облагаемият доход от трудови правоотношения е трудовото възнаграждение и всички други плащания в пари и/или в натура от работодателя или за сметка на работодателя, с изключение на доходите, посочени в ал.2. Годишната данъчна основа за доходите от трудови правоотношения се определя, като облагаемият доход по чл.24, придобит от данъчно задълженото лице през данъчната година се намалява с удържаните от работодателя задължителни осигурителни вноски (ЗОВ), които са за сметка на физическото лице – чл.25 ЗДДФЛ.

Разпоредбата на чл.42, ал.1 ЗДДФЛ предвижда, че авансовият данък за доходи от трудови правоотношения се определя от работодателя месечно на базата на месечна данъчна основа. Според ал.2 на същата разпоредба месечната данъчна основа се определя, като облагаемият доход по чл.24, начислен за съответния месец, се намалява с удържаните от работодателя задължителни осигурителни вноски, които са за сметка на физическото лице по реда на КСО и ЗЗО или за задължително осигуряване в чужбина. Месечната данъчна основа на самоосигуряващи се лица за доходи от трудови правоотношения по § 1, т.26, буква "и" от ДР се определя, като облагаемият доход по чл.24, начислен за съответния месец, се намалява с авансово внесените чрез дружеството осигурителни вноски, които самоосигуряващото се лице е задължено да прави за своя сметка по реда КСО и ЗЗО. Размерът на дължимия данък се определя, като месечната данъчна основа по ал. 3 се умножи по данъчната ставка 10 на сто, като данъкът се удържа от работодателя при окончателното изплащане на облагаемия доход, начислен за съответния месец. А според ал.9 на същата норма данъкът по ал.1-8 се внася в сроковете и по реда на чл.65 и чл.66 ЗДДФЛ – в приход на републиканския бюджет по сметка на териториалната дирекция на НАП по мястото на регистрация на платеща на дохода.

Нормата на чл.2, ал.2, т.3 от Наредба № Н-8/29.12.2005 г. за съдържанието, сроковете, начина и реда за подаване и съхраняване на данни от работодателите, осигурителите за осигурените при тях лица, както и от самоосигуряващите се лица (Наредба № Н-8/29.12.2005 г.), работодателите, осигурителите и техните клонове и поделения, осигурителните каси за своите членове – осигурители, самоосигуряващите се лица и лицата по чл.4, ал.9 КСО или упълномощени от тях лица подават в компетентната териториална дирекция на НАП Декларация обр.б, в която се вписва общият размер на дължимия данък за внасяне за доходите от трудови правоотношения по смисъла на ЗДДФЛ.

Разпоредбата на чл.65, ал.10 ЗДДФЛ (в сила до 31.12.2012 г.), предвижда, че данъците по чл.42, ал.5, чл.43, ал.4 и чл.49, ал.5 от закона се внасят до 10-то число на следващ месеца, през който е удържан. В хода на ревизията е установено, че ревизираното дружество е начислявало дължимите трудови възнаграждения в последния ден на данъчни период (месец), за който се отнасят, но изплащането на възнагражденията и удържането на данъка е извършвано в последния ден на следващия месец. Установено е още, а и този факт също не се оспорва от ревизираното дружество, че същото е подавало изискуемите Декларации обр.б, в които е декларирало размера на дължимия ДДФЛ. Всички данни, съдържащи се в тези декларации, са подробно описани в РД за 2010 г., 2011 г., 2012 г. и 2013 г.

Съгласно разпоредбата на чл.175, ал.1 ДОПК за неплатените в законоустановените срокове публични задължения се дължи лихва в размер, определен в съответния закон. При така установеното, респективно от събраните по делото доказателства е, че ревизираното дружество е погасявало текущо задълженията си за начислените лихви за несвоевременно внасяне на ДДФЛ. От страна на ревизиращите органи е установено, че през 2013 г. не е била налице промяна в констатираното за 2010 година, по който ревизираното дружество начислява и изплаща трудовите възнаграждения, респективно удържа ДДФЛ. За част от месеците на 2013 г. е констатирано, че ревизираният субект е подал изискуемите Декларации обр.б, в които е декларирало размера на дължимия ДДФЛ. В хода на ревизията е извършена проверка за съответствието между изчислените осигурителни вноски от Декларация обр.1 и данък със задължения по Декларация обр.б, като от същата е установено по безспорен начин,

че за данъчни периоди от м.януари до м.март, от м.май до м.август и за м.декември за 2013 г. в подадените Декларации обр.6 не са декларирани задължения за данък, въпреки че в подадените Декларации обр.1 е посочен удържан ДДФЛ. Това е установено от изготвена в хода на ревизията и представена с административната преписка - "Справка за изплатените, начислени, неначислените възнаграждения на работещите по трудово правоотношение и внесения данък по чл. 42/29 за 2013 г." Във връзка с това, че задълженията по ДДФЛ не са били декларирани по установения ред със сумите, които ревизиращите установяват, че ревизираното дружество е внесло на 27.08.2013 г., на 09.09.2013 г., на 08.11.2013 г. и на 19.03.2014 г. и съответно е извършено погасяване на други негови задължения. Поради тази причина удържания ДДФЛ за данъчни периоди от м.януари до м.март, от м.май до м.август и за м.декември 2013 г. се явява дължим към датата на издаване на РА. Съдът намира изводите на органите по приходите за правилни и законосъобразни, от страна на дружеството-жалбоподател не са представени доказателства в обратния смисъл, поради което РА следва да бъде потвърден като законосъобразен и в тази му част.

Тъй като се потвърждават задълженията за данъка, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

IV. По КСО и ЗЗО:

Между страните в производството не се спори относно обстоятелството, че ревизираното дружество е осигурител по смисъла на чл.5 КСО и в това му качество е следвало да начислява и внася дължимите вноски за ДОО, ДЗПО – УПФ и ЗО за лицата, заети по трудови правоотношения в предприятието му. Не е спорно между страните, а и се установява от доказателствата по делото, че през ревизираните периоди лица, заети по трудови правоотношения с [фирма] са били командирани в държава-членка на ЕС, каквито са Република Ч. и Федерална Република Германия. Според представените по делото заверени копия на Удостоверения (A1) относно приложимото законодателство по смисъла на Регламент (ЕО) № 883/2004 г. по отношение на всеки един от командированите работници на дружеството-жалбоподател е приложено законодателството на Република България, включително за дейностите и доходите от другите държави-членки (Република Ч. и Федерална Република Германия). Също така осигурителният доход на командированите работници, върху който следва да се начислят вноски за ДОО, УПФ и ЗО, е определен въз основа на представените от жалбоподателя писмени доказателства, представени с административната преписка.

За периода от 01.01.2010 г. до 31.05.2015 г., очертаващ времеви обхват на ревизионното производство, е безспорно, че дружеството-жалбоподател е предоставило строителни работници в Република Ч. и Федерална Република Германия, които са командирани в тази държава-членка на ЕС за извършване на строителни услуги при условията на чл. 121 от КТ.

Спорът по делото се свежда до приложението на материалния закон и в частност, как следва да се тълкува режимът на командироване на работниците и в този смисъл, приложима ли е хипотезата на чл. 6а от КСО, на което правно основание са определени процесните публични задължения.

От 14.09.2010 г. е в сила чл.6а КСО, който е приложимата норма според приходната администрация. Съгласно ал.1 на същия текст осигурителните вноски за работниците и служителите, командирани по реда на чл.121, ал.3 КТ, се дължат върху получените, включително начислените и неизплатените брутни месечни възнаграждения или неначислените месечни възнаграждения, както и други доходи от трудова дейност в приемащата държава и в България, но върху не по-малко от минималните ставки на заплащане на труда в приемащата държава и върху не повече от максималния месечен размер на осигурителния доход по чл.6, ал.2, т.1.

Съгласно чл.121, ал.3 КТ, в сила от 28.08.2010 г., когато срокът на командироване в рамките на предоставяне на услуги в друга държава - членка на Европейския съюз (ЕС), в друга държава - страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство (ЕИП), или

в Конфедерация Швейцария е по-дълъг от 30 календарни дни, страните уговарят за срока на командировката поне същите минимални условия на работа, каквито са установени за работниците и служителите, изпълняващи същата или сходна работа в приемащата държава. Условието, по които страните следва да постигнат съгласие, се установяват с акт на Министерския съвет.

За да се приложат разпоредбите на КСО е необходимо за командированите работници и служители в друга държава - членка на Европейския съюз, в друга държава - страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство, или в Конфедерация Швейцария да е приложимо българското законодателство, което се определя съгласно Регламент (ЕО) 883/2004 на Европейския парламент и на Съвета за координация на системите за социално осигуряване и Регламент (ЕО) 987/2009 г. за установяване процедурата за прилагане на Регламент (ЕО) 883/2004.

Следователно по реда на чл.6а КСО се определя осигурителният доход за времето на работа извън страната на работниците и служителите, които отговарят на следните условия кумулативно:

- са командировани по реда на чл.121, ал.3 КТ;
- за времето на командироване извършват дейност по предоставяне на услуги в друга държава-членка на ЕС, в друга държава - страна по Споразумението за ЕИП, или в Конфедерация Швейцария;
- за времето на командироване за лицата е определено като приложимо българското законодателство съгласно Регламент (ЕО) 883/2004 на Съвета.

Ако командированото лице отговаря на тези условия едновременно осигурителният му доход следва да се определи по реда на чл. 6а, ал. 1 от КСО.

Следователно обвързването на осигурителния доход с минималната ставка на приемащата държава е предвидено само в случай на командироване за повече от 30 календарни дни и при едновременното наличие и на другите две предпоставки. Когато командироването е за период по-кратък от посочения , то липсва аргумент за обвързване на осигурителния доход по посочения начин.

Съдът намира, че в конкретния казус, макар ревизираното лице да не е спазило изискванията за изготвяне на заповеди за командировка и писмено съгласие от служителите, то командированите лица отговарят на условието да са били командировани по реда на чл.121, ал.3 КТ и следователно разпоредбата на чл.6а е приложима. Нито в хода на ревизията, нито в съдебното производство се представиха доказателства във връзка с изложените в жалбата твърдения, че лицата са били командировани за, срок по-малък от 30 дни.

Съдът споделя доводите на приходната администрация, че спирането и прекъсването на командироването е подчинено на Регламент № 883/2004 и Регламент ЕО/987/2009 г. за прилагането му. Лице, което осъществява дейност като заето лице в държава-членка от името на работодател, който обичайно осъществява дейността си в нея и което е командировано от този работодател в друга държава – членка, за да осъществява там дейност от името на същия работодател, продължава да е подчинено на законодателството на първата държава-членка. В тази връзка осигурителят се е снабдил с удостоверение А1 относно приложимостта на българското законодателство.

Следва да се има предвид, че това е документ, необходим да удостовери в коя държава се дължат осигурителните вноски за работниците, които са командировани от своя работодател за работа в държава-членка, различна от държавата по пребиваване. По силата на Регламент /ЕО/883/2004 за координация на системите за социална сигурност, който действа на територия на държавите-членки на ЕС, Швейцария, Л., И. и Н., осигурителните вноски са дължими в държавата, където се полага труда. От това правило са налице редица изключения, които позволяват работниците да работят в една държава, а вноските да се внасят в друга държава. Преценката дали е налице някое от изключенията се прави от съответната компетентна институция на държавата, /в България от НАП/, където се дължат осигурителните вноски.

Тези факти се удостоверяват, именно с издаването на формуляр А1 за всеки командирован работник поотделно, съответно за всяко удостоверение се подава отделно искане. Когато по силата на чл. 12/2/ от Регламент (ЕО) 883/2004 г. на Европейския парламент и на съвета, лице, което обичайно осъществява дейност като самостоятелно заето лице в държава-членка и което отива да осъществява подобна дейност в друга държава-членка, продължава да бъде подчинено на законодателството на първата държава-членка, при условие, че предвиденото времетраене на тази дейност не превишава двадесет и четири месеца.

Съгласно чл.121, ал.1 КТ в редакцията му към 28.08.2010 г., когато нуждите на предприятието налагат, работодателят може да командирова работника или служителя за изпълнение на трудовите задължения извън мястото на постоянната му работа, но за не повече от 30 календарни дни без прекъсване. Командироване за срок, по-дълъг от 30 календарни дни, се извършва с писмено съгласие на работника или служителя. Според редакцията на ал.2 на същия текст (Нова - ДВ, бр. 15 от 2010 г., в сила от 28.08.2010 г.), когато срокът на командироване в рамките на предоставяне на услуги в друга държава - членка на Европейския съюз, в друга държава - страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство, или в Конфедерация Швейцария е по-дълъг от 30 календарни дни, страните уговарят за срока на командировката поне същите минимални условия на работа, каквито са установени за работниците и служителите, изпълняващи същата или сходна работа в приемащата държава. Условието, по които страните следва да постигнат съгласие, се установяват с акт на Министерския съвет. Съгласно нормата на чл.6а, ал.1 КСО (в редакцията от 01.01.2012 г.), осигурителните вноски за работниците и служителите, командировани по реда на чл.121, ал.3 КТ, се дължат върху получените, включително начислените и неизплатените, брутни месечни възнаграждения или неначислените месечни възнаграждения, както и други доходи от трудова дейност в приемащата държава и в България, но върху не по-малко от минималните ставки на заплащане на труда в приемащата държава, а за работниците и служителите, командировани в държава, в която не са определени минимални ставки на заплащане - минималния осигурителен доход по чл.6, ал.2, т.3 и върху не повече от максималния месечен размер на осигурителния доход по чл.6, ал.2, т.1. Осигурителният доход се определя по реда на чл.6а, ал.1 КСО за командировани работници и служители, спрямо които е приложимо българското законодателство на основание европейските регламенти за координация на системите за социална сигурност (Регламент (ЕО) № 883/2004 и Регламент (ЕО) № 987/2009).

Органите по приходите са направили калкулации за всяко едно лице и са установили произведението на посочената лявова равностойност по съответния брой отработени часове при осемчасов работен ден, взимайки предвид работните дни в конкретния месец. След приспадане на осигурителния доход, върху който са внесени осигурителни вноски от работодателя е формирана разлика, представляваща допълнително установен осигурителен доход, върху който се дължат съответните осигурителни вноски в размерите по чл.6, ал.1 КСО. Следва да се вземе предвид разпоредбата чл.6, ал.3 КСО, съгласно която доходът, върху който се дължат осигурителни вноски, включва получените, включително начислените и неизплатени или неначислените месечни възнаграждения, но не по-малко от минималния осигурителен доход, определен със Закона за бюджета на държавното обществено осигуряване по основни икономически дейности и квалификационни групи професии и не повече от максималния месечен размер на осигурителния доход през календарната година.

Видно е от наличните по делото доказателства, представени с административната преписка, както и от тези по време на съдебното производство, че няма доказателства в подкрепа на изложените в жалбата твърдения, че служителите са били командировани за период по-малък от 30 календарни дни. Органите по приходите са установили, че назначените лица са били командировани за срок по-дълъг от 30 календарни дни в Република Ч. и Федерална Република Германия. Това опровергава твърденията на жалбоподателя. Директива на Европейския парламент и на Съвета 96/71/ЕО от 16 декември 1996 г. относно командироването на

работници в рамките на предоставянето на услуги е предвидено, че на работниците, които са командирани в рамките на предоставянето на услуги, трябва да се осигури заплащане, не по-малко от това, което се полага на работниците в приемащата държава. Приложимата разпоредба е чл.6а КСО, която гласи че осигурителните вноски за работниците и служителите, командирани по реда на чл.121, ал.3 и 4 КТ, се дължат върху получените, включително начислените и неизплатените, брутни месечни възнаграждения или неначислените месечни възнаграждения, както и други доходи от трудова дейност в приемащата държава и в България, но върху не по-малко от минималните ставки на заплащане на труда в приемащата държава, а за работниците и служителите, командирани в държава, в която не са определени минимални ставки на заплащане - минималния осигурителен доход по чл.6, ал.2, т.3 и върху не повече от максималния месечен размер на осигурителния доход по чл.6, ал.2, т.1, описан подробно в РД и РА.

Следователно изводите на органите по приходите са законосъобразни, поради което жалбата и в тази част следва да бъде отхвърлена.

Относно другите осигурителни вноски Съдът намира за правилни и законосъобразни изводите на ревизията по приходите по отношение на установените допълнителни задължения за осигурителни вноски за ДОО за 2012 г., 2013 г., 2014 г. и 2015 г. в общ размер 18 351,97 лв., ведно с начислени лихви в общ размер на 4 635,63 лв. Правилно са определени и задължения за осигурителни вноски за ДЗПО-УПФ за 2012 г., 2013 г., 2014 г. и 2015 г. в общ размер 5 492,50 лв., ведно с начислени лихви в общ размер 1 345,57 лв., както и допълнителни задължения за осигурителни вноски за ЗО за 2012 г., 2013 г., 2014 г. и 2015 г. в общ размер 9 342,42 лв. и лихви в общ размер на 2 266,47 лв.

Правилно ревизиращият екип е определил командироването на работниците за процесния период като такова по смисъла и попадащо в хипотезата на чл.121, ал.3, ал.4 КТ, като работодателят от една страна е следвало да пристъпи към промяна на трудовото правоотношение със съгласието на работника, касаещо съществен елемент от трудовото правоотношение – промяна на мястото на работа, а от друга страна е следвало и да коригира и размера на осигурителните вноски, съобразно регламентираното в чл.6а КСО, приложим в хипотезата на командироване по чл.121, ал.3 КТ. В този смисъл Съдът намира за правилно определени от ревизията допълнителни задължения за вноските, дължими към фондовете на общественото осигуряване за ДОО, ЗО и УПФ, като тя е направила изчисленията си въз основа на установения за Република България максимален осигурителен доход. Доколкото дружеството-жалбоподател не е изпълнило задължението си да съобрази минималните размери на заплащане на работниците си с тези в приемащата държава, е ревизията, прилагайки посочените по-горе норми, е определила осигурителните вноски по националното законодателство на България, с оглед удостоверенията А1.

Жалбата и в тази нейна част е неоснователна и следва да бъде отхвърлена. Тъй като се потвърждават задълженията за осигурителните вноски, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

При този изход на спора основателна се явява претенцията на ответника за присъждане на разности, като тя следва да бъде уважена изцяло. Общият материален интерес по делото, в това число главница и лихви е в размер на 329 179.00 лв., поради което на основание чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размер на адвокатските възнаграждения, дължимото юрисконсултско възнаграждение е в размер на 5 821.79 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалба на [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк],

[улица], партер, офис 5, ЕИК по Булстат:[ЕИК], подадена чрез адв.М., против Ревизионен акт № Р-22221715004847-091-001 от 12.12.2016 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., в частта, потвърдена и изменена с Решение № 838/31.05.2017 г. на и.д. Директор на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите, относно отказано право на данъчен кредит в размер на 112 071,36 лв. по фактури, издадени от [фирма] и [фирма], ведно със съответните лихви; допълнително определен корпоративен данък, както следва: за 2010 г. – в размер на 37 695,60 лв. със съответната лихва, и за 2013 г. – в размер на 32 894 лв. с лихва от 9 032,11 лв.; определено задължение за данък по чл.42 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица за 2013 г. в размер на 3 004,11 лв. с лихва от 914,35 лв.; определени задължения за ДОО за 2012 г., 2013 г., 2014 г. и 2015 г. в общ размер 18 351,97 лв. с лихви в общ размер 4 635,63 лв.; задължения за вноски за ДЗПО-УПФ за 2012 г., 2013 г., 2014 г. и 2015 г. в общ размер 5 492,50 лв. с лихви в общ размер 1 345,57 лв.; задължения за вноски за здравно осигуряване за 2012 г., 2013 г., 2014 г. и 2015 г. в общ размер 9 342,42 лв. с лихви в общ размер 2 266,47 лв.

ОСЪЖДА [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], партер, офис 5, ЕИК по Булстат:[ЕИК], да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", Централно управление на Национална агенция по приходите, [населено място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 5 821.79 лв. (пет хиляди осемстотин двадесет и един лева и 0.79 стотинки).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

СЪДИЯ: