

РЕШЕНИЕ

№ 2436

гр. София, 13.04.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 46 състав,
в публично заседание на 08.03.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Желева

при участието на секретаря Станислава Данаилова и при участието на прокурора Ива Цанова, като разгледа дело номер **1244** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба от [фирма], представлявано от Т. М. Г. – К., чрез адв. Т. Т., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221018006655-091-001/05.07.2019г. издаден от Т. Б. Г. – орган, възложил ревизията и М. П. Б. – ръководител на ревизията потвърден с Решение № 2146/18.12.2019г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ – С..

Жалбоподателят оспорва отказаното му от ревизията право на данъчен кредит по доставки към ревизираното дружество за изследвания период. Сочи, че основанията за отказаното право на приспадане са изразени по отношение на доставчиците В. КОНСУЛТ Е., ЕЗДИТ Е., ЕКС Л. ФАКТУМ О., Л. Т. 7 Е., САНТИМ Е., Т.-АГРО-ИНВЕСТ-2013 Е., ЦВЕТОСТИЛ 52 Е., А. Г. Е., Д. К. Т. Е., М ЕНД М К. Е., Б. Е., СИВЕЛ Е., ЕКС ПРОЕКТ Е., Д.-А. ДИЗАЙН Е., ЦАРА Е., Б. 2018 Е. и Д. К. 4 КОНСЕПТ Е.. Излагат се съображения, че констатациите на органите по приходите за липса на извършени доставки към ревизираното дружество са неправилни. Сочи, че решението на Директора на Дирекция „ОДОП“ не обсъжда значителна част от правните аргументи срещу терминологията и мотивирането в ревизионния акт, а излага собствени, като по този начин самото то се превръща от потвърдително решение в заместващ акт. Твърди се, че неуместна, но във фактически контекст, е концепцията, че сделките не били осъществени, защото можело да се ангажират и утвърдени в бранша компании и нямало логика да се търсят изпълнители с по-ограничен ресурс. Неправилен е и

изводът, че, доколкото част от доставчиците не били отговорили на исканията на ревизиращия екип, а други не били изпълнили осигурителните си задължения, то доставки изобщо не били осъществени. Отделно от това, касатора моля да се има предвид, че при голяма част от доставките се касае за стоки, а не за услуги, като те не могат да бъдат заместени нито от самото лице, нито от „утвърдените“ доставчици. Излагат се доводи, че неоткриването на доставчик на адреса му не може да бъде основание за отказ на правото на приспадане на данъчен кредит. Касае се за ревизия, чийто начални периоди са през 2012 г. Предвид характера на описаните дейности не би следвало да е учудващо, че седем години по-късно част от доставчиците не са били открити на същите адреси. Твърди се, че органите по приходите не са доказали липсата на съоръженията или най-малкото - липсата им от списъка с активи на дружествата. Невъзможността на приходната администрация (ако се приеме, че се е породила такава) да изследва съществуването на дадено обстоятелство, не следва директно да се преобразува във възможно най-категоричните изводи във вреда на данъчните субекти, които обективно не отговарят за тази невъзможност. Касаторът подчертава, че предаването на стоките от страна на доставчиците е документирано с приемо-предавателни протоколи, което органите по приходите са намерили за недостатъчно. Изложеното ясно показва, че ревизираното лице е било поставено в обективна невъзможност да докаже своите права, доколкото обективните доказателства се игнорират за сметка на хипотетични разсъждения за липса на стопанска логика и с твърдения, произтичащи от липсата на установен контакт с доставчиците. Излага съображения, че единствените твърдения на ревизиращия екип са стереотипни и касаят неоткриване на доставчика и липса на информация с кое лице е контактувал той. Касаторът твърди, че практиката на СЕС сочи, че правото на приспадане действително може да бъде отказано, но единствено при положение, че по безспорен начин се установи знанието на получателя на доставката за участие чрез извършената доставка в схема за данъчна измама; в противен случай въвеждането на формалности и твърдени индикации за липса на доставка водят до пряко противоречие с правото на Общността, като същевременно концепцията за претендирана липса на реална доставка еднозначно се отхвърля. Излагат се доводи, че доказателствената тежест лежи изцяло върху приходната администрация, доколкото се касае за обективни факти, които тя следва да обоснове, а не да се задоволи с твърдение за липса на реална доставка или злоупотреба поради фиктивни индикации и да очаква ревизираното лице да оборва същите. Основните възражения на касатора са насочени към начина на доказване на извършването или неизвършването на доставката, който като подход на приходната администрация е абсолютно порочен и поставя действията на органи на държава-членка в пряко противоречие със законодателството на ЕС и практиката на СЕС. Органите по приходите игнорират всички доказателства за извършена доставка, като противопоставят на тях произволно твърдение за липса на контакт с доставчиците. Моли съда да отмени изцяло Ревизионния акт.

В хода на съдебното производство доводите се поддържат от адв. Т.. Представени са писмени бележки. Направено е искане за заплащане на разноски за съдебното производство.

Ответникът – директорът на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., чрез упълномощения си процесуален представител юрисконсулт К. оспорва жалбата.

СГП редовно уведомена се представлява от прокурор Ц., която счита жалбата

за недоказана.

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 от ДОПК. Решението на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ при НАП е връчено по електронен път на 16.11.2018 г. /л.268/. Жалбата е подадена в срок, чрез административния орган с вх. № 53-04-858 на 28.11.2018 г., от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна, съдът приема за установено:

Ревизионното производство е започнало с издаване на заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221018006655-020-001 от 05.11.2018 г., за установяване на задължения по ЗДДС за данъчните периоди от 01.12.2012г. до 30.09.2018г. и корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 01.01.2012г. до 31.12.2017г. Заповедта е връчена по реда на чл.29, ал.4 във връзка с чл.30, ал.6 от ДОПК на 19.11.2018г. Съгласно чл.114, ал.1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 19.02.2019г.

На основание чл.112, ал.2, т.1, чл.113, ал.3 и чл.114, ал.2 от ДОПК, е издадена Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия №Р-22221018006655-020-002 от 18.02.2019г., с която е определен срок за приключване на ревизията до 19.04.2019г.

Всички заповеди в хода на производството са издадени от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен на основание чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221018006655-092-001 от 14.06.2019г., връчен електронно на 19.06.2019г. Задълженото лице не е упражнило правото си да подаде писмено възражение по реда на чл.117, ал.5 от ДОПК срещу констатациите на РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22221018006655-091-001 от 05.07.2019г., издаден от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и М. П. Б., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен електронно на 11.07.2019г.

Предмет на спор е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 53 709,00 лв. и начислените лихви за забава в размер на 21 036,97 лв., както и установени задължения за корпоративен данък за периодите от 01.01.2012г. до 31.12.2017г. общо в размер на 26 877,14 лв., произтичащи от извършено преобразуване на финансовия резултат в увеличение на основание чл.16, ал.2, т.4 от ЗКПО, ведно с начислените лихви за забава в размер на 10 931,26 лв.

Процесната ревизия е първа за установяване на задължения по ЗДДС и по ЗКПО за спорните периоди.

Съгласно констатациите на РД, през ревизираните периоди дружеството е извършвало дейност като рекламна агенция.

Недоволен от констатациите в РА, жалбоподателят е оспорил същия на основание чл.152 от ДОПК в рамките на законоустановения преклузивен срок с твърдения, че РА е незаконосъобразен.

С решение № 2146/18.12.2019г. (л. 14) директорът на Дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП – С. потвърдил ревизионния акт. За да постанови решението си решаващият орган е приел, че съдържащата се информация във фактурите, договорите, приемо-предавателните протоколи съпоставена с информацията от други източници /например информационната система на НАП, данни от Търговския регистър/, дава основание за формиране на извод, че издадените фактури не документират реално извършени доставки на услуги. Приел е също така че, нито в хода на ревизионното производство, нито при административното обжалване са ангажирани доказателства относно фактическото извършване на действия от страна на доставчиците, както и възможността им да ги извършат. Не са представени и доказателства за наличие на обекти, в които доставчиците са осъществявали дейността си.

Решението е получено от жалбоподателя на 06.01.2020г. Жалбата срещу него е подадена на 13.01.2020г.

В хода на ревизията органите по приходите са били предприели следните процесуални действия:

- На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на дружеството е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №Р-22221018006655-040-001 от 07.01.2019 г., пълното съдържание на което е отразено на стр. 7 – 8 от РД. Представените документи и писмени обяснения са описани подробно по доставчици.

- На основание чл. 45 от ДОПК, са извършени насрещни проверки на други задължени лица – доставчици на ревизираното дружество.

- С Протокол №Р-22221018006655-П.-001 от 17.04.2019 г. е присъединена преписка по извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/, приключила със съставянето на Протокол №П-22221018138532-073-001 от 04.10.2018 г. и Доклад предложение №П-22221018138532-ОИС-001 от 04.10.2018 г.

- С Протокол №1267829/18.04.2019 г. е документирано посещение в ателие/офис за производство и изработка на рекламни материали, както и в офиса на [фирма], ЕИК[ЕИК], което осъществява счетоводното обслужване на ревизираното дружество.

По Закона за данък върху добавената стойност:

Констатирано е, че в данъчните периоди от м.12.2012 г. до м. 02.2013 г., м. 08.2013 г., м. 09.2013 г., м. 11.2013 г., м. 12.2013 г., м. 02.2014 г., м. 05.2014 г., от м. 08.2014 г. до м. 10.2014 г., м. 12.2014 г., м. 01.2015 г., от м. 03.2015 г. до м. 05.2015 г., м. 07.2015 г., м. 12.2015 г., от м. 03.2016 г. до м. 05.2016 г., от м. 08.2016 г. до м. 12.2016 г., м. 03.2017 г., м. 04.2017 г., м. 07.2017 г., от м. 10.2017 г. до м. 01.2018 г., от м. 03.2018 г. до м. 08.2018 г. общо в размер на 53 709,00 лв. и лихви в размер на 21 036,97 лв. е упражнило право на приспадане на данъчен кредит, съответно:

- за данъчен период м. 12.2012 г. – 440,00 лв. по 1 фактура, издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставката – изработка на реклама;

- за данъчни периоди м. 12.2012 г., м. 01.2013 г. и м. 02.2013 г. – общо в размер на 5 774,00 лв. по 9 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките – консултации по дизайн и предпечат на тефтери; подготовка на файлове за експонация; лепене на кутии; рязане на стикери по контур; разопаковане и опаковане на кани; огъване и опаковане на табели от плексиглас; демонтаж и монтаж на стикери за витрини; монтаж на подови стикери; опъване на винил върху метални рамки; поставяне на партидни номера и лепене на кутии; изграждане на конструкция за табла; каширане на фолио върху табла; сглобяване на стелажи; цялостно брендиране

на пикапи; рязане на хартия; монтаж на билбордове; монтаж на табели; сгъване на брошури; брендиране на офис; ламиниране; сгъване и рязане на метални стойки; монтаж на външна реклама; брендиране на микробус; поставяне на рекламни надписи на моливи, рулетки, химикалки, ключодържатели сувенири; дизайн на каталог; книговезки услуги; дейности по изработка и обработка на календари и др.;

- за данъчни периоди м. 08.2013 г. и м. 09.2013 г. – общо в размер на 638,00 лв. по 3 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките – рекламна дейност и рекламно съоръжение;

- за данъчни периоди м. 09.2013 г. и м. 11.2013 г. - общо в размер на 1 180,00 лв. по 2 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките – изработка на неонов метални конструкции за неонов реклами, поставяне на машинки на класьори, изработка на метални конструкции за реклама, поставяне на надписи на тениски, рязане на хартия на формат;

- за данъчни периоди м. 11.2013 г. и м. 12.2013 г. – общо в размер на 2 274,00 лв. по 3 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките – рязане, почистване и каширане на ПВЦ фолио, изработка на несветеща реклама, лепене и сглобяване на глави за календар, рязане на стикери от ПВЦ фолио, почистване и каширане и др.;

- за данъчни периоди м. 02.2014 г. и м. 05.2014 г. – общо в размер на 2 049,00 лв. по 3 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките – монтаж на винилни пана обекти Б., поставяне на рекламни надписи върху баджове Х., поставяне на рекламни надписи върху химикалки, книговезки услуги /кубчета Ш./, каширане, лепене, сглобяване на кутии Здраве, изработка на метална конструкция на светеща колона, монтаж на винили Б. и Симид и др.;

- за данъчни периоди м. 08.2014 г., м. 10.2014 г. и м. 12.2014 г. – общо 5 190,00 лв. по 8 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките – изработка на метална конструкция; поставяне на рекламни надписи върху сувенири; почистване, каширане, рязане и опаковане на рекламни материали; консултации по дизайн и предпечат на книжки КТ Подкрепа; отпечатване на книжки КТ Подкрепа; отпечатване и нарязване на опаковъчна лента за Х.; рекламни надписи и сглобяване на календари; отпечатване и лепене на глави на календари; поставяне на рекламни надписи върху торби Ш. рязане, каширане и лепене на ПВЦ фолио; дизайн и предпечат на Уелком пакет Х., на тефтери Итонг, на книжки Исизо; дизайн и предпечат на рекламни материали ИЕфДжи, бродерия на лого на поларени блузи;

- за данъчните периоди м. 08.2014 г. и м. 09.2014 г. – общо в размер на 1 802,00 лв. по 3 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките – демонтаж, ремонт и монтаж на реклама [населено място]; монтаж на рекламно съоръжение [населено място]; каширане и ламиниране; външен монтаж на ПВЦ фолио; вътрешен монтаж на тапетно фолио; поставяне на рекламни надписи върху сувенири; поставяне на рекламни надписи върху връзки за бадж; поставяне на рекламни надписи върху баджове; почистване и каширане и ламиниране ПВЦ фолио;

- за данъчните периоди м. 01.2015 г., м. 03.2015 г., м. 04.2015 г., м. 05.2015 г., м. 07.2015 г., м. 12.2015 г., от м. 03.2016 г. до м. 05.2016 г., от м. 08. 2016 г. до м. 11.2016 г. – общо в размер на 11 285,00 лв. по 21 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките – печат, сгъване и пакетиране на тениски; рязане, каширане и лепене Р. фолио; монтаж на рекламно пано С.; сглобяване и поставяне на рекламни надписи върху баджове; сглобяване на грамоти с рамки; консултации по дизайн и

предпечат на рекламни материали; рязане на хартия, фолио – рязане, почистване, апликиране; бродерия на лого за суитчери; лазерно рязане на заготовки за баджове и др.;

- за данъчните периоди м. 03.2015 г. и м. 04.2015 г. – общо в размер на 1 202,00 лв. по 2 фактури, издадени от [фирма] ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките – рязане, почистване и лепене на ПВЦ фолио и изработка и монтаж на табло Ш.; пакетиране и доставка на плакати и листовки в Х. – 12 обекта;

- за данъчните периоди м. 12.2016 г. и м. 04.2017 г. – общо в размер на 2 290,40 лв. по 4 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките – изработка на гнезда за G., поставяне на рекламни надписи върху сувенири, ситопечат на капаци, ситопечат на колички, рекламни надписи и сглобяване на календари, лепене на глави на календари, пълноцветни рекламни надписи върху чаши, консултации по дизайна на календари и тефтер „Б.“, консултации по дизайн и предпечат на файлове за бусове „К. Г.“, рязане, каширане и лепене на ПВЦ фолио, поставяне на рекламни надписи на тениски Х. и на баджове;

- за м. 03.2017 г. – 204,00 лв. по 1 фактура, издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставката – поставяне на рекламни надписи върху тениски, монтаж на ПВЦ фолио на табела Солид 55, монтаж на ПВЦ фолио на стена книжарница С.;

- за м. 07.2017 г. – 810,00 лв. по 1 фактура, издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставката – рекламна Т-шърт, Т-шърт пике и шапки;

- за данъчните периоди от м. 10.2017 г. до м. 01.2018 г. – общо в размер на 7 682,60 лв. по 12 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките - рекламни стоки, в т.ч.: торби, тефтери, баджове, рекламни химикалки, тениски и якета с печат, календар-пирамида, трисекционни календари, луксозни рекламни комплекти /писалка + химикалка/ в кутия и др.;

- за м. 12.2017 г. – 760,00 лв. по една фактура, издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставката - Метална конструкция за рекламно съоръжение АСМ;

- за данъчни периоди м. 03.2018 г. и м. 04.2018 г. – общо в размер на 3 940,00 лв. по 5 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките – Метална конструкция за реклама х-л Лева [населено място], Метална конструкция за обемни букви „СПОРТНА ЗАЛА“, пластмасов именован бадж, мемо тефтерчета, тениски;

- за данъчни периоди от м. 05.2018 г. до м. 08.2018 г. – общо в размер на 6 188,00 лв. по 7 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките – изрязване, почистване и каширане на табели от плексиглас 4 мм за хотел Ф., изрязване, почистване и каширане на табели от еталбонд, метална конструкция на тента хотел Лева, тениски, шапки, запалки, пухени якета без ръкави, чадъри и др.

По Закона за корпоративното подоходно облагане:

- За 2012 г. счетоводният финансов резултат на дружеството е увеличен със сума в размер на 80 210,00 лв., отчетена по фактури, издадени от [фирма] /78 010,00 лв./ и от [фирма] /2 200,00 лв./. В резултат на корекцията е установен данъчен финансов резултат /печалба/ в размер на 84 058,24 лв. и следващ се корпоративен данък в размер на 8 405,82 лв., в т.ч. за довносяне в размер на 8 024,85 лв. За забавата са начислени лихви в размер на 5 102,87 лв.

- За 2013 г. счетоводният финансов резултат на лицето е увеличен със сума в размер на 28 905,00 лв., отчетена по фактури, издадени от [фирма] /10 875,00 лв./, от [фирма] /760,00 лв./, от [фирма] /5 900,00 лв./, от [фирма] /11 370,00 лв./. В резултат на корекцията е установен данъчен финансов резултат /печалба/ в размер на 23 066,80

лв. и следващ се корпоративен данък в размер на 2 306,68 лв. За забавата са начислени лихви в размер на 1 232,52 лв.

- За 2014 г. счетоводният финансов резултат на дружеството е увеличен със сума в размер на 43 405,00 лв., отчетена по фактури, издадени от [фирма] /10 245,00 лв./, [фирма] /24 150,00 лв./ и [фирма] /9 010,00 лв./. В резултат на корекцията е установен данъчен финансов резултат /печалба/ в размер на 46 431,24 лв. и следващ се корпоративен данък в размер на 4 643,12 лв. За забавата са начислени лихви в размер на 2 009,12 лв.

- За 2015 г. счетоводният финансов резултат е увеличен със сумата в размер на 26 790,00 лв., отчетена по фактури, издадени от [фирма] /20 780,00 лв./ и [фирма] /6 010,00 лв./. Установен е данъчен финансов резултат /печалба/ в размер на 45 724,62 лв. и следващ се корпоративен данък в размер на 4 572,46 лв., в т.ч. за довносяне 2 993,29 лв. За забавата са начислени лихви в размер на 990,44 лв.

- За 2016 г. счетоводният финансов резултат е увеличен със сумата в размер на 44 907,00 лв., отчетена по фактури, издадени от [фирма] /35 645,00 лв./ и [фирма] /9 262,00 лв./. Установен е данъчен финансов резултат /печалба/ в размер на 45 879,76 лв. и следващ се корпоративен данък в размер на 4 587,98 лв., в т.ч. за довносяне 4 490,70 лв. За забавата са начислени лихви в размер на 1 030,45 лв.

- За 2017 г. счетоводният финансов резултат е увеличен със сумата в размер на 44 185,00 лв., отчетена по фактури, издадени от [фирма] /1 020,00 лв./, [фирма] /2 190,00 лв./, [фирма] /4 050,00 лв./, [фирма] /3 800,00 лв./ и [фирма] /33 125,00 лв./. Установен е данъчен финансов резултат /печалба/ в размер на 45 076,36 лв. и следващ се корпоративен данък в размер на 4 507,64 лв., в т.ч. за довносяне 4 418,50 лв. За забавата са начислени лихви в размер на 565,86 лв.

По отношение на представените в хода на ревизията фактури, и представените в хода на административното обжалване на РА заверени копия на съпътстващи документи към спорните фактури, органите по приходите са приели, че същите са непълни, недостоверни и не доказват реалност на извършените доставки.

Изводът за липса на реално извършени доставки е плод на оценка на установени факти и обстоятелства от обективната действителност, т. е. прилагане на определени логически правила към обективно съществуващи факти. Като такава тя подлежи на контрол, т.е. винаги следва да бъде установено дали изводът за липса на реална доставка е изграден при правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени по време на ревизията. В случая, от органите по приходите са извършени редица процесуални действия, включително и са изискани доказателства за получените доставки от доставчиците и от ревизираното лице. Поради непредставянето на доказателства не може да се установи по категоричен начин реалността на извършените от доставчиците специфични услуги – изразяващи се най-общо в С. оптимизация, интернет позициониране и рекламна кампания. В случая недоказана се явява възможността на доставчиците материална, кадрова и техническа да извършат фактурираните услуги.

Недоказана реална доставка не поражда права за задълженото лице, както по отношение на косвени, така и по отношение на преките данъци. Законът при всички случаи, независимо дали се касае за определяне на косвени или на преки данъци изисква преди всичко, доказателства за реалност на доставката, а след това - за документирани и за правилното ѝ счетоводно отразяване. Правото на приспадане на данъчен кредит се обуславя както от наличието на фактури, така и от това, дали

доставчикът е извършил доставките, посочени в издадените от него фактури. Тъй като по своята правна същност това право представлява сложен фактически състав, то и правните последици по него могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Първият и основен елемент на този състав е наличието на доставка. Реалното ѝ наличие не се доказва само с издаване на първичен счетоводен документ и включването му в дневниците за покупки и продажби или счетоводни регистри за съответния период. Наред с това, необходимо е да се установи обективността на извършените доставки, в случая - посочените като предмет в процесните фактури.

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

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 2146/18.12.2019 г. на Директор на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, обжалваният РА е потвърден. Дружеството-жалбоподател оспорва РА именно в частта, потвърдена с решението на Директор на Дирекция ОДОП.

В хода на съдебното производство по административно дело № 1244/2020 г. по описа на АССГ е допусната съдебно-техническа експертиза, с вещо лице инж. А. Ж. А., която е дала заключение, прието от съда.

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

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от надлежна страна – адресат на оспорения административен акт /АА/, с който се установяват задължения, и имаща правен интерес от обжалването, до компетентния съд и след изчерпване на процедурата по административното оспорване на РА, поради което същата е **допустима**.

Разгледана по същество жалбата е **неоснователна**.

Съгласно чл.160, ал.2 от ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на РА включва преценка дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Оспорваният РА № Р-22221018006655-091-001/05.07.2019г. е издаден от възложителя на ревизията и ръководителя на ревизията съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК. В качеството на възложител на ревизията съгласно ЗВР № Р-22221018006655-020-002/18.02.2019г. е Т. Г. на длъжност началник на сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. /л. 24/. В качеството на ръководител на ревизията, определен с цитираната ЗВР, е М. Б. на длъжност главен инспектор по приходите. В този смисъл РА е издаден от компетентен орган съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

Спазена е изискуемата от закона писмена форма, като процесният РА съдържа всички необходими реквизити, посочени в разпоредбата на чл.120, ал.1 от ДОПК, включително и подписи на органите по приходите, издали РА, съгласно т. 8 на същата разпоредба.

В хода на ревизионното производство са събрани доказателства по предвидените в ДОПК способности. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на жалбоподателя [фирма] е връчено искане за представяне на документи и писмени

обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ от 07.01.2019 г., в отговор на които са представени доказателства. На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на доставчиците на ревизираното лице, за резултатите от проверките са съставени съответните протоколи, за констатациите и данните от информационната система на НАП за съответния доставчик.

Съдът констатира, че ревизионният акт е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това 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 с ревизионен акт № Р-22221018006655-091-001/05.07.2019 г. спрямо [фирма] с ЕИК:[ЕИК]. Представени в хода на настоящето съдебно производство са доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите КЕП /л.114-119/.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията – Т. Б. Г. и М. П. Б. – ръководител на ревизията, служители и органи по приходите в ТД на НАП – С. са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА.

Настоящият съдебен състав, при липса на оспорване на електронните подписи върху ревизионния акт и въз основа на представените доказателства, респ. служебна проверка в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, счита че РА е подписан от възложителя и ръководителя на ревизията и не е нищожен.

В частта на установени задължения по ЗДДС

Правният спор се свежда до това налици ли са действително извършени доставки по процесните фактури с предмет услуги. Спорният въпрос за реалността на доставките при доставка на стоки се свежда до доказване факта на прехвърляне собствеността върху същите, а при доставка на услуги - до доказване факта на предаване резултата от извършените услуги на получателя, и в крайна сметка – за физическото им наличие при ревизираното лице.

За да бъде признато и законосъобразно упражнено правото на данъчен кредит следва да са събрани доказателства относно всеки един от юридическите факти, предвидени в действащия към момента на издаване на фактурата закон. Съобразно общите правила за разпределяне на доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването и законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС и отсъствие на пречки по чл. 70 от ЗДДС, които да препятстват упражняването на правото на данъчен кредит.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано на основание чл. 70 вр. чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС във връзка с изводи за неправомерно начислен във фактурите данък, поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките, водещи до извод за липса на данъчно събитие по смисъла на чл. 6 от ЗДДС.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките на рекламни услуги и рекламни стоки.

Когато се изследва доставка на услуга, следва да бъде удостоверен резултатът от

извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Законова дефиниция изисква фактическо наличие на резултат от осъществената доставка, безспорно удостоверяване на обстоятелството, че получателят е придобил предмета на доставката, което му дава основание да претендира право на данъчен кредит за платения във връзка с доставката ДДС. Когато бъде удостоверено получаване на предмета на доставката и наличието на основание между доставчик и получател, то следва да се приеме, че положителният факт на доставката е установен.

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 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.

Обстоятелството, че документално е налице привидно съвпадение между описаните документи, представени към процесните фактури, не доказва по безспорен начин реалността на извършените доставки на услуги.

Поради това Съдът счита изводите на органите по приходите за законосъобразни.

За целите на облагането по ЗДДС, съответно - за признаване право на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставките, от значение е дали доставката е осъществена между лицата, посочени като страни по доставката в съответния данъчен документ /в случая фактурите/ и съответно - дали предвидените в закона предпоставки са изпълнени именно по отношение на тези лица. За да бъде признато право на данъчен кредит не е достатъчно данъчният субект да притежава данъчна фактура, в която е посочен като получател и данъкът да е начислен от доставчика, а е безусловно необходимо да е извършена реална доставка по смисъла на чл.6 от ЗДДС от сочения във фактурата доставчик.

Следва да се посочи и това, че доказателствената тежест за установяване на реалността на доставките се носи от ревизирия субект, който е декларирал право на приспадане на данъчен кредит по тези фактури. Този извод произтича от основния принцип за разпределение на доказателствената тежест, според който всяка страна следва да докаже фактите, от чието настъпване черпи изгодни за себе си правни последици. Данъчната фактура представлява частен свидетелстващ документ, поради което не се ползва с материална доказателствена сила. Затова, независимо че фактурите са издадени от доставчика и би могло да са изпълнени формалните изисквания за отразяване на фактурите в дневника за продажби на доставчика и в справката-декларация, то сами по себе си те не доказват, че удостоверените с тях доставки на услуги са действително осъществени, т.е. че съдържанието им

съответства на обективната действителност.

Същественото в процесния случай е, че нито ревизираното лице, нито доставчиците му са представили доказателства и писмени обяснения за предмета на процесните доставки, сключени между страните договори, осчетоводяване, извършени плащания и др., както и реалното престиране на фактурираните доставки.

Жалбоподателят не е взел каквито и да са зависещи от него мерки, предметът на фактурите да има връзка с действително осъществени насрещни престации. На основание изложеното следва, че жалбоподателят не доказва добросъвестността си по повод на издаването на процесните фактури - тъй като не е изпълни задълженията си да докаже, че действително е получил доставки на стоки и услуги по спорните фактури, че е положил всички разумни усилия за да избегне въвличането си в данъчна измама, и поради това не следва да му бъде признато правото на приспадане по данъка. От анализа на събраните документи в хода на ревизията и тяхната преценка в съвкупност, Съдът следва да приеме, че задълженото лице и разглежданите доставчици не участват реално в стопанския оборот, тъй като самите фактури се издават без основание, т.е. без да са реализирани реални доставки на стоки и услуги.

В хода на ревизията, както от ревизираното лице, така и от доставчиците са изискани всички счетоводни и търговски документи, съпътстващи фактурите, в т.ч. договори, възлагателни писма за възлагането на конкретни дейности, техния вид и характер. Такива не са представени, доколкото дружествата /с изключение на [фирма]/ не са намерени на декларираните от тях адреси за кореспонденция. Адресираното до [фирма] ИПДПОЗЛ е връчено по електронен път и в отговор на същото са представени фактури, договори и протоколи, идентични с представените от ревизираното лице. В представени писмени обяснения е потвърдено издаването на двете фактури към ревизираното лице, като е заявено, че е извършено и плащане. В обяснението се твърди, че са ползвани подизпълнители, за които не се пазят документи, но е отразено, че покупките са видни от подаваните дневници и СД за проверяваните периоди.

В информационната система на НАП е направена служебна проверка, с която е констатирано, че в [фирма] е имало едно лице на длъжност зидаромазач, а в [фирма] е имало назначени лица на длъжност общи работници строителство. За останалите дружества е констатирано, че не са имали назначени лица на трудови договори за периодите, през които са фактурирани доставките към ревизираното лице, предмет на спор в настоящото производство.

Изследвани са и обстоятелствата относно наличието или липсата на регистрирани фискални устройства. За [фирма], [фирма] и [фирма] е установено, че не са имали регистрирани фискални устройства. За [фирма] е установено, че има непогасени публични задължения в значителни размери.

На [фирма] е извършена ревизия по ЗДДС за периодите от 20.12.2012 г. до 31.01.2013 г., приключила с издаването на ревизионен акт №2210-[ЕГН]/08.10.2013 г. В хода на същата не са събрани доказателства, указващи, че дружеството е извършвало реална дейност през ревизирия период.

По отношение на доставките от [фирма] и [фирма] са представени само фактури, а договори са приложени във връзка с доставките от [фирма], [фирма], [фирма] /и допълнително споразумение/, [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

Във връзка с плащанията по фактурите е предоставена информация, че основно са извършени в брой, като във връзка с доставките от [фирма], [фирма], [фирма],

[фирма] и [фирма] е констатирано, че разплащанията са осъществени по банков път.

В заключение по отношение на процесните доставчици Съдът намира, че на практика няма нито едно сигурно и убедително доказателство, което да обосновава факта на реалност на извършените доставки на стоки и услуги. Затова Съдът приема и изводите на органите по приходите, че процесните фактури са израз на фиктивно фактуриране, по тях не е установена изискуемостта на данъка и оттам на пораждането на правото на данъчен кредит – чл.25, ал.2 във вр.с чл.6 и чл.9 ЗДДС във вр.с чл.68, ал.2 ЗДДС.

Гореизложените обстоятелства водят до извода, че не са налице доказателства доставчиците да са разполагали с необходимия кадрови ресурс, който да обезпечи изпълнението на фактурираните услуги.

Съдът намира, че по отношение на претендираното от жалбоподателя право на приспадане на данъчен кредит не се доказват материалноправните изисквания за възникването и упражняването му, в т.ч. обективни данни, че жалбоподателят е получил доставките, предмет на фактурите, по които е упражнил правото на приспадане на данъка, както и че е добросъвестен, т.е., че е положил грижата на добрия търговец. Предвид гореизложеното, жалбата е неоснователна.

Съдът изцяло споделя мотивите на ответника по отношение на начислените лихви.

Видно от оспорвания РА, както и РД към него, органите по приходите са извършили множество процесуални действия, за да установят действителните факти и оттам да изградят правилни и законосъобразни правни изводи.

С оглед гореизложеното не може да се сподели твърдението на жалбоподателя, че ревизиращият екип е игнорирал и не е анализирал представените доказателства, както и че не е обосновал своите фактически констатации и правни изводи. Ревизиращите органи са изпълнили своите задължения, спазвайки принципите на данъчния процес, като липсата на активност, от страна на жалбоподателя, както и липсата на редовно и надлежно водено счетоводство, не са основания да се приеме, че РА е незаконосъобразен.

Съдът приема като обосновани назначените по делото съдебно-счетоводна и съдебно-техническа експертиза, но те не дават възможност за преценка 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. При наличие на данни по делото за съставени документи, които не отразяват реални стопански операции, заключението на ССЕ и СТЕ, които са изготвени на база на същите документи, обсъдени съвкупно с другите обстоятелства по делото, не доказва реалност на доставките на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС.

В обобщение на горното съдът намира, че събраните от ревизиращите органи доказателства са правилно преценени и заключенията в акта не противоречат на цялостното съдържание на установените при ревизията факти и обстоятелства и събрани доказателства. Ревизионен акт № Р-22221018006655-091-001/05.07.2019г. е материално законосъобразен. С оглед на горното, жалбата като неоснователна 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 главното задължение.

При този изход на делото, основателна се явява претенцията на процесуалния

представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, каквото следва да бъде определено съгласно чл.161, ал.1 от ДОПК в размер на 3 655,54 лева съобразно чл.8, ал.1, т= 4 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения /при материален интерес от 87986,85лв.

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 жалбата от [фирма], представлявано от Т. М. Г. – К., чрез адв. Т. Т., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221018006655-091-001/05.07.2019г. издаден от Т. Б. Г. – орган, възложил ревизията и М. П. Б. – ръководител на ревизията потвърден с Решение № 2146/18.12.2019г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ – С., относно установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност в общ размер 74 745,97 лв., в това число главница в размер на 53 709,00 лв. и лихва върху същата в размер на 21 036,97 лв. и установени задължения по ЗКПО в общ размер 37 808,40 лева, в това число главница в размер на 26 877,14 лева и лихва върху същата в размер на 10 931,26 лева.

ОСЪЖДА [фирма], представлявано от Т. М. Г. – К. да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП сумата от 2339,60лв. юрисконсултско възнаграждение.

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

СЪДИЯ: