

РЕШЕНИЕ

№ 561

гр. София, 02.02.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 62 състав,
в публично заседание на 13.05.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Даниела Гунева

при участието на секретаря Гергана Мартинвоа , като разгледа дело номер **1090** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл. 156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по повод на жалба от [фирма],[ЕИК], подадена чрез управителя Д. Ш. против Ревизионен акт № Р-22221418007445-091-001/06.08.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр. С., в частта, потвърдена и изменена с Решение № 1830/29.10.2019 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр. С. при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят оспорва отказаното му от ревизията право на данъчен кредит в размер на 19 061,60 лв. и лихви в размер на 3 116,94 лв. по фактури, издадени от: 1. [фирма], 2. [фирма], 3. [фирма], 4. [фирма], 5. [фирма] и 6. [фирма], както и определените му задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане, както следва: за 2017 г. – корпоративен данък за довносяне в размер от 5 228,79 лв. и лихви в размер на 713,20 лв., като общият размер на определените задължения възлиза на сумата от 28 120,53 лв. общо.

В жалбата са изложени оплаквания за незаконосъобразност на оспорения РА. Твърденията са за неправилно приложение на материалния закон (ЗДДС и ЗКПО) от ревизиращите органи, както и за необоснованост на констатациите им. 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 влягането на получените стоки в дейността му. Изтъква, че недоброто водене на счетоводството от страна на доставчиците не е основание за отказване на правото на данъчен кредит на жалбоподателя. От Съда се иска да отмени обжалвания ревизионен акт.

В съдебно заседание жалбоподателят чрез адв. Т. поддържа жалбата, моли за отмяна на акта и не претендира присъждане на разносните по производството. Отправя възражение за прекомерност на претендираното юрисконсултско възнаграждение. Представя писмени бележки с подробни съображения.

Ответникът - Директорът на дирекция "ОДОП"-гр. С. при ЦУ на НАП, чрез пълномощника си юрисконсулт С. оспорва жалбата, моли за отхвърляне на същата и за присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на 1374 лв.

Административен съд-София град след като 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 директора на Д"ОДОП" е връчено на жалбоподателя по електронен път на 04.11.2019 г., а жалбата е подадена на 13.11.2019 г. с вх. № 53-04-1140, от управителя на дружеството 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 №Р-22221418007445-020-001/05.12.2018 г., връчена по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 02.01.2019 г., издадена от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството му на заместник на П. Т. П., оправомощен със Заповед №РД-84-2200-1223/19.11.2018 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията за корпоративен данък за отделните данъчни периоди от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г. и за определяне на задълженията по ЗДДС за периоди от 01.02.2017 г. до 30.09.2018 г. Съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от датата на връчване тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 02.04.2019 г. На основание чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК срокът за извършване на ревизията е продължен до 31.05.2019 г. със Заповед №Р-22221418007445-020- 002/27.03.2019 г., издадена от П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена съгласно 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-22221418007445-092-001/17.06.2019 г. Дружеството не е упражнило правото си по

чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД не е постъпило писмено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-22221418007445-091-001/06.08.2019 г., издаден от П. Т. П. - орган, възложил ревизията, и И. В. М. - Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 11.08.2019 г. електронно.

Процесната ревизия е първа за посочените периоди и видове задължения.

Установено е, че [фирма] е декларирало основна дейност през ревизирания период извършване на международен и вътрешен транспорт на товари и спедиторска дейност. Дружеството ползва собствен гараж за транспортните средства, находящ се на декларирания адрес на управление и за кореспонденция - в [населено място], [улица] разполага с Лиценз №16512, издаден от Министерство на транспорта, информационните технологии и съобщения с валидност до 26.11.2026 г.

Дружеството е регистрирано по ЗДДС на 28.10.2016 г.

С цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за коректното определяне на данъчните задължения на търговеца и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221418007445-040-001/16.01.2019 г. Ревизираното лице е представило изискваните доказателства по електронен път на 19.02.2019 г., подробно описани в РД.

На 29.03.2019 г. ревизиращите органи извършват посещение на декларирания адрес за кореспонденция, където са прегледани първични счетоводни документи и регистри, удостоверено с Протокол №1244387,

На основание чл. 45 от ДОПК са осъществени насрещни проверки на преки доставчици на ревизираното лице. Установените факти са отразени в протоколи за извършени насрещни проверки и подробно описани в РД.

С оспорената част на РА не е признато правото на данъчен кредит за ревизираните периоди по доставчици, както следва:

- в размер на 9 266,67 лв. за данъчни периоди от м. 02.2017 г. до м. 05.2017 г., по всички 9 фактури за доставка на ремонтни услуги и гуми, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК];
- в размер на 2 860,00 лв. за данъчни периоди м. 06.2018 г. и м. 07.2018 г., по всички 3 фактури за доставка на ремонтни услуги, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК];
- в размер на 600,00 лв. за данъчен период м. 09.2017 г. по фактура №[ЕГН]/06.09.2017 г. с предмет на доставката „заден мост - Д.“ с данъчна основа в размер на 3 000,00 лв. и начислен ДДС - 600,00 лв., издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК];

- в размер на 2 601,60 лв. за данъчни периоди м. 06.2017 г. и м. 07.2017 г., по всички 5 фактури за доставка на ремонтни услуги на влекач и на ремарке, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК];
- в размер на 5 500,00 лв. за данъчен период м. 10.2017 г., по всички 3 фактури за доставка на ремонтни услуги и гуми, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК];
- в размер на 2 530,00 лв. за данъчен период м. 05.2018 г., по всички 2 фактури за доставка на ремонтни услуги, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК];
- в размер на 5 750,00 лв. за данъчни периоди м. 08.2018 г. и м. 09.2018 г., по всички 4 фактури за доставка на материали и ремонтни услуги, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК].

За целите на насрещните проверки са изготвени ИПДПОЗЛ, които са връчени на проверяваните дружества по електронен път на декларираните електронни адреси за кореспонденция, с изключение на исканията към [фирма] и [фирма], които са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК. За връчването чрез прилагане към данъчното досие на ИПДПОЗЛ са извършени по две посещения на адреса за кореспонденция, отразени в съответните протоколи, изготвените съобщения са поставени на определеното за целта място в съответната ТД на НАП и са публикувани в Интернет. Изпратени са писма с обратна разписка, както и електронни съобщения. От посочените доставчици - [фирма], [фирма] и [фирма] не са представени документи и обяснения във връзка с фактурирани към [фирма] доставки. От страна на [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], за удостоверяване на доставките към ревизираното лице са ангажирани като доказателства копия на процесите фактури, приемо-предавателни протоколи, свидетелства за регистрация на фискални устройства, хронологичен регистър на счетоводни сметки 501 Каса в лева, 702 Приходи от продажба на услуги. Освен посочените документи, от [фирма] са приложени разпечатки и от счетоводни сметки 304 Стоки, 401 Доставчици, 411 Клиенти, 421 Персонал, 453 Разчети за ДДС, 503 Разплащателна сметка в лева, 602 Разходи за външни услуги, 604 Разходи за заплати и оборотна ведомост за периодите на издаване на фактурите, а от [фирма] е представена фактура за произход на продадените към ревизираното дружество стоки - фактура за закупени втора употреба гуми.

Органите по приходите са заключили, че в хода на извършените насрещни проверки дружествата, сочени за доставчици, не са представили всички изискани им документи и обяснения във връзка с фактурирани към [фирма] доставки. Ревизиращите са анализирали данните, съдържащи се в информационните масиви на НАП и доказателствата, представени от ревизираното лице /копия на фактурите, фискални бонове, приемо-предавателни протоколи, хронологични счетоводни справки, главни книги и оборотни ведомости/, в резултат на което са формирали извод за липса на реални доставки по фактурите, издадени от цитираните дружества.

От данните, налични в информационната система на НАП, относно кадровата обезпеченост на доставчиците при ревизията е установено, че за периода, през който

са фактурирани доставките към [фирма], по-голяма част от цитираните дружества не са декларирали наличие на лица, назначени по трудов договор, с изключение на [фирма], където са назначени 5 лица, на длъжности работници, [фирма], с назначени 3 лица като работник, помощник и салонен управител, а от [фирма] са приложени 2 граждански договора. От извършените проверки не са установени и данни за изплащане на суми по граждански договор, не са подавани справки по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/.

Отбелязано е, че декларираната дейност, извършвана от [фирма] е ресторантьорска, а за [фирма] — хотелска.

По отношение на представените фактури, издадени към ревизираното лице от [фирма] е констатирано, че [фирма] е представило фактури №35/17.10.2017 г., №36/18.10.2017 г. и №154/19.12.2017 г., докато от страна на доставчика са приложени фактури с №35/17.10.2017 г., №36/18.10.2017 г., №71/15.11.2017 г., №78/24.11.2017 г. и №154/19.12.2017 г., а в дневника за продажби на доставчика са отразени фактури с други номера: №71/15.11.2017 г., №79/17.11.2017 г. и №99/24.11.2017 г.

От информационната система на НАП - подадената информация за дневните отчети, органите по приходите са съпоставили с представените копия на фискални бележки, при което е установено, че на датите на издаването на същите не са отразени обороти от доставчиците.

Констатирано е, че в представените приемо-предавателни протоколи, с които са документирани получените от жалбоподателя услуги не се съдържат данни за мястото на предаване/приемане на услугите, както и не са индивидуализирани лицата, които са ги подписали, не са представени и доказателства, удостоверяващи транспортирането на материалите, както и документи за мястото на съхранение на стоките.

Направен е анализ на декларираните от доставчиците покупки за периодите, при което е формирано заключение, че същите не са удостоверили възможността да извършат отразените във фактурите услуги към жалбоподателя.

При справка в информационния масив на НАП, ревизиращите са установили, че за периодите, в които са декларирани спорните доставки към ревизираното дружество от доставчиците не са подавани годишни данъчни декларации /ГДТ/ по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/.

От данните, отразени в подадените дневници за покупки към справките-декларации на всички преки доставчици за ревизираните периоди органите по приходите са установили, че всички те не са отчитали обичайни разходи за извършване на дейност на търговско предприятие като: няма отчитани разходи за ползвани и платени телефонни и GSM услуги и др. комунални услуги, за интернет услуги, отчитани разходи за платени ел. енергия, вода, Т., канцеларски консумативи и материали, пощенски, куриерски или други услуги, доказващи извършването на реална икономическа дейност и контакти както с клиенти, така и с доставчици. Констатирано е, че в дневниците за покупки на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма],

[фирма], [фирма] са отразени покупки само от рискови доставчици.

Съгласно представените от ревизираното дружество фактури, предмет на процесните доставки са покупки на ремонтни услуги и резервни части. В обобщение на извършените процесуални действия и събраните доказателства ревизиращият екип е заключил, че в хода на производството както от доставчиците, така и от ревизираното лице не са представени доказателства за реалното им изпълнение. Предвид факта, че се касае за услуги, за реалното предоставяне на последните е необходимо наличието на кадрови ресурс. Видно от документите по преписката, от страна на органите по приходите са предприети редица процесуални действия, имащи за цел да изяснят конкретния вид на фактурираните услуги, мястото и времето на извършването им, обема, в който са предоставени, потенциалната възможност на доставчика за престиране на дейности от този вид. Обсъдени са данните в информационната система за наличие на ДМА, машини и съоръжения, при което не е установено доставчиците да разполагат с такива.

Въз основа на подробно изложените в констативната част на РД доводи, в хода на производството е прието, че доказателства за вида на услугите, за предаване на резултата от същите, както и доказателства за наличие на трудов и материален потенциал за изпълнението им от страна на доставчиците липсват и не са ангажирани. Няма ангажирани доказателства, от къде са закупени частите за извършване на ремонтните работи /предмет на доставките/, как са складирани и превозвани, на кого са предадени и същите, използват ли се за извършване на облагаеми доставки от ревизираното лице. Не са представени доказателства за наличие на квалифицирани работници, които биха могли да извършат ремонтните работи върху товарните камиони т.е не е доказано наличието на материална, кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците. Като допълнителен аргумент е отразено, че всички преки доставчици са с големи задължения към бюджета, като на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] са извършвани ревизии, при които са установени задължения в големи размери.

Поставени са под съмнение представените документи, удостоверяващи възмездния характер на така фактурираните доставки. Липсата на плащане, както и анализът на фактите, имащи отношение към материалния, кадровия и технически потенциал на издателите на фактурите, обосновава извода на ревизиращите за знание от страна на получателя, че участва в документиране на доставка при която се цели злоупотреба с право - в случая - намаляване на задълженията за внасяне на ревизираното лице.

Обобщавайки фактите и обстоятелствата, ревизиращите органи са направили извод, че за признаване правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от посочените по горе дружества фактури не са налице предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Установили са, че представените от ревизираното дружество документи са непълни и неточни. Посочено е, че спорните фактури не отразяват реално извършени доставки и на посочените по-горе основания са отказали право на приспадане на данъчен кредит в оспорвания размер.

В частта на облагане по ЗКПО:

Установено е, че декларираният от дружеството дължим корпоративен данък за 2017 г. [фирма] е внесло със закъснение, за което е платило лихви в размер на 14,25 лв.

От данните в годишната оборотна ведомост, главна книга за 2017 г. и направения анализ при насрещните проверки на преките доставчици, органите по приходите са констатирани, че за 2017 г. жалбоподателят е отчетел по счетоводна сметка 609 Други разходи текущи разходи на стойност 89 841,33 лв., чието основание за осчетоводяване са фактури, издадени от:

- разходи в размер на 46 333,33 лв. по фактури, издадени [фирма];
- разходи в размер на 13 008,00 лв. по фактури, издадени от [фирма];
- разходи в размер на 3 000,00 лв. по фактури, издадени от [фирма];
- разходи в размер на 27 500,00 лв. по фактури, издадени от [фирма].

Въз основа на фактите и обстоятелствата, установени в частта на облагането по ЗДДС, ревизиращият екип е приел, че фактурите, издадени от тези дружества са осчетоводени от [фирма] като текущи разходи, без да са налице реални стопански операции и търговски взаимоотношения, поради което същите не са документално обосновани.

На основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО с посочените текущи разходи, отчетени в счетоводна сметка 609 Други разходи за външни услуги в общ размер на 89 841,33 лв., представляващи сумата на данъчните основи по фактурите издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] е извършено преобразуване в увеличение на декларирания счетоводен финансов резултат.

В резултат на извършеното преобразуване в увеличение на

основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО на декларирания от дружеството счетоводен финансов резултат за данъчен период 2017 г. - счетоводна печалба - в размер на 2 630,26 лв. е установен данъчен финансов резултат данъчна печалба в размер на 92 471,59 лв. и дължим данък в размер на 9 247,15 лв. при декларирана от дружеството данъчна печалба - 2 630,03 лв. и дължим данък 263,03 лв.

За невнасянето в законоустановения срок на дължимия корпоративен данък, на основание чл. 175 от ДОПК са начислени лихви в размер на 1 078,18 лв.

Жалбоподателят оспорва по административен ред ревизионния акт, като неправилен и незаконосъобразен, като представя допълнителни доказателства:

- във връзка с доставките от [фирма] за доставки на услуги - ремонт на камион и ремарке, и на стоки - гуми, прилага приемо-предавателни протоколи и извлечения от счетоводни регистри на доставчика като хронология на счетоводни сметки 411, 702, 4532, главна книга, оборотна ведомост, както и 3 броя трудови договори и 1 граждански договор;

- във връзка с доставките от [фирма] за доставки на услуги - ремонт на заден мост на Д., прилага приемо-предавателен протокол и извлечения от счетоводни регистри на доставчика като хронология на счетоводни сметки 411, 702, 4532, главна книга, оборотна ведомост;

- във връзка с доставките от [фирма] за доставки на ремонтни услуги прилага приемо-предавателни протоколи и извлечения от счетоводни регистри на доставчика като хронология на счетоводни сметки 411, 702, 4532, главна книга, оборотна ведомост.

След анализ на всички доказателства по делото решаващият орган е приел, че в хода на ревизията не са били анализирани

всички доказателства и документи, касаещи дейността на [фирма], поради което, след като ги е обсъдил е заключил, че са доказани съществените елементи на доставката на услуги по спорните 7 фактури за ремонт от [фирма].

Аналогичен извод е направен и по отношение на спорните ремонтни услуги по 2-те фактури от [фирма], което според решаващия орган и съгласно събраните в хода на ревизията доказателства е разполагало с ресурс да изпълни описаното във фактурите, и освен това е представило преки доказателства за отчитане резултата към жалбоподателя, а именно приемо-предавателни протоколи с описание на извършеното, а непредставянето на доказателства за плащане само по себе си не може да бъде основание да се заключи, че доставка не е извършена, а е обстоятелство, което следва да бъде преценено в съвкупност със събраните доказателства за доставката.

В резултат на тези изводи актът в тази част /по посочените 7 фактури, издадени от [фирма] и 2-те фактури , издадени от [фирма]/ е отменен.

От друга страна относно други две фактури - №0..0339/29.05.2017 г., №0..0312/28.04.2017 г. от [фирма] с предмет доставка на гуми органът е приел, че към тях е приложен приемо-предавателен протокол, като във фактурата и протокола се съдържат данни за марка, брой, единична цена, размер на гумите, но в обратната ведомост на доставчика не са отразени кредитни обороти по сметка 304, поради което не се потвърждават твърденията за продадени стоки от страна на [фирма] към жалбоподателя, каквито безспорно са гумите. Отделно от това не е установен произходът на гумите, т.е. не са ангажирани доказателства за предходни доставчици. В този смисъл по отношение на тези две доставки органът счита , че реално не са извършени.

Обсъдени са и оспорените доставки на услуги /ремонтни

дейности върху товарни МПС/ по 3 фактури от [фирма], за които също са налице данни както за изпълнението и отчитането му пред получателя /жалбоподателя/, така и за 2 наети по граждански договори лица. Подробно са посочени несъответствия, видими при анализ на оборната ведомост, които наред с обстоятелството, че справка по чл. 73 от ЗДЦФЛ за изплатените суми по граждански договори не е подадена от доставчика, мотивират органа да не кредитира доказателствата за наличие на персонал, който да извърши оспорените услуги. Посочено е още, че не са налице и данни за стопанисван от доставчика обект, а от оборотната ведомост не се установява отчитане на приходи от продажба на услуги, тъй като такава счетоводна сметка въобще липсва. В този смисъл извършената корекция на декларираните резултати по ЗДДС във връзка с тези фактури органът е приел за правилна.

Аналогични са аргументите на органа и относно спорната доставка на ремонт от [фирма], защото в оборотната ведомост на това дружество за периода 01.01.2017 г. -31.12.2017 г. въобще липсва сметка за персонал, както и сметка за приходи от продажба на услуги, , а в Хронологичния регистър на сметка 702 Приходи от продажба на стоки, където е осчетоводена фактурата към [фирма], същата е отразена като продажба от склад, което обаче не кореспондира със съдържанието на фактурата и приемо-предавателния протокол, в които е посочено, че предмет на доставка е ремонт, т.е. услуга.

Споделени са и мотивите на органите по приходите и относно доставките от [фирма], [фирма] и [фирма]. В допълнение към изтъкнатото в РД, че тези дружества не са имали наети лица, които да извършат услугите към жалбоподателя, следва да се допълни и че в оборотната ведомост на [фирма] за периода 01.01.2017 г. - 31.12.2017 г. липсват обороти по сметка 703 Приходи от услуги. [фирма] декларира съвсем различна дейност - хотелско и друго настаняване“, а представената от същото дружество в хода на извършената му насрещна проверка

фактура от предходен доставчик за купуване на продадените в следствие на жалбоподателя гуми е от дата след продажбите към жалбоподателя, тоест е неотнормима, а и в нея е посочено единствено „гуми“ без брой и единична цена. Няма данни и за склад. Не са представени и оборотни ведомости, в които да се провери осчетоводяване на приходи от продажбите към ревизираното лице.

В обобщение е формиран извод, че РА е правилен относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит по двете фактури с предмет стоки от [фирма], както и по всички фактури от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] и [фирма].

С оглед заключенията на решаващия орган по отношение на установените задължения по ЗДДС, същият е изменил РА в частта на установени задължения за корпоративен данък за 2017г.

Като краен резултат е **отменен** РА №Р-22221418007445-091-001 от 06.08.2019 в частта на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м. 02,2017 г., м. 03,2017 г. и м. 05.2018 г., ведно със съответните лихви, **изменен** като установения с РА резултат по ЗДДС за данъчен период м. 04.2017 г. в размер на 2 757,90 лв. за внасяне е определен на 1 107,90 лв., ведно със съответните лихви; установения е РА резултат по ЗДДС за данъчен период м. 05.2017 г. в размер на 3 108,50 лв. за внасяне е определен на 1 358,50 лв. за внасяне, ведно със съответните лихви и установения с РА резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2017 г. в размер на 9 247,15 лв. е определен на 5 488,83 лв., ведно със съответните лихви.

В останалата част е потвърден Ревизионен акт №Р-22221418007445-091-001 от 06.08.2019 г. относно установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м. 06.2017

г., м. 07.2017 г., от м. 09.2017 г. до м. 12.2017 г., от м. 06.2018 г. до м. 09.2018 г., ведно със съответните лихви.

По делото е изготвена ССЕ, която е приета без оспорване от страните. Съдът кредитира заключението на вещото лице като изчерпателно и компетентно изготвено. От същото е видно, че процесните фактури са отразени в счетоводството на жалбоподателя по периоди. По счетоводни сметки 401 „Доставчици“ аналитично по всеки от процесните доставчици има осчетоводени обороти в размер, представляващ общия сбор на процесните фактури. По сметка 601 „Разходи за материали“ дружеството е осчетоводило разходи за консумативи, гориво, резервни части, винетки и други материали, по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ са осчетоводени разходи за други услуги, пощенски и куриерски услуги, винетки, паркинг и извън габаритен. От оборотна ведомост са видни разходи за работни заплати и начислени социални осигуровки. Вещото лице е проследило осчетоводяването на процесните фактури при доставчиците, както и придружаването им с протоколи, съпровождащи фактурата от съответната дата, като се установява, че при някои от тях е налице разминаване между сумите по фактурите и тези посочени в протоколите към тях. Анализирани са и данните за плащания по фактурите, изцяло плащанията са в брой, като отново са налице данни за разминаване между стойностите на фактурата и сумите по плащанията.

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.

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.

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. ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис.

I. По ЗДДС.

Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се изразява в прехвърляне правото на собственост върху същите. Поради това правният спор по делото се свежда до това налице ли са действително извършени доставки на стоки и услуги по процесните фактури.

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. Когато се касае за доставки на услуги по смисъла на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, за доказване на наличието им следва да има документи, от които да е видно при възлагането им страните договорили ли са по достатъчно конкретен начин вида на съответната услуга, дължимия резултат и какви отделни компоненти са формирали цената. 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.

Както в жалбата, така и в писмени бележки по спора, жалбоподателят сочи, че неправилното водене на счетоводството при съответните доставчици, както и допуснатите от тях нарушения на административни разпоредби не може да влияе върху правото на данъчен кредит по спорните доставки. По отношение доставката на гуми от [фирма] твърди,

че са представени фактури, приемо-предавателни протоколи, но поради неотразяване на обороти в кредитната сметка 304 на доставчика е прието, че продажба не е извършена.

По отношение на доставките от [фирма], изтъква, че поради липсата на оборотна ведомост на доставчика, липсата на сметка за персонал и сметка за приходи от продажби на услуги е решаващия орган е приел за правилен изводът на ревизорите за нереалност на доставката. За тази доставка е издадена фактура и приемо-предавателен протокол, прихода е осчетоводен, ДДС е начислен.

По отношение на доставчика [фирма] сочи, че са представени спорните фактури, приемо-предавателни протоколи, прихода е осчетоводен, ДДС начислен, но липсата на сметка за отчитане продажбите на услуги е дала основание на органа да приеме нереалност на доставките.

По отношение на [фирма], [фирма] и [фирма] счита, че органът не е доказал липсата на резултат от предоставената услуга. Соци се, че резултатът е в пряка връзка с дейностите на жалбоподателя.

Изтъква, че изготвената в хода на делото ССЕ установява наличието на съпътстващи доставките документи и такива за плащания по фактурите, което е достатъчно основание за признаване правото на данъчен кредит.

Съдът не споделя становището на жалбоподателя.

Досежно фактурите за продажби на гуми с №№0339/29.05.2017г. и0312/ 28.04.2017г. от [фирма] се констатира, че в същите не е конкретизиран вида на стоката /противно на изтъкнатото в Решението на директора на Д“ОДОП“/, а единствено е посочено, че гумите са регенерат и техния брой. В съпътстващите приемо-предавателни протоколи – също. Липсва посочване на техническото описание на

гумите, което включва широчина, височина, цолаж, товарен индекс, скоростен индекс, шарка и производител, без значение, че процесните гуми са регенерат. Безспорно в случая към фактурите са налице съпътстващи документи, обективиращи предаването на стоките от доставчика и еквивалентното им приемане от получателя. Между доставчика и жалбоподателя са съставени двустранно подписани приемо-предавателни протоколи, но нито в тях, нито във фактурите стоките са индивидуализирани в достатъчна степен, което не позволява да се приеме, че собствеността върху тях е прехвърлена. Преценката на доказателствената сила на приемо-предавателния протокол, не позволява по безпротиворечив начин да се направи извод, че между страните се е стигнало до индивидуализиране и отделяне на родово определените вещи, с което е прехвърлена собствеността върху тях. Въпреки, че протоколът има достоверна дата и при съпоставка между него и фактурата се установява съвпадение в датите и цената, а същото заключение е дало и вещото лице по изслушаната ССЕ, то не е доказана пълна обвързка по отношение на спорния по делото предмет.

Неопрровергани остават изводите на органа, че липсата на отразяване на кредитни обороти по сметка 304 „Стоки“ при доставчика може да се тълкува като нереалност на извършената продажба. При доказателства за заплащане на стоката, /т.е с осъществяването на дължимата престация настъпва и транслативният ефект на търговската продажба/ липсата на кредитиране на сметка 304 при извършена продажба на стоки е икономически неоправдано и необосновано. Съвкупният анализ на всички обстоятелства води до извод за правилност на оспорените изводи на органа. Изготвената експертиза не установява данни от счетоводните регистри на доставчика за наличие на стоки, материали и други активи.

По отношение на всички останали фактури от посочените доставчици с предмет доставка на услуги, то след анализ на същите е видно, че липсва достатъчно ясна конкретизация на

вида на услугата, начина на формиране на цената, различните компоненти, послужили за определянето ѝ.

В мотивите на Решение от 20 юни 2013 г. на СЕС по дело С-653/11 г., Р. N., т. 40 и Решение от 16 декември 2010 г. на СЕС по дело С-270/09 г., М. R., т. 16 е посочено, че доставката на възмездно извършена услуга подлежи на данъчно облагане, само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя. При извършване на преценка досежно реалността на фактурираната услуга следва да има данни и доказателства за това какъв е видът на услугата, какъв резултат е предаден от доставчика на получателя, този резултат съответства ли на възложеното, какви трудови и материални ресурси са ползвани от доставчика и какви разходи са направени при изпълнение на възложената работа. Предвид разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от Административнопроцесуалния кодекс /АПК/ във връзка с §2 от Допълнителните разпоредби /ДР/ на ДОПК, доказателствената тежест за установяване на тези обстоятелства е за ревизираното лице. В негова полза настъпват произтичащите от това благоприятни правни последици, а именно правото на приспадане на данъчен кредит. Такива доказателства не са представени в хода на ревизията, въпреки че органите по приходите са ги изискали, както от жалбоподателя, така и от доставчиците при направените им насрещни проверки. Представените приемо-предавателни протоколи не попълват тази доказателствена липса.

Непроследимо е /по начина на оформяне на фактурата и съответния към нея протокол/ дали резултатът от услугата е получен и същият свързан ли е с дейността на дружеството-жалбоподател, така както се твърди. Не е описано за кой автомобил се касае конкретния ремонт, нито е посочен номер, марка или друга идентификация на ремонтираната част

от автомобил, така че да се установи действителност на извършената услуга. Липсват посочени компоненти, формиращи цената на услугата.

С решение от 08 май 2013 г., по дело С-271/12 г. СЕС приема, че се допуска национална правна уредба, по силата на която правото на приспадане на ДДС може да се бъде отказано на получателите на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение на последните е предоставена информация, с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните сделки, тъй като пропуските в съдържанието на фактурите не позволяват представените документи да бъдат обвързани с конкретна доставка, за да бъде преценена връзката между тях. Изложените до тук мотиви и констатации обуславят извод за неправомерно упражнено от страна на [фирма] право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, предмет на настоящия ревизионен акт.

В допълнение към горното, необорени остават изводите на решаващия орган относно липсата на персонал на [фирма], изводим от констатираните несъответствия касателно заплатени трудови възнаграждения на наетите по граждански договори лица, което заедно с липсата на подадена справка по чл. 73 от ЗДДФЛ, липсата на данни за стопанисван от доставчика обект, липсата на отчетени приходи от продажби на услуги и вобщо воденето на такава сметка говори недвусмислено за недоставяне на процесните услуги.

По отношение на [фирма] решаващият орган е изтъкнал липсата на сметка за персонал в оборотната ведомост на дружеството, както и липсата на сметка за приходи от продажби на услуги, неподкрепения с доказателства за истинност граждански договор и несъответствието между фактурата за ремонт, издадена към жалбоподателя и осчетоводяването ѝ в

сметка 702 „приходи от продажба на стоки“ от склад.

Липсата на доказателства за наети лица се сочи и по отношение на [фирма], [фирма] и [фирма], изтъква се липса на обороти по сметка 703 „Приходи от услуги“ в счетоводството на [фирма]. Относно [фирма] освен декларираната дейност –хотелско и друго настаняване, се сочи и несъответствието между фактурата с предмет авточасти и гуми, издадена от предходен доставчик №2.....0111/31.08.2018г. и тези , издадени към жалбоподателя № 0.....70/ 23.08.2018 г. и фактура № 0.....56/ 17.08.2017г., още повече , че в последните като предмет са вписани „материали“ , което не позволява да се установи дали са свързани с предходната доставка, не са представени и оборотни ведомости, от които може да се проследи осчетоводяването на приходите от продажби към ревизираното лице.

Необорени остават изводите на органа относно липсата при част от доставчиците на сметки за осчетоводяване на приходи от услуги и продажби на стоки.

Безспорно е , че сред доказателствата за реалното извършване на доставката от съществено значение е разплащането по издадените фактури. Това разбиране произтича от икономическата логика на взаимоотношенията между доставчика и жалбоподателя като получател. Няма съмнение, че движението на парични ценности следва да е предприето на правно основание, в разглеждания случай - като заплащане договорената цена на стоките/услугите, което е доказано по делото. ССЕ е установила надлежно осчетоводяване на разплащанията по фактурите. Т.е с осъществяването на дължимата престация настъпва и транслативният ефект на търговската продажба. Именно поради това , липсата на осчетоводяване на постъпилите разплащания по продажбите на стоки и услуги от страна на доставчиците не намира икономическа логика и е индиция за нереалност на

фактурираните доставки.

Безспорно е също и че наличието на грешки и пропуски в счетоводството на доставчика не е основание за отказване на правото на данъчен кредит, но в конкретния случай това не е единственото основание на органа да стигне до извод за нереалност на доставките, респективно да откаже претендираното право. Изводът е формиран на база цялостен анализ не само на счетоводството на доставчиците и на жалбоподателя, но и на всички констатирани факти и обстоятелства относно кадрова и материална обезпеченост на доставчиците, анализ на представените писмени документи и тяхната относимост, съдържание и достоверност. Анализирани са данните между постъпилите разплащания по фактурите и подадените данни за дневните отчети на доставчиците.

От всичко изложено по-горе следва изводът, че задълженото лице претендира право на приспадане на данъчен кредит по фактури, зад които реално не стои нищо. При липса на облагаема доставка логически е изключена добросъвестността на получателя, защото той като страна по сделката знае и няма как да не знае, че не е получил услуга. С оглед това законосъобразно и обосновано ревизиращият екип е отказал на задълженото лице претендираното право на приспадане 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.

Още с разпоредителното заседание Съдът указва 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. С така указаната му тежест на доказване жалбоподателят не се справи.

На следващо място не беше преодоляна и констатацията на ревизията за липса при доставчика на кадрови ресурс, който безспорно е от решаващо значение при преценка за изпълнението на услуги. Не се установява нито техническият, нито кадровият потенциал на доставчиците да извършат фактурираните доставки на услуги.

На следващо място Съдът съобрази естеството на ДДС като косвен и многофазен данък. Д. кредит произтича не от издадената от доставчика фактура, а от извършената от него доставка. От така възприетото разбиране следва, че подлежащият на приспадане от получателя ДДС като данъчен кредит е именно данъкът, начислен и дължим от доставчика, при това само когато този ДДС е начислен правомерно. Претенцията за данъчен кредит на жалбоподателя, когато тя произтича от неизвършени доставки, ще противоречи на самата логика на облагането с косвения данък.

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 - чл. 6, ал. 1 и 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. 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.

Разплащането по фактурите е изолирано доказателство и само по себе си не обосновава реалността на разглежданата доставка.

С оглед на практика на СЕС, според която, за да се признае право на приспадане на данъчен кредит при доставка на стоки или получаване на услуги следва да е налице осъществена доставка и да е издадена фактура за нея. В този смисъл е решението на С. по дело С-152/02. Жалбоподателят не е взел каквито и да са зависещи от него мерки, предметът на фактурите да има връзка с действително осъществена насрещна престация. 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 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.

Анализираните факти и доказателствата за тях са обсъдени в

съответствие с Решение от 21.06.2012 г. на СЕС по съединени дела C-80/11 и C-142/11. Съгласно т. 54 на същото, не противоречи с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама. Съгласно т. 60 на решението, добрият търговец би могъл според обстоятелствата в конкретния случай, да проучи друг доставчик, от когото възнамерява да купува стоки или да получава услуги, за да се увери в неговата надеждност.

В конкретния случай може да се заключи, че получателят на спорните услуги не е положил грижата на добър търговец, обективните предели на която са очертани в т. 60 от решението на СЕС.

От изложеното следва, че ползвайки право на приспадане на данъчен кредит по фактури, които не са обвързани с реални стопански операции от посочените в тях доставчици, жалбоподателят фактически участва в сделки, свързани с данъчна злоупотреба. Издаването и използването от получателя на фактура с невярно съдържание, по която не е получил фактурирания резултат от посочения в нея търговец, с цел упражняване на данъчен кредит, може да се счита за данъчна измама - в този смисъл решение от 07. 2012 г. по дело C-285/09, т. 49.

Констатацията за отказан данъчен кредит по разглежданите фактури е законосъобразна и подлежи на потвърждаване.

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 относно, които по-горе Съдът прие за законосъобразни, се налага изводът, че е налице основанието по чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО. Посочената норма третира случаите на отклонение от данъчно облагане и предвижда за отклонение от данъчно облагане да се смята и заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. В случая фактическите установявания сочат заплащане за доставки на стоки и услуги, без те да са реално осъществени. С намаляване на финансовия си резултат с разходите по фактурите от разглежданите доставчици ревизираното лице се е отклонило от данъчно облагане.

Безспорно разходите по спорните фактури, зад които не стоят реални доставки, са документално необосновани. За тях освен това е налице и хипотезата по чл. 26, т. 3 ЗКПО, който е в пряка корелативност с отказаното право на данъчен кредит, за което Съдът изложи обстойни мотиви по-горе. 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 намаляване на финансовия му резултат. Правилно органите по приходите са приели, разходите за процесните периоди са отчетени неправилно от жалбоподателя, с оглед безспорно установеното обстоятелство, че разходите не са документално обосновани. За тях не са представени годни доказателства за действително реализирани доставки на стоки и услуги.

Съгласно цитираните законови текстове със стойността на тези сделки законосъобразно ревизията е увеличила финансовия резултат на жалбоподателя за периодите и правилно е определил допълнителен корпоративен данък.

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.

С оглед изхода на спора искането на ответника за присъждане на разноски са основателни и следва да се уважат. Претендираното от ответника юрисконсултско възнаграждение, изчислено по реда на чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, възлиза на 1374 лв. и е в минимален размер, поради което възражението за прекомерност е неоснователно.

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

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на [фирма],[ЕИК], подадена чрез управителя Д. Ш. против Ревизионен акт № Р-22221418007445-091-001/06.08.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр. С., в частта, потвърдена и изменена с Решение № 1830/29.10.2019 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр. С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите – Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр. С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 1374 лв. (хиляда триста седемдесет и четири).

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

СЪДИЯ: