

# РЕШЕНИЕ

№ 5383

гр. София, 14.10.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав**, в публично заседание на 01.10.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Красимира Проданова**

при участието на секретаря Детелина Начева, като разгледа дело номер **9092** по описа за **2015** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221414000750-091-001 от 27.03.2015 г., издаден от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., възложил ревизията и З. Т. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1229/10.08.2015 г. на директора на Дирекция „ОДОП”.

В жалбата се излагат съображения, че обжалвания ревизионен акт /РА/ е незаконосъобразен, поради неправилно прилагане на материалния закон, тъй като били налице реално осъществени облагаеми доставки. Счита, че не е налице недобросъвестно поведение от негова страна. Претендира разносните по делото.

Ответникът - директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика - С., чрез процесуалния си представител, счита жалбата за неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД след като обсъди доводите на страните и прецени представените по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221414000750-020-01 от 12.09.2014 г., връчена по електронен път на 16.09.2014 г., издадена от П. Г. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП, в качеството на

заместващ В. В. В., съгласно Заповед № 8772/А от 18.08.2014 г. на директора на ТД на НАП - С., изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221414000750-020-02 от 12.12.2014 г., издадена от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП, е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията на дружеството по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 05.11.2010 г. до 30.04.2014 г. и по ЗКПО за данъчните периоди от 19.10.2010 г. до 31.12.2013 г.

Резултатите от ревизията са отразени в Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221414000750-020-01 от 26.01.2015 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното лице е подадено искане за удължаване на срока за подаване на възражение срещу РД вх. № 53-03-1725 от 05.02.2015 г. С уведомление № Р-22221414000750-РУС-001 от 06.02.2015 г. срокът е продължен до 10.03.2015 г. В така продължения срок от ревизираното лице е депозирано писмено възражение вх. № 53-03-1725 от 09.03.2015 г. срещу съдържащите се в РД констатации и предложение за установяване на задължения, преценено от органите по приходите като процесуално допустимо, но неоснователно по същество. Към възражението са представени допълнителни доказателства.

Ревизията приключва с РА № Р-22221414000750-091-001 от 27.03.2015 г., издаден от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП - С., възложил ревизията и З. Т. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

С оспорвания РА са определени допълнителни задължения в общ размер на 47 416,62 лв., в т.ч.: корпоративен данък в размер на 16 418,83 лв. и лихви в размер на 2 076,02 лв., ДДС в размер на 24 774,00 лв. и лихви в размер на 4 147,77 лв. Задълженията са установени след извършено преобразуване на финансовия резултат по реда на ЗКПО за 2012 г. и 2013 г. и непризнато право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди м. 10.2012 г., м. 11.2012 г., от м. 01. До м. 03.2013 г., м. 11.2013 г., м. 12.2013 г., м. 02.2014 г. и м. 03.2014 г. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

С жалба вх. № 53-03-996/17.04.2015 г., е оспорен РА по административен ред. С решение № 1229/10.08.2015 г. на директора на Дирекция „ОДОП“, оспорения РА е потвърден. Решението е връчено на 19.08.2015 г.

С жалба вх. № 53-04-628/26.08.2015 г. издадения РА е оспорен и по съдебен ред.

В настоящото съдебно производство, жалбоподателят оспорва Ревизионен акт № Р-22221414000750-091-001 от 27.03.2015 г., издаден от органи по приходите при ТД НАП - С., потвърден с Решение № 1229/10.08.2015 г., на директора на Дирекция „ОДОП”, в частта на установени задължения:

- по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в общ размер на 28 921,77 лв., произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 24 774,00 лв. за данъчни периоди м. 10., м. 11. и м. 12.2012 г., м. 04., м. 11., м. 12.2013 г., м. 02. и м. 03.2014 г. и лихви за забава в размер на 4 147,77 лв. и

-по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ в общ размер на 18 494,85 лв., произтичащи от установен корпоративен данък за 2012 г. и 2013 г. в размер на 16 418,83 лв. и лихви за забава в размер на 2 076,02 лв.

При така установените факти, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД обосновава следните правни изводи:

Обжалва се в срок , подлежащ на обжалване ревизионен акт, от надлежна страна, за която е налице и интерес от обжалването, поради което жалбата е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА по следните съображения:

При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК органи по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Видно е, че РА е подписан с електронен подпис, като по делото са представени доказателства за наличието на квалифициран електронен подпис на ревизиращия екип, поради което не са налице основания за прогласяване на нищожност на РА. Материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол, доколкото спорът между страните е изцяло материалноправен – относно наличието на реални доставки на стоки по смисъла на чл.6, вр. чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС по спорните фактури.

При издаването му не е допуснато твърдяното от жалбоподателя нарушение на материалния закон.

#### I. Относно определените задължения по ЗДДС :

Понятието „доставка на стоки“ по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещь от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. Дали това овластяване е резултат на прехвърляне на собственост или на учредяване на вещно право или е резултат на предаване на стоката от името и за сметка на доставчика като лице, което само я държи или я владее или което действа като комисионер, или на прехвърляне на рисковете и ползите по повод стоката без фактическото ѝ предоставяне в държане, е въпрос на конкретния механизъм на всяка от спорните доставки, така, както е претендиран от субектите по сделката или се установява от съвкупната преценка на релевантните доказателства за всяка конкретна операция. Респ. липсата на доставка е основание да се откаже право на приспадане на ДК поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от

данъчна тежест всички реални икономически дейности.

Липсата на реална доставка е отрицателен факт, доказването на който може да се извърши чрез съвкупност от положителни факти (индиции), които са в основа на доказателствени изводи за отрицателния факт – Тълкувателно решение № 6/2014 г. на ОСГК на ВКС. Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърденият 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. Според даденото от СЕС тълкуване изводите за наличие на реални доставки на стоки или услуги, респ. липсата им, както и данните за знание у получателя за извършена от някой от доставчиците по веригата измама, следва да се направят въз основа на „обективни факти“ - факти и обстоятелства от обективната действителност, при съвкупната преценка които може да се направи извод в подкрепа на едната или другата теза при общото разпределение на доказателствената тежест по чл.154, ал.1 ГПК и чл.170, ал.1 АПК. Такива обективни факти са всички онези доказателственорелевантни факти (според националната терминология), които стоят в определена връзка на зависимост с факт, релевантен за спорното право и поради тази си връзка, те са едно указание, че този факт се е осъществил. За разлика от правнорелевантните факти, които са определени в правната норма като предмет на доказване, доказателствените факти не са нормативно определени, защото изначално не е ясно кой факт може да се окаже във връзка на зависимост с правнорелевантен факт или кой факт може да бъде индигия, улика, мълчаливо да свидетелства относно осъществяването на правнорелевантен факт. Именно в тази връзка, а не като правнорелевантни факти, могат да се поставят въпросите и е относимо изследване на произхода на стоката, на съхранението, движението и приемо-предаването ѝ, защото всеки един от тези факти може да има доказателствено релевантно значение за спорния въпрос относно реалността на доставките съобразно твърдения от страните механизъм на реализацията им. Безспорно, нито правният способ на прехвърляне на собствеността върху стоките, нито произходът им, са елементи от фактическия състав на понятието за реалност на доставките на стоки. Но всеки един от тези факти е доказателствено релевантен и може „мълчаливо да свидетелства“ относно реалното фактическо положение, доколкото само реално осъществилите се стопански операции, свързани с реална икономическа дейност по реални доставки на стоки и услуги, използвани в действителната икономическа дейност на лицето, са релевантни към спорното право на приспадане на ДК.

Съдът счита, че на са налице доказателства по делото, установяващи реалността на извършените доставки, по които се претендира правото на признаване на данъчен кредит.

Изискванията за признаване правото на приспадане на данъчен кредит са посочени в чл. 68, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, като най-същественото от тях е наличието на реално осъществена доставка по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. В този смисъл е и практиката на Съда на Европейския съюз /СЕС/.

„Правото на приспадане трябва да бъде упражнено по отношение на данъчен период, през който са изпълнени двете условия, изисквани от тази разпоредба /чл. 18, ал. 2 от Шестата директива/, а именно:

-стоките да са били доставени или услугите - извършени и -данъчнозадълженото лице да притежава фактура или документ, който съгласно критериите, определени от конкретната държава - членка, може да се счита за служещ за фактура“.

Ако доставките са извършени - доставчикът и получателят трябва да притежават доказателства за това изпълнение. Когато фактурите документират доставки на услуги следва да се установи дали доставчикът е разполагал с кадрова и техническа обезпеченост, необходима за извършването им. Такива доказателства в конкретния случай липсват.

Събраните доказателства за извършване на спорните услуги от страна на [фирма], [фирма] и [фирма] с основание не са кредитирани от ревизиращите органи. Без съмнение, страните по търговските сделки са свободни да сключват договори и съставят документи. При преценка на тяхната действителност, съдът приема, че за целите на данъчното облагане и упражняване правото на данъчен кредит, волеизявленията на страните не следва да се приемат безусловно, а следва да се преценяват съобразно всички факти и обстоятелства от значение за спора.

Предмет на доставките по процесните фактури са услуги по изработка на различни рекламни материали, които по своето естество са услуги с веществен характер, предполагащи наличието на определен специализиран трудов и материално-технически ресурс за извършването им. Задълженията на жалбоподателя са установени във връзка с констатациите за липса на реални доставки на услуги, извършени именно от тези доставчици.

Като предмет на процесните фактури са посочени различни рекламни материали, брошури, дипляни и др. Видно от сключените с доставчиците договори е договорено изработване, отпечатване, дизайн, брандиране, т.е. предмет на доставките са услуги. Според дефиницията, съдържаща се в чл. 8 от ЗДДС услуга по смисъла на този закон е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обръщение и от чуждестранна валута, използвани като платежно средство. За обосноваване на доставка на услуга е необходимо да са налице доказателства, удостоверяващи резултата от услугата и престирането му на получателя по доставката.

Представените договори са с идентично съдържание и като единствено условие е посочено, че приемането на изпълнената поръчка става с приемо-предавателен протокол. Данните в договорите, фактурите и приемо-предавателните протоколи са идентични. За да се реализират доставките следва да е налице кореспонденция между ревизираното лице и доставчиците, съдържаща изискванията на възложителя.

Доставчиците не доказват наличието на собствени материали, с които са изработени фактурираните услуги и техническа обезпеченост за това. В декларациите на управителите е посочено, че материалите са закупувани от предходни доставчици [фирма], [фирма] и [фирма], но не са представени доказателства за това. Тези дружества не са включили фактури към процесните доставчици в дневниците си за продажби, както и доставчиците - получени фактури от тези дружества в дневниците за покупки.

В представените приемо-предавателни протоколи липсва информация за място на предаване и начина на транспортиране на материалите. В декларациите от управителите на доставчиците се сочи, че рекламните материали са предадени в офисите на дружествата. Декларирано е, че рекламните материали са превозени с товарен автомобил, марка „МЕРЦЕДЕС“, модел „В.“, с рег. [рег.номер на МПС] ,

собственост на ревизираното лице. Липсват доказателства, че дружеството разполага с посоченото МПС. Няма данни и кой е управлявал товарния автомобил. Наетите лица по трудови правоотношения в ревизираното лице са били на длъжности монтажник електронно оборудване, ел. монтьор електронна апаратура, технически сътрудник и секретар, видно от електронния регистър на НАП. Дружествата нямат обявени годишни финансови отчети, от които да се установи каква дейност са извършвали и разполагали ли са с техническа и материална обезпеченост за изработката и съхраняването на фактурираните рекламни материали, предвид количествата които са предмет на доставките. Единствено [фирма] има обявен обект - офис, а другите две дружества нямат обекти.

Не са представени документи какви са изискванията на възложителя както по договора от 20.10.2013 г. с [фирма] с предмет изработка наем монтаж на рекламен билборд на [фирма], така и на договора от 06.01.2014 г. с [фирма] с предмет брендиране на фирмен щанд на ревизираното лице. Не е ясно как е формирана себестойността, за чия сметка са материалите и др. условия на сделките. Единствено в декларацията от [фирма] е посочено къде е поставен билборда. Монтажът изисква наличието на техника, което не е доказано. Не са представени образци или снимки на изработените рекламни материали, билборд и щанд както от ревизираното лице, така и от доставчиците.

Единствените доказателства за извършени доставки са спорните фактури, договорите за изработка на рекламните материали и приемо-предавателните протоколи. В дружествата няма наети лица по трудови и извън трудови правоотношения. Доставчиците никога не са имали и нямат наети лица по трудови и извън трудови правоотношения. Не се доказва изпълнителите да разполагат с помещения, оборудвани за такъв вид дейности, с техника за печат и гравирание и др., необходими за извършването на доставките. Ревизираното дружество също няма наети лица по трудови и извън трудови правоотношения с подходяща квалификация. Предвид това, няма доказателства кой е извършил фактурираните услуги.

Видно от заключението на вещото лице по съдебно – счетоводна експертиза, прието и неоспорено от страните, което съдът кредитира като компетентно изготвено и в съответствие с останалия събран по делото доказателствен материал, не се установява фактуриране на клиенти и осчетоводяване на последващи доставки (продажби) с предмет - материалите (стоки) и услугите по процесите фактури. Това се следва и от счетоводната кореспонденция по тези фактури, в която са осчетоводени само разходи (за собствени нужди), които са за сметка на приходите (резултата) от дейността на дружеството. Не е видимо осчетоводяване на приходи, начисляване на данък, постъпления по фактури за продажби, с предмета на покупките по процесите фактури (рекламни материали и услуги), по които са осчетоводени разходи.

От доставчиците не са ангажирани доказателства за наличие на счетоводна отчетност, съгласно изискванията на ЗСч., което не дава възможност да се установи дали и доколко са отразени конкретните доставки и свързаните с тях съпътстващи разходи. Анализът на събраните

доказателства води на извода, че е извършено фиктивно документиране, въз основа на което привидно възниква право на данъчен кредит, без издателите на фактурите да са действителните изпълнители на доставката. Съдът намира за обоснован извода за липса на доставка по фактурите между доставчиците [фирма], [фирма] и [фирма] и жалбоподателя. Поради това, че издателят на фактурите не е действителният доставчик на тези услуги, липсват основания за начисляването на ДДС, респ. за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит по тях.

Предвид изложеното и с оглед липсата на лица, които да извършат услугата, липсата на данни, в какво точно се състои тя, кой е изработил и доставил рекламните материали, къде са разпространявани и как формирана цената на услугата, съдът намира че жалбата е неоснователна в тази си част.

## II. Относно определените задължения по ЗКПО

С оспорвания РА, на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, във връзка с ал. 1 от същия член, е извършено преобразуване на счетоводния финансов резултат на ревизираното дружество с размера на неправомерно осчетоводените разходи по фактури, издадени от [фирма] в размер на 57 850,00 лв. за 2012 г. и по фактури, издадени от „ИЗИМЪНИ КОНСУЛТ“ Е. и [фирма] в размер на 28 810,00 лв. за 2013 г. Вследствие на това преобразуване са установени задължения за дружеството по ЗКПО. Издадените фактури от тези дружества касаят услуги, като събраните в хода на ревизионното производство доказателства не доказват тяхното реално извършване.

Налице са търговски взаимоотношения, в резултат на които се отчетени суми, водещи до неправомерно намаляване на финансовия резултат, а от там и до определяне на корпоративен данък в по-малък размер. Чрез извършеното увеличение се елиминира влиянието на спорните разходи върху финансовия резултат, а това влияе и върху следващото се данъчно задължение. Издадените от [фирма], [фирма] и [фирма] фактури не документират действително извършени доставки. След като не е доказано наличието на фактури, отразяващи реално извършени доставки, а осчетоводяването им рефлектира върху определянето на финансовия резултат за съответния данъчен период, то безспорно е налице отклонение от данъчно облагане и същевременно не е налице документалната обосновааност на разходите. Това е основание за непризнаване на разходите за данъчни цели. Посредством отчитането на разходи за услуги и стоки, които не е получило, ревизираното лице неправомерно е намалило размера на счетоводния финансов резултат за

всяка от ревизираните години, което е оказало влияние и върху размера на следващия се данък.

Предвид изложеното в частта на облагането по ЗДДС относно липсата на доказателства за реалност на доставките по фактури, издадени от „ИЗИМЪНИ КОНСУЛТ” Е., [фирма] и Е. С.“ Е., настоящата инстанция намира, че са налице основания за непризнаването на разходите във връзка с тези доставки и в частта на облагането по ЗКПО.

На основание чл. 16, ал.2, т. 4 от ЗКПО за отклонение от данъчно облагане се смята и начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени.

След като съдът, по изложени вече съображения в частта по ЗДДС, намира че не са налице достатъчно доказателства за реалност на извършените услуги, счита че правилно от страна на ревизиращия екип е увеличен финансовия резултат за 2012 г. и 2013 г., с разходите по описаните по-горе фактури, на основание чл. 16, ал. 2, т. 4, във вр. с чл. 26, т. 2 от ЗКПО.

С оглед гореизложеното, съдът счита, че жалбата е неоснователна в тази си част и като такава следва да се остави без уважение.

Предвид изложеното, настоящият съдебен състав на Административен съд София - град приема, че обжалваният ревизионен акт, е издаден от компетентен орган и в съответната форма, като са спазени процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му и не страда от пороци, обуславящи неговата отмяна.

При този изход на спора, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, ще следва жалбоподателя да заплати на ответника юрисконсултско възнаграждение, определено съобразно чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения съобразно материалния интерес - 47 416,62 лева, а именно 1952,50 (хиляда деветстотин петдесет и два лева и петдесет стотинки) лева.

Така мотивиран, Административен съд София-град, I-во отделение, 21 състав

**Р Е Ш И :**

**ОТХВЪРЛЯ жалбата** на [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221414000750-091-001 от 27.03.2015 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С., повърден с Решение № 1229/10.08.2015 г. на директора на Дирекция „ОДОП”.



**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С., [улица], юрисконсултско възнаграждение в размер на 1952,50 (хиляда деветстотин петдесет и два лева и петдесет стотинки) лева.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България, в 14-дневен срок от съобщението.

**СЪДИЯ:**