

РЕШЕНИЕ

№ 1317

гр. София, 28.02.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,
в публично заседание на 01.02.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елеонора Попова

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **2929** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „РИМ Дизайн Студио“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], чрез управителя Н. Д. Танин срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221121002369-091-001/06.12.2021 г., издаден от М. Й. С.- орган, възложил ревизията и Б. В. М.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 324/25.02.2022 г. на Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите.

Релевира се, че оспореният РА е незаконосъобразен и неправилен, постановен при съществено нарушение на процесуалния и материалния закон и при неразкрита и неправилно установена действителна фактическа обстановка и допуснати съществени нарушения на процесуалните правила. Твърди се, че в хода на ревизионното производство са ангажирани достатъчно доказателства, които да обосноват извод реалността за всяка една от преките доставки, като са ирелевантни действията на предходните доставчици. Налице били доказателства за извършени плащания по банков път по всяка една от процесните фактури, както и по- голямата част от приемо-предавателните протоколи между доставчика и жалбоподателя. Липсата на точното описание на материалите във фактурите не водило до нереалност на доставките. Съществено било, че издадените фактури отговаряли на всички изисквания на ЗСч. Т.е., налице били доказателства за редовно осчетоводяване на всяка една от получените доставки, за разплащането на всяка една от доставките и за осъществените

с тях последващи облагаеми доставки в страната, без значение дали е установен „произхода на стоките“. Издадените от доставчика фактури били включени в справки-декларации и дневници за продажби за релевантните периоди. Позовава се на практиката на СЕС. Моли съда да отмени оспорвания РА.

В съдебно заседание жалбоподателят, чрез процесуален представител поддържа жалбата и моли съда да я уважи. Доказвало се, че фактурите отговарят на изискванията на ЗСч, свързани са с предмета на дейност на дружеството- ремонт, оборудване, обзавеждане, транспорт и монтиране на мебели. Не се доказало това, което съгласно Европейските директиви и ЗСч било единственото основание за отказ за данъчен кредит- наличието на измама от доставчици по веригата, свързани с жалбоподателя. Претендира разноски, съгласно списък. Подробни аргументи развива в писмени бележки.

Ответникът– директор на Дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Сочи, че в хода на съдебното производство не се доказала реалност на доставките. Позовава се на ССЧЕ, като вещото лице не извършило проверка в счетоводството на доставчиците, а документите, представени от жалбоподателя нямали характер на редовно водени счетоводни документи, нямали характер на счетоводни сметки, не било ясно от какъв счетоводен продукт са, не били подписани от счетоводител. От свидетелските показания било видно, че не били съставени никакви документи. Претендира се присъждането на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура– редовно уведомена, не изпраща представител за участие в производството.

Съдът, след като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221121002369-020-001 от 21.04.2021 г., издадена от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“, в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., с която е възложено извършването на ревизия на „РИМ ДИЗАЙН СТУДИО“ ЕООД по ЗДДС за данъчните периоди от 01.06.2018 г. до 31.12.2020 г. ЗВР е връчена по електронен път на 10.05.2021 г. Със заповеди за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22221121002369-020-002/05.08.2021 г. и №Р-22221121002369-020-003/09.08.2021 г., издадени от органа възложил ревизията, е разширен обхвата, като е включено и определянето на задължения по ЗКПО за периодите от 01.01.2018 г. до 31.12.2019 г.

На 19.10.2021 г. е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221121002369-092-001/19.10.2021 г., в който са обективирани резултатите от ревизията. РД е връчен на 08.11.2021 г. по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу констатациите на РД е подадено писмено възражение с вх. №53-00-2537/19.11.2021 г..

Ревизията приключила с оспорвания в настоящото производство Ревизионен акт /РА/ №Р-22221121002369-091-001/06.12.2021 г., издаден от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.– орган, възложил ревизията и Б. В. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.– ръководител на ревизията. РА е връчен на 14.12.2021 г. по електронен път. С РА са

установени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 39 121,39 лв. и лихви в размер на 9 765,41 лв., произтичащи от извършени корекции на декларираниите от дружеството резултати за данъчни периоди м. 06.2018 г., от м. 09.2018 г. до м. 02.2019 г., м. 04.2019 г., м. 05.2019 г., м. 07.2019 г., м. 08.2019 г. и от м. 10.2019 г. до м. 12.2019 г., вследствие на отказано на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 34 330,54 лв. по фактури, издадени от „БИ ЕНД ЕС КОНСУЛТ“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК] и „САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК] и доначислен на основание чл. 86, ал. 2 от ЗДДС данък /ДДС/ в размер на 573,00 лв. във връзка с неотразена в отчетните регистри фактура №0...179/25.06.2018 г., издадена на ЗЕАД „БУЛСТРАД ЖИВОТ ВИЕНА ИНШУРЪНС ГРУП“ с ЕИК[ЕИК]. Установен е и допълнителен корпоративен данък в размер на 17 451,77 лв., в резултат на извършени на основание чл. 26, т. 2 и чл. 78 от ЗКПО увеличения на декларираниите от дружеството финансови резултати през ревизираните периоди със сумата на начислените разходи по фактурите, издадени от гореописаните доставчици и неотчетения приход от продажба по фактура №0...179/25.06.2018 г., ведно с начислените лихви за забава в размер на 3 079,46 лв.

В хода на ревизионното производство е установено, че за периода, попадащ в обхвата на ревизията, основната дейност на „РИМ ДИЗАЙН СТУДИО“ ЕООД е изработка на мебели и извършване на строително-монтажни работи /СМР/.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени три Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22221121002369-040-001/11.05.2021 г., №Р-22221121002369-040-002/23.06.2021 г. и №Р-22221121002369-040-003/09.08.2021 г., с които са изискани търговски и счетоводни документи, свързани с осъществяваната от дружеството дейност през ревизирания период. В отговор на връчените искания от жалбоподателя са представени писмени доказателства. С Протокол №1611045/11.08.2021 г. е документиран извършен преглед на оригинални първични и вторични счетоводни документи.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на клиентите ЗЕАД „БУЛСТРАД ЖИВОТ ВИЕНА ИНШУРЪНС ГРУП“ и „ДИМЕЛА МЕБЕЛ“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК] и на преките доставчици „БИ ЕНД ЕС КОНСУЛТ“ ЕООД и „САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД, резултатите, от които са обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/.

Относно установените задължения по ЗДДС:

1. Органите по приходите констатирани, че „РИМ ДИЗАЙН СТУДИО“ ЕООД не е включило в отчетните си регистри по чл. 124, ал. 1, т. 2 от ЗДДС /дневник продажби/ фактура №0...179/25.06.2018 г., издадена на ЗЕАД „БУЛСТРАД ЖИВОТ ВИЕНА ИНШУРЪНС ГРУП“, с данъчна основа- 2 865,00 лв. и начислен ДДС в размер на 573,00 лв. Предвид това, на основание чл. 86, ал. 2 от ЗДДС за данъчен период м. 06.2018 г. е начислен допълнителен ДДС в размер на 573,00 лв.

2. В хода на ревизията е установено, че ревизираното дружество е ползвало право на данъчен кредит, както следва:

- в размер на 18 710,11 лв. за данъчни периоди м. 06.2018 г., от м. 09.2018 г. до м. 02.2019 г., м. 04.2019 г. и м. 05.2019 г., по 13 фактури, издадени от „БИ ЕНД ЕС КОНСУЛТ“ ЕООД с предмет на доставка– кантиране, рязане и прекрояване на плоскости, продажби по количествено стойностни сметки /К./, капаро за СМР, СМР

по протокол, плоскости за стени, ПДЧ, шкафове от масив, врати, чекмеджета и др.;
- в размер на 15 620,43 лв. за данъчни периоди от м. 10.2019 г. до м. 12.2019 г., по 10 фактури, издадени от „САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД с предмет на доставка– материали по опис, тръби, смазки, материали за производство на мебели и др.

От страна на жалбоподателя са ангажирани копия от спорните фактури, с приложени за част от тях /към фактури №705/27.09.2018 г., №0...720/23.11.2018 г., №732/27.12.2018 г., №739/20.01.2019 г. и №753/10.04.2019 г./ количествено стойностни сметки, банкови извлечения за извършени плащания, както и счетоводно отразяване на стопанските операции.

Извършени са насрещни проверки на процесните доставчици, като изготвените до дружествата ИПДОПЗЛ са връчени по електронен път и не са представени изисканите документи, справки и писмени обяснения.

При служебни проверки в информационната система на НАП, е констатирано, че посочените доставчици са с прекратени регистрации по ЗДДС по инициатива на органи по приходите, поради наличие на установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС, имат задължения към републиканския бюджет в особено големи размери, формирани от декларираните, но невнесени данъци и задължителни осигурителни вноски, както и в резултат на извършени ревизии /„БИ ЕНД ЕС КОНСУЛТ“ ЕООД/. „БИ ЕНД ЕС КОНСУЛТ“ ЕООД разполагало с 6 лица на трудови договори, заемащи длъжности „организатор“, „счетоводител“ и „графичен дизайнер“, а подаденото от „САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД Уведомление по чл. 62 от Кодекса на труда /КТ/ е за лице назначено на длъжност „общ работник поддръжка на сгради“. При извършените справки в Имотен регистър на Агенцията по вписванията, не установили данни за наличие на притежавани от доставчиците имоти /складове и др./, както и за регистрирани транспортни средства. Констатирано е още, че за ревизираните периоди в дневниците за покупки на доставчиците не са вписани фактури за направени разходи за ел. енергия, вода, интернет, телефони и др..

Органите по приходите установили по отношение на спорните доставки и разминаване между отразените фактури в отчетните регистри /дневник продажби/ на преките доставчици с тези декларираните от „РИМ ДИЗАЙН СТУДИО“ ЕООД в дневниците за покупките. Ревизираното лице приспаднало данъчен кредит по фактура №0...698 от 05.06.2018 г., издадена от „БИ ЕНД ЕС КОНСУЛТ“ ЕООД към друг контрагент, а издадените от „САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД кредитни известия /КИ/ №0...60 от 04.11.2019 г., №0...70/05.12.2019 г. и №0...72/11.12.2019 г. не са намерили отражение в отчетните регистри по чл. 124, ал. 1, т. 1 от ЗДДС на жалбоподателя.

В резултат на изложеното с РА, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка чл. 6 и чл. 9 от с. з. на жалбоподателя е отказано правото на данъчен кредит в общ размер на 34 330,54 лв. по фактурите, издадени от „БИ ЕНД ЕС КОНСУЛТ“ ЕООД и „САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД.

Относно установените задължения по ЗКПО:

Във връзка с констатациите в частта по ЗДДС, на основание чл. 26, ал. 2 от ЗКПО при ревизията са увеличени декларираните от „РИМ ДИЗАЙН СТУДИО“ ЕООД финансови резултати за данъчните периоди 2018 г. и 2019 г. с отчетените разходи по фактурите, издадени от „БИ ЕНД ЕС КОНСУЛТ“ ЕООД и „САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД. Отделно, през данъчен период 2018 г. ревизираното лице не е отчело приход по фактура №0...179/25.06.2018 г., издадена на ЗЕАД „БУЛСТРАД ЖИВОТ ВИЕНА ИНШУРЪНС ГРУП“, поради което на основание чл. 78 от ЗКПО счетоводният

финансов резултат за съответния период е увеличен със сумата в размер на 2 865,00 лв.

В резултат на извършените корекции, от ревизиращите органи са установени следните финансови резултати:

- за 2018 г. декларираната от дружеството данъчна печалба в размер на 4 866,35 лв. е увеличена на 40 561,95 лв., като е определен допълнително корпоративен данък за внасяне в размер на 3 569,56 лв., ведно с лихви в размер на 971,79 лв.;

- за 2019 г. декларираната от дружеството данъчна печалба в размер на 17 048,11 лв. е увеличена на 155 870,21 лв., като е определен допълнително корпоративен данък за внасяне в размер на 13 882,21 лв., ведно с лихви в размер на 2 107,67 лв.

Ревизионен акт № Р-22221121002369-091-001/06.12.2021 г., издаден от органите по приходите, е оспорен по административен ред и потвърден с Решение №324/25.02.2022 г. на директор дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

По делото е приета административната преписка и допълнително ангажираните от страните доказателства.

Видно от заключението на допуснатата и приета по делото Съдебно-счетоводна експертиза предходните доставчици на „Рим Дизайн Студио“ ЕООД, т.е. доставчиците на „Би Енд Ес Консулт“ ЕООД и „Сандра Ен Джи“ ЕООД, чиито доставки по фактури, издадени на тях, биха имали отношение към доставките по процесните фактури, издадени на „Рим Дизайн Студио“ ЕООД, не са установени поради липса на документи и извлечения от счетоводни регистри (с/ки) от счетоводна отчетност на доставчиците, по делото. Относно последващи доставки (по веригата на ДДС), по делото се намирили множество документи- фактури, издадени от „Рим Дизайн Студио“ ЕООД на ЗАД „Булстрад Живот ВИГ“, в които били фактурирани материали, стоки (обзавеждане) или услуги- ремонти (СМР), със сходство по естество (вид) на фактурираните от доставчици на „Рим Дизайн Студио“ ЕООД. Според вещото лице основен клиент в разглеждания период се явява ЗАД „Булстрад Живот ВИГ“. Вещото лице, съобразявайки изискванията на Директива № 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, ЗСч /чл.6, ал.1/ и ЗДДС /чл.114, ал.1/ заключава, че процесните първични счетоводни документи- фактури са данъчни документи, в които данъкът е посочен на отделен ред, в тях се съдържат задължителните реквизити или минимално изискуемата се информация по чл. 6, ал. 1 от ЗСч и чл. 114, ал. 1 от ЗДДС. По отношение на реквизита по чл. 6, ал. 1, т. 4 от ЗСч „Предмет, натурално и стойностно изражение на стопанската операция“, се взема предвид и чл. 6, ал. 5 от ЗСч, според който „Документална обосновааност е налице когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата се информация по ал. 1, но за нея има документи, които я удостоверяват“. По фактури, издадени от „Би Енд Ес Консулт“ ЕООД и „Сандра Ен Джи“ ЕООД на „Рим Дизайн Студио“ ЕООД, са фактурирани материали (стоки), в т.ч. тръби, смазки и други; материали за

производство на мебели; шкафове от масив, плоскости за стена, плоскости ПДЧ, мебели- шкафове, мебели врати, чекмеджета и услуги, в т.ч. кантиране, рязане, прекрояване, и строително- монтажни работи (СМР), видимо относими към дейността. Към Фактурите, издадени от „Би Енд Ес Консулт“ ЕООД за услуги (СМР) с пор. №№ 3, 5, 6, 7 и 10, са приложени Количествено-стойностни сметки, в които СМР са описани по вид, количество и стойност. Към Фактурите за услуги с пор. №№ 1 и 2 и за стоки с пор. №№ 11, 12 и 13, не се намират по делото и не са представени съпътстващи документи. Фактурите с пор. №№ 4, 8 и 9 (въпреки, че в нея пише по протокол) са за капаро СМР. Към фактурите, издадени от „Сандра Ен Джи“ ЕООД за материали, не се намират по делото и не се представени съпътстващи документи. В 3 от тях с пор. №№ 17,18 и 19, материалите са описани по вид, количество и стойност, а в останалите са фактурирани само материали с обща стойност. Във фактурата с пор. № 14, няма вписване на стока или услуга (Таблица № 8). Според вещото лице, от банковите извлечения и от счетоводни записвания по счетоводни регистри (с/ки) на „Рим Дизайн Студио“ ЕООД, се установяват плащания по банков път по фактури, издадени от „Би Енд Ес Консулт“ ЕООД и „Сандра Ен Джи“ ЕООД на „Рим Дизайн Студио“ ЕООД. В аналитичната партида на доставчика „Би Енд Ес Консулт“ ЕООД по с/ка 401 „Доставчици“ при „Рим Дизайн Студио“ ЕООД, е налице кредитно салдо (остатък) в размер на 2400,00 лв., към 31.12.2019г., което салдо (остатък) е без промяна и към 31.12.2020г. Това неиздължение на „Рим Дизайн Студио“ ЕООД е по Фактура с № [ЕГН]/05.06.2018г. към „Би Енд Ес Консулт“ ЕООД. В аналитичната партида на доставчика „Сандра Ен Джи“ ЕООД по с/ка 401 „Доставчици“ при „Рим Дизайн Студио“ ЕООД, е налице кредитно салдо (остатък) в размер на 43 725,00 лв., към 31.12.2019г., което салдо (остатък) е без промяна и към 31.12.2020г. Това неиздължение на „Рим Дизайн Студио“ ЕООД е по Фактури с №№ [ЕГН]/16.11.2019г. (частично), 00000 00070/05.12.2019г. [ЕГН]/11.11.2019г. [ЕГН]/27.12.2019г. и 0000 000085/30.12.2019г. към „Сандра Ен Джи“ ЕООД (Таблица № 9). От счетоводни записвания за покупки на материали (стоки) е видно, че те не са заприхождавани и изписвани по с/ки от група 30 „Материали“, а директно са отразявани като текущ разход по с/ка 601 „Разходи за материали“, като според вещото лице това е въпрос на счетоводна политика и вътрешен (индивидуален) сметкоплан. Услугите също са отразявани като текущ разход по с/ка 602 „Разходи за външни услуги“. И двете разходни с/ки 601 и 602 са в състава на с/ките от група 60 „Разходи по икономически елементи“ на примерния сметкоплан в страната. В съответствие с методологията на счетоводната отчетност (характеристиката на счетоводните с/ки и тяхната кореспонденция) и индивидуалния вътрешен сметкоплан на дружеството, услугите не са материални ценности и не се заприхождат в материалните с/ки от група 20 или група 30, а се отчитат като текущ разход в с/ки от група 60 „Разходи по икономически елементи“ (с/ка 602 „Разходи за външни услуги“).

Разпитаният по делото в качеството на свидетел Д. Танин сочи, че работи в „Булстрад Живот“ като домакин. Същият твърди, че „Рим Дизайн Студио“ ЕООД се занимава със строително-монтажни работи и произвеждали мебели, като купували материали от фирми и те ги режели и монтирали. Според свидетеля дружеството правило мебели главно за „Булстрад Живот“, като описва получаването на офертите и как били извършвани дейностите, приемани без забележки. Свидетелят уточнява, че той не е виждал или подписвал документи.

При така установените факти съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил изцяло в обжалваната част. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП"-С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, от надлежна страна, налагат извод за нейната допустимост.

Разгледана по същество е неоснователна.

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта съдът следи служебно.

На първо място, е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по-горе ЗВР, в рамките на 5-годишния срок.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК Ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение.

Компетентността на органа, подписал посочените по-горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

Основната дейност на „РИМ ДИЗАЙН СТУДИО“ ЕООД през ревизирия период е изработка на мебели и извършване на строително-монтажни работи /СМР/.

Предмет на спора са установени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 39 121,39 лв. и лихви в размер на 9 765,41 лв., произтичащи от извършени корекции на декларираните от дружеството резултати за данъчни периоди м. 06.2018 г., от м. 09.2018 г. до м. 02.2019 г., м. 04.2019 г., м. 05.2019 г., м. 07.2019 г., м. 08.2019 г. и от м. 10.2019 г. до м. 12.2019 г., вследствие на отказано на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 34 330,54 лв. по фактури, издадени от „БИ ЕНД ЕС КОНСУЛТ“ ЕООД, с

ЕИК[ЕИК] и „САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК] и доначислен на основание чл. 86, ал. 2 от ЗДДС данък /ДДС/ в размер на 573,00 лв. във връзка с неотразена в отчетните регистри фактура №0...179/25.06.2018 г., издадена на ЗЕАД „БУЛСТРАД ЖИВОТ ВИЕНА ИНШУРЪНС ГРУП“ с ЕИК[ЕИК]. Установен е и допълнителен корпоративен данък в размер на 17 451,77 лв., в резултат на извършени на основание чл. 26, т. 2 и чл. 78 от ЗКПО увеличения на декларираните от дружеството финансови резултати през ревизираните периоди със сумата на начислените разходи по фактурите, издадени от гореописаните доставчици и неотчетения приход от продажба по фактура №0...179/25.06.2018 г., ведно с начислените лихви за забава в размер на 3 079,46 лв.

ПО ЗДДС:

Отказът на право на данъчен кредит е в резултат на недоказани доставки на стоки/услуги по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС. Наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за задействане механизма както на начисляване (изискуемостта) на данък добавена стойност, така и за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за оспорващото дружество-възникване на право на данъчен кредит по конкретните фактури. В тежест на задълженото лице е да докаже положителния факт- наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС. В нормата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е дадено определение за данъчен кредит, като това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка, като в ал. 2 на същата разпоредба е уточнено, че правото на приспадане възниква, когато данъкът е станал изискуем. С разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, упражняване правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с условието стоките и услугите да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Легалната дефиницията за облагаема доставка е дадена в чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, а именно: всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго.

Наличието на доставка е първото условие за признаването на данъчен кредит. Доставка е налице, когато има прехвърляне на собственост или други вещни права върху стока или извършване на услуга. Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице, се окачествява като данъчно събитие. На

датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. Условието за наличие на облагаема доставка като основание за възникване на данъчно събитие, обуславящо правото на данъчен кредит, залегнало в разпоредбата на чл. 167 и чл. 63 от Директивата, е транспонирано именно с нормите на чл. 25 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС. Съгласно Решение от 29.04.2004 г. по дело С-152/02, Пето отделение „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 въпросната държава- членка, може да се счита за служещ за фактура". Двете предпоставки за признаване право на данъчен кредит са кумулативни и липсата на която й да е от тях възпрепятства възникването и упражняването на това право. Според националният данъчен закон и постоянната практика на Съда на Европейския съюз по тълкуване на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. Реалността на доставката, документирана с редовно издадена фактура, е основен въпрос при преценка дали е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка или услуга- чл. 25, ал. 2 и 6, чл. 68, т. 1 и 69, ал. 2 ЗДДС, съответно чл. 62, 63, 167 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и актуалната практиката на СЕС.

Съгласно чл. 71, т. 1 от ЗДДС задължителна предпоставка за правото на приспадане на данъчен кредит е субектът да притежава фактура, която да отговаря на изискванията на чл. 114 от ЗДДС. По делото се установява от събраните по делото доказателства, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактури/ от страна на жалбоподателя, издадени от преките доставчици. Това се потвърждава и от заключението на вещото лице, което е проследило отразяването на фактурите в счетоводството на дружеството- жалбоподател. Според чл. 226 от Раздел 4 „Съдържание на фактурите“, Глава 3 „Фактуриране“, Дял XI „Задължения на данъчнозадължените лица и на някои данъчно незадължени лица“ на Директива № 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година „Без да се засягат специалните разпоредби, предвидени в директивата, само следните данни се изискват задължително за целите на ДДС на фактурите, издадени в съответствие с членове 220 и 221: дата на издаване; пореден номер въз основа на една или повече серии, който да дава уникална идентификация на фактурата; идентификационният номер по ДДС, посочен в чл. 214, под който данъчнозадълженото лице е доставило стоките или услугите; идентификационният номер по ДДС на клиента, както е посочен в чл. 214, под който клиентът е получил доставка на стоки или услуги, по отношение на

които той е платец на ДДС, или е получил доставка на стоки, както е посочено в чл. 138; пълното име и адрес на данъчнозадълженото лице и на клиента; количеството и естеството на доставените стоки или услуги, или степента и естеството на предоставените услуги; датата на извършване или приключване на доставката на стоки или услуги, или датата, на която е извършено плащането по сметка, посочено в точки 4 и 5 от чл. 220, доколкото тази дата може да бъде определена и е различна от датата на издаване на фактурата; данъчната основа на база на ставка или освобождаване от данък, единичната цена без ДДС и всякакви отстъпки и намаления, ако същите не са включени в единичната цена; прилаганата ставка на ДДС; размер на дължимия ДДС, освен когато се прилага специален режим, според който съгласно директивата, подобна информация се изключва; в случай на освобождаване или когато клиентът е платец на данъка-посочване на приложимата разпоредба от директивата, или на съответстващата национална разпоредба, или което и да е друго посочване, показващо, че доставката на стоки или услуги е освободена или попада под процедура за сторниране на начислението; от директивата Изискванията на Директива № 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, по отношение на съдържанието на фактурите, се съдържат в ЗСч и в ЗДДС, които са част от националното законодателство, действащо в България. По отношение на изискванията към фактурите, според чл. 6, ал. 1 от Закона за счетоводството (ЗСч) „Първичният счетоводен документ, адресиран до външен получател, съдържа най-малко следната информация: 1. наименование и номер на документа, съдържащ само арабски цифри; 2. дата на издаване; 3. наименование или име, адрес и единен идентификационен код от Търговския регистър или единен идентификационен код по Булстат или единен граждански номер или личен номер на чужденец на издателя и получателя; 4. предмет, натурално и стойностно изражение на стопанската операция“. А в чл. 6, ал. 5 се сочи, че „Документална обоснованост е налице, когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата информация по ал. 1 и 3, но за нея има документи, които я удостоверяват. Относно изискванията към фактурите според чл. 114, ал. 1 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) „Фактурата задължително съдържа: 1. наименование на документа; 2. пореден десетразряден номер, съдържащ само арабски цифри, базиран на една или повече серии в зависимост от отчетните нужди на данъчно задълженото лице, който идентифицира фактурата уникално; 3. дата на издаване; 4. име и адрес на доставчика; 5. идентификационен номер по чл. 94, ал. 2 на доставчика, съответно номера по чл. 84 от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс - когато доставчикът е нерегистрирано по този закон лице; 6. (отм.); 7. име и адрес на получателя по доставката; 8. идентификационен номер по чл. 94, ал.2 на получателя, съответно номера по чл. 84 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс - когато получателят е нерегистрирано по този закон лице, идентификационен номер за целите на ДДС - когато получателят е регистриран в друга държава членка, друг номер за

идентификация на лицето, когато такъв се изисква съгласно законодателството на държавата, където е установен получателят; 9. количеството и вида на стоката, вида на услугата; 10. датата, на която е възникнало данъчното събитие на доставката, или датата на която е получено плащането; 11. единичната цена без данъка и данъчната основа на доставката, както и предоставените търговски отстъпки и намаления, ако те не са включени в единичната цена; 12. Ставката на данъка, а когато ставката е нулева - основанието за прилагането и, както и основанието за неначисляване на данък; 13. размера на данъка; 14. сумата за плащане, ако тя се различава от сумата на данъчната основа и на данъка.

В процесните фактури данъкът е посочен на отделен ред и съдържат задължителните реквизити или минимално изискуемата се информация по чл. 6, ал. 1 от ЗСч и чл. 114, ал. 1 от ЗДДС. По отношение на реквизита по чл. 6, ал. 1, т. 4 от ЗСч „Предмет, натурално и стойностно изражение на стопанската операция“, се взима предвид и чл. 6, ал. 5 от ЗСч, според който „Документална обосновааност е налице когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата се информация по ал. 1, но за нея има документи, които я удостоверяват“. Това се потвърждава от заключението на вещото лице, както и от отразеното на стр. 8 в РД № Р-22221121002369-092-001/19.10.2021г., раздел III „Счетоводство на ревизираното лице“, в който е изведен извод: „Доставките за продажби, по които фирмата е получател са документирани с фактури. Същите отговарят на изискванията на чл. 114, ал. 1 от ЗДДС и на Закона за счетоводството“.

Притежаването на данъчна фактура и протокол/акт обаче не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в счетоводните регистри стопански операции. Доставката е доказана само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации. При оспорване на фактурата като частен свидетелстващ документ, в тежест на ползващия се от правата по тези документи е да докаже, че отразените във фактурата стопански операции действително са осъществени. Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице. В тази връзка за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението (валидността на търговската сделка), а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост (при доставката на стока) или за извършването на услугата (по арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС).

За субекта на данъчно предимство ДЗЛ е бремето да установи с убедителността на пълното доказване осъществяването на тези правно релевантни факти- чл. 154, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК. По силата на чл. 4, ал. 3 от Закона за счетоводството, документална обосновааност на стопанските операции е налице само когато фактурата, като първичен счетоводен документ, отразява действително осъществена стопанска операция. Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат

разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика; и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойностяване като количествено-стойностни сметки, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др.

По отношение на отделните спорни доставчици се налагат следните изводи:

По делото е установено, че „Рим Дизайн Студио“ ЕООД е ползвало право на данъчен кредит по 13 фактури, издадени от „БИ ЕНД ЕС КОНСУЛТ“ ЕООД, в размер на 18 710,11 лв. за данъчни периоди м. 06.2018 г., от м. 09.2018г. до м. 02.2019 г., м. 04.2019 г. и м. 05.2019 г. Видно от предмета на доставка, част от фактурите, издадени от „БИ ЕНД ЕС КОНСУЛТ“ ЕООД касаят доставки на стоки- плоскости за стени, ПДЧ, мебели– шкафове от масив, врати и чекмеджета, а другата част от доставките касаят фактури с предмет услуги– кантиране, рязане и прекрояване на плоскости, продажби по количествено-стойностни сметки /К./, капаро за СМР, СМР по протокол.

От доказателствата по делото, включително и от ССЧЕ се установи, че доставчикът „Би Енд Ес Консулт“ ЕООД е регистрирано лице по ЗДДС на 12.10.2009г. и е дерегистрирано по ЗДДС на 17.07.2019г., поради обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Фактурите на „Би Енд Ес Консулт“ ЕООД по делото, са издадени на „Рим Дизайн Студио“ ЕООД в периода от 05.06.2018г. до 28.05.2019г., когато доставчикът е бил регистриран по ЗДДС. При извършена насрещна проверка на „Би Енд Ес Консулт“ ЕООД, дружеството не е намерено на адрес за кореспонденция (адрес по чл. 8 от ДОПК) и не е представило исканите с ИПДПОЗЛ счетоводни данни, документи и писмени обяснения пред ТД на НАП. При извършените служебни проверки е констатирано, че фактурите, издадени от „Би Енд Ес Консулт“ ЕООД на „Рим Дизайн Студио“ ЕООД, са включени (са отразени) в дневника за продажбите, респективно в СД по ЗДДС на доставчика, за съответните данъчни периоди, като една от тях /фактура № 00000 00698/05.06.2018г./ е отразена в дневника като издадена на друго лице. Видно от заключението на вещото лице, по делото не се намират извлечения от счетоводни регистри (кореспондиращи с/ки), оборотна ведомост, главна книга и други данни и документи от счетоводна отчетност на „Би Енд Ес Консулт“ ЕООД, които да послужат за установяване на счетоводни записвания по фактурите при доставчика. При справка в Търговския регистър, Актуално състояние, по Булстат на дружеството, в „Обявени актове“ не се установява публикуване на ГФО, в т.ч. Счетоводен баланс, Отчет за приходи и разходи и други отчетни форми от „Би Енд Ес Консулт“ ЕООД за финансовите 2018г. и 2019г.

В случая, правнорелевантни за установяване изпълнението на доставките на стоки са доказателствата за наличност на същите тези стоки в патримониума на доставчика, прехвърлянето на собствеността им в патримониума на получателя

и свързаните с това доказателства за наличие на складова база за съхранение, транспортиране и предаване. В тази връзка по делото не е доказана възможността доставчикът да изпълни доставката, т.е. наличието на конкретния вид и количество стока, обект на продажба, както и за съхранение, транспорт и предаване на същата. Такива доказателства не са представени, както от ревизираното лице, така и от прекия доставчик, респ. предходни доставчици.

В Закона за задълженията и договорите /чл. 24, ал. 2 ЗЗД/, е регламентирано прехвърлянето на собственост върху родовоопределени вещи, а именно- собствеността се прехвърля щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. Съгласно практиката на Върховния административен съд, при доставка на стоки, тяхното отделяне и ограничаване от другите вещи от същия род се постига чрез издаване на документи, удостоверяващи тяхното реално приемо- предаване между доставчик и клиент. От наличните по преписката доказателства обаче е видно, че както жалбоподателят, така и преките доставчици не са представили такива документи, удостоверяващи реалното изпълнение и предаване на стоките по спорните доставки. В случая към нито една от спорните фактури, документиращи доставки на стоки от този доставчик- „Би Енд Ес Консулт“ ЕООД, няма приложен договор или протокол, с които да се удостовери отделянето и/или фактическото прехвърляне на собствеността от продавача на купувача. Не са налице и пътни листи, товарителници, както и данни за мястото на товарене и разтоварване, за чия сметка е превоза и др. Предвид обстоятелството, че са фактурирани стоки като – мебели, плоскости, тръби, ПДЧ, врати и т.н. заради техническите им характеристики и големия обем, е необходимо ангажиране на доказателства за наличие на съответното транспортно средство, позволяващо транспортирането им.

Към фактурите, издадени от „Би Енд Ес Консулт“ ЕООД за услуги (СМР) от приложените доказателства, включително от заключението на вещото лице се установява, с пор. №№ 1 и 2 /описни от вещото лице/ не се намират по делото и не са представени съпътстващи документи. Според вещто лице, фактурите с пор. №№ 4, 8 и 9 (въпреки, че в нея пише по протокол) са за капаро СМР. Действително, към факури с пор. №№ 3, 5, 6, 7 и 10 /описани в заключението на ССчЕ/, са приложени Количествено-стойностни сметки, в които СМР са описани по вид, количество и стойност, но от същите не става ясно къде точно са извършени съответните ремонти дейности, кои лица са ги изпълнили, приети ли са те от възложителя и др.

Следва да се има предвид, че доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело С-151/13 Le Rayon d`Or) и

само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. При доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното – предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси и направените във връзка с тях разходи от доставчика, както и данни къде се извършва приемо-предаване и между кои физически лица като представители на търговците, което е в съответствие със задължението им по чл.302 ТЗ. Т.е. доставката е доказана само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации.

Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика; и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойностяване като количествено-стойностни сметки, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др. Принципно, по отношение на отделни обстоятелства, като напр. наличието на наети лица, практиката на СЕС не изисква знание у получателя по доставките, но същата е категорична, че Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая (т.50 и т.53 от решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело С-324/11 „Gabor Toth“). 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 на 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. Действително, както нееднократно СЕС в своите решения

подчертава, принципът на данъчния неутралитет изисква освобождаване от ДДС да се предостави, ако материалноправните изисквания са изпълнени, дори и ако данъчно-задължените лица са пропуснали някои формални изисквания. Същият този съд обаче приема, че това не е така само ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства доказването по сигурен начин на изпълнението на материалноправните изисквания, и самото данъчно задължено лице участва или според обективни факти се установи, че е било длъжно да знае, че участва в данъчна измама. В последната хипотеза СЕС приема, че лицето няма основание да се позовава на принципа на данъчния неутралитет. Следователно от получателя по дадена доставка е оправдано да се иска да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не води до участието му в данъчна измама. В Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11 на СЕС, съобразно което "Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка."

Освен това релевантен е въпроса от кого е извършена възложената работа, конкретно извършена ли е от лицето, издало фактурата, документираща начисления данък, явяващ се ползвания от получателя данъчен кредит. Характерът на отделните доставки предполага изпълнителят им да има на разположение необходимата кадрова и техническа обезпеченост. В процесния казус се установи, че през периода на издаване на фактурите, дружеството „Би Енд Ес Консулт“ ЕООД е имало назначени счетоводители, офис мениджър, помощник графичен дизайнер, които длъжности не са свързани и достатъчни за изпълнение на посочените в счетоводните документи СМР. Не е доказана и материалната обезпеченост на доставчика доколкото предмет на една част от възложените услуги са– рязане, прекрояване и кантиране на плоскости, което предполага наличието на специална техника и машини за извършване на посочените услуги.

Относно наличните доказателства за извършените плащания по доставките, следва да се има предвид, че плащането е косвено указание за действителност на отношенията, което следва да се обсъди наред с останалите доказателства по делото. Относно необходимата връзка между платената цена и извършената доставка с решения по дела C-16/93,

C-154/80 и C-102/86 С. е приел, че същата предполага наличието на пряка връзка между извършената доставка и получената насрещна престация. Такава причинна връзка между плащанията и получената облагаема доставка в разглеждания случай не е доказана.

Предвид изложеното, настоящият съдебен състав намира, че не се доказва, че съставените данъчни документи отразяват реални стопански операции, което навежда на извод, че на ревизираното лице му е било известно участието му

във формални сделки, без да има фактически осъществени престации, както правилно е приел решаващият административен орган.

На следващо място, по делото е установено, че „Рим Дизайн Студио“ ЕООД е ползвало право на данъчен кредит по 10 фактури, издадени от „САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД, в размер на 15 620,43 лв., за данъчни периоди от м. 10.2019 г. до м. 12.2019 г., с предмет на доставка –материали по опис, тръби, смазки, материали за производство на мебели и др.

Доставчикът „Сандра Ен Джи“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 11.07.2013г. и е deregистрирано по ЗДДС на 23.06.2021г., поради обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Фактурите на „Сандра Ен Джи“ ЕООД по делото, са издадени на „Рим Дизайн Студио“ ЕООД в периода от 28.10.2019г. до 30.12.2019г., когато доставчикът е бил регистриран по ЗДДС лице. Според констатации в Протокол № П-22220221096345-141-001/24.06.2021 г. на ТД на НАП С. за извършена насрещна проверка на „Сандра Ен Джи“ ЕООД, във връзка е извършвана ревизия на „Рим Дизайн Студио“ ЕООД, дружеството не е намерено на адрес за кореспонденция (адрес по чл. 8 от ДОПК) и не е представило искани е ИПДПОЗЛ счетоводни данни, документи и писмени обяснения пред ТД на НАП. Фактурите издадени от „Сандра Ен Джи“ ЕООД на „Рим Дизайн Студио“ ЕООД, са включени (са отразени) в дневника за продажбите, респективно в СД по ЗДДС на доставчика, за съответните данъчни периоди. В Протокола на ТД на НАП се сочи, че в Дневника за продажби и СД по ЗДДС на „Сандра Ен Джи“ ЕООД за данъчен период м.09.20 20г. са отразени (включени) Кредитни известия (КИ) по Фактури с №№ [ЕГН]/04.11.2019г., [ЕГН]/05.12.2019г. и [ЕГН]/11.12.2019 г. (ОП/367). В Обяснението по делото се съдържа обяснителен текст, че „Рим Дизайн Студио“ ЕООД не е било уведомено за кредитно известие на „Сандра Ен Джи“ ЕООД. От представените и съдържащи се по делото счетоводни данни, не се установяват счетоводни записвания по кредитни известия от „Сандра Ен Джи“ ЕООД при „Рим Дизайн Студио“ ЕООД. По делото не се намират извлечения от счетоводни регистри (кореспондиращи с/ки), оборотна ведомост, главна книга и други данни и документи от счетоводна отчетност на „Сандра Ен Джи“ ЕООД, които да послужат за установяване на счетоводни записвания по фактурите при доставчика. При справка в Търговския регистър, Актуално състояние, по Булстат на дружеството, в „Обявени актове“ не се установява публикуване на ГФО, в т.ч. Счетоводен баланс, Отчет за приходи и разходи и други отчетни форми от „Сандра Ен Джи“ ЕООД за финансовата 2019г. Не са налице данни за възможността доставчикът да изпълни доставката, т.е. наличието на конкретния вид и количество стока, обект на продажба, както и за съхранение, транспорт и предаване на същата, включително данни за извършвана търговска дейност и начина, по който тя е организирана. Относно кадровата обезпеченост се установи, че за „Сандра Ен Джи“ ЕООД има подадено уведомление за лице, назначено на длъжност „общ работник поддръжка на сгради“.

По отношение на фактурите, издадени от „Сандра Ен Джи“ ЕООД за

материали, от доказателствата по делото и от ССЧЕ е видно, че не са налични съпътстващи документи. Вещото лице описва, че в 3 /три/ от фактурите с пор. №№ 17,18 и 19, материалите са описани по вид, количество и стойност, в останалите са фактурирани само материали с обща стойност, а във фактурата с пор. № 14 няма вписване на стока или услуга (Таблица № 8).

Съдът счита, че дружеството- жалбоподател е било длъжно да положи дължимата грижа на добър търговец по смисъла на чл.302 ТЗ за оформяне на отношенията си с посочените по- горе доставчици по начин, който предоставя възможност, за целите на главното доказване в съдебния процес, по несъмнен и категоричен начин да се установи реалността на доставките на строителни услуги в посочения по- горе смисъл– като реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, полученото от доставчика възнаграждение да представлява действителната равностойност на предоставената услуга, при наличие на пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. В случая от страна на жалбоподателя не са недоказани визираните предпоставки, което влече неблагоприятния за него резултат от непризнаване на претендираното право на данъчен кредит.

Упражняването на данъчен кредит с фактура, по която не е осъществена реална доставка от лицето, издало фактурата индикира, че получателят е знаел, че упражнява неправомерно данъчен кредит. Изводите на съда не са в противоречие с цитираните от жалбоподателя решения на СЕС, както и с други в същия смисъл, тъй като в своята константна практика СЕС приема, че право на данъчен кредит е налице само когато са извършени доставки, които обстоятелства подлежат на доказване с допустимите доказателствени средства, както в хода на ревизионното, така и в хода на съдебното производство. В тази връзка вещото лице извежда извод, че относно последващи доставки (по веригата на ДДС), по делото се намирили множество документи- фактури, издадени от „Рим Дизайн Студио“ ЕООД на ЗАД „Булстрад Живот ВИГ“, в които били фактурирани материали, стоки (обзавеждане) или услуги- ремонти (СМР), със сходство по естество (вид) на фактурираните от доставчици на „Рим Дизайн Студио“ ЕООД, с основен клиент в този период ЗАД „Булстрад Живот ВИГ“, в каквата насока са и показанията на разпитания по делото свидетел. Не се доказва обаче причинно- следствената връзка между спорните доставки и последващите към посочения клиент на жалбоподателя.

Относно доначисления на основание чл. 86, ал. 2 от ЗДДС данък в размер на 573,00 лв., във връзка с недекларираната през м. 06.2018 г. фактура №0...179 от 25.06.2018 г., издадена на ЗЕАД „БУЛСТРАД ЖИВОТ ВИЕНА ИНШУРЪНС ГРУП“, настоящата инстанция намира извършената от ревизиращите органи корекция за правилна и законосъобразна. Съгласно разпоредбата на чл. 113, ал. 1 от ЗДДС– всяко данъчно задължено лице - доставчик, е длъжно да издаде фактура за извършената от него доставка на стока или услуга или при получаване на авансово плащане преди това освен в случаите, когато

доставката се документира с протокол по чл. 117, в сроковете определени в чл. 113, ал. 4 от същия закон, а именно: фактурата се издава задължително не по-късно от 5 дни от датата на възникване на данъчното събитие за доставката, а в случаите на авансово плащане - не по-късно от 5 дни от датата на получаване на плащането. Според чл. 124, ал. 2 от ЗДДС регистрираното лице е длъжно да отрази издадените от него или от негово име данъчни документи, както и отчетите за извършените продажби по чл. 119 в дневника за продажбите за данъчния период, през който са издадени. В случая жалбоподателят не е включил посочената фактура в отчетните си регистри по чл. 124, ал. 1, т. 2 от ЗДДС в предвидения съгласно чл. 124, ал. 2 от с. з. срок, поради което обоснована се явява извършената по реда на чл. 86, ал. 2 от ЗДДС корекция за данъчен период м. 06.2018 г. с размера на посочения във фактурата ДДС – 537,00 лв.

Освен това, основателни се явяват и допълнително определените задължения за внасяне в размер на 92,16 лв. и лихви за забава в размер на 30,98 лв. за данъчен период м. 07.2018 г., поради промяна на възникналата процедура по приспадане от м. 06.2018 г.

На следващо място, досежно начислените лихви за забавени плащания, поради внесени със закъснения задължения по СД по ЗДДС за данъчни периоди от м. 01.2020 г. до м. 03.2020 г., м. 06.2020 г., м. 08.2020 г., м. 09.2020 г. и м. 11.2020 г., е законосъобразно позоваването на приходните органи на правилото, заложено в чл. 175, ал. 1 от ДОПК, а именно, че за неплатените в законоустановените срокове публични задължения се дължи лихва в размер, определен в съответния закон. Доколкото жалбоподателят не е представил доказателства за внасянето в законоустановения срок на дължимите задължения и не е изложил конкретни мотиви, опровергаващи изводите на органите по приходите, настоящата инстанция намира, че РА е законосъобразен и в тази част.

ПО ЗКПО:

Спорът в тази част се свежда до това правилно ли с РА е увеличен финансовия резултат на жалбоподателя за данъчни периоди от 2018 г. до 2019 г., като са установени допълнителни задължения по ЗКПО в общ размер на 17 451.77 лева, ведно с лихва за забава в размер на 3 079.46 лева.

Съгласно разпоредбата на чл. 10 от ЗКПО, за да бъде признат като документално обоснован един счетоводно отчетен разход, следва да са налице две кумулативно изпълнени изисквания: да е налице първичен счетоводен документ, отговарящ на изискванията на приложимия счетоводен закон; този документ да отразява вярно стопанската операция. В конкретния случай, спорните разходи не могат да бъдат третираны като документално обосновани, тъй като в хода на ревизията е доказано, че издадените фактури документират стопански операции, за които не може да се приеме, че са реално извършени между посочените във фактурите контрагенти.

В случая, липсата на реалност по спорните доставки от посочените доставчици

в частта по ЗДДС влече преобразуване на декларирания финансов резултат по реда на ЗКПО за периодите от 2018 г. до 2019 г. Предвид това съдът намира, че в случая правилно органите по приходите са се приложили чл. 26, т. 2 и чл. 10, ал. 1 от ЗКПО при увеличението на счетоводния финансов резултат за всеки от ревизираните данъчни периоди със стойността на отчетните разходи по фактурираните доставки от посочените доставчици.

Освен това, при установената липса на отчетен приход в размер на 2 865,00 лв. по фактура №0...179/25.06.2018 г., издадена на ЗЕАД „БУЛСТРАД ЖИВОТ ВИЕНА ИНШУРЪНС ГРУП“, настоящата инстанция счита за законосъобразно извършеното на основание чл. 78 от ЗКПО увеличение на счетоводния финансов резултат за 2018 г. с посочената сума.

С оглед изложеното съдът намира, че жалбата е неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

Предвид изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение, в размер на 6 203.44 лева, определен по реда на чл. 8, ал. 1, вр. чл.7, ал.2, т. 4 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 ДОПК Административен съд София-град, 73-ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „РИМ Дизайн Студио“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221121002369-091-001/06.12.2021 г., издаден от М. Й. С.- орган, възложил ревизията и Б. В. М.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 324/25.02.2022 г. на Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с който са установени допълнителни задължения за данък добавена стойност по Закона за данъка върху добавената стойност в общ размер на 39 121,39 лв. и лихви за забава в размер на 9 765,41 лв., и корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане за внасяне в размер на 17 451,77 лв., ведно с начислени лихви за забава в размер на 3 079,46 лв.

ОСЪЖДА на „РИМ Дизайн Студио“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика „С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 6 203.44 лева.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: