

РЕШЕНИЕ

№ 2873

гр. София, 11.06.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в
публично заседание на 13.02.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгения Иванова

при участието на секретаря Евгения Стоичкова, като разгледа дело номер **881** по описа за **2017** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], ет.4, представявано от Е. Д. Н. срещу Ревизионен акт №Р-22222515006377-091-001/23.06.2016 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП С. ,в частта потвърдена с Решение № 2293/22.12.2016г на Директор на Дирекция „ОДОП“ С. . С последното органа по чл.152 от ДОПК е изменил горепосочения РА в частта на установения финансов резултат по ЗКПО както следва :

- за 2010 г. установената данъчна загуба в размер на 150 595,94 лв., е определена на данъчна загуба в размер на 511 217,94 лв.;
- за 2011 г. установения корпоративен данък в размер на 57 134,78 лв., е определен на корпоративен данък в размер на 26 337,73 лв., ведно със съответната лихва за забава;
- за 2012 г. установения корпоративен данък в размер на 36 553,69 лв., е определен на корпоративен данък в размер на 31 368,80 лв.;
- за 2013 г. установената данъчна загуба в размер на 610 368,47 лв., е определена на данъчна загуба в размер на 771 618,51 лв.
- за 2014 г. установената данъчна загуба в размер на 208 606,69 лв., е определена на данъчна загуба в размер на 424 606,69 лв. и е потвърдил същия в частта на установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди м.12.2009 г., от м.03.2010 г. до м.08.2010 г., м.11.2010 г., м.12.2010 г., м.05.2011 г., от м.08.2011 г. до м.11.2011 г.,

м.01.2012 г., м.02.2012 г., от м.07.2012 г. до м.12.2012 г., м.03.2013 г., от м.06.2013 г. до м.10.2013 г., м.02.2014 г., м.03.2014 г., м.10.2014 г. и м.06.2015 г. в размер на 168 854,29 лв -данък и 88 786,75 лв.-лихви. Излагат се подробни аргументи в жалбата за незаконосъобразност и неправилност на РА в оспорената му част.

Иска се от съда цялостната му отмяна и присъждане на направените съдебни разноси.

В съд.заседание жалбоподателя се представлява от адв.С. който поддържа жалбата и доводите в нея. Намира РА за неправилен и незаконосъобразен и моли за неговата отмяна .

Ответника,чрез проц.представител моли да се отхвърли жалбата и съобразят констатациите и изводите на органа по приходите.

След като разгледа оплакванията, изложени в жалбата, доказателствата по делото, заключението на в.л по ССЧЕ , становищата на страните и в рамките на задължителната проверка по чл.160 от ДОПК, съдът приема за установено от фактическа страна следното:

Ревизията е започнала въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №№Р-22222515006377-020-001 от 04.08.2015 г. ,изменена досежно срока с друга Заповед на възложителя на ревизията. Приключила е в сроковете определени в ДОПК с РД № №Р-22222515-006377-092-001/25.02.2015 г.,срещу който е подадено възражение с вх. №2553-04-254/13.04.2016 г. и са представени доказателства, обособени в четири отделни приложения: молба от [фирма] до [фирма]; Договор №СО011970 от 02.10.2003 г.; поръчки с номера от №004 до №008, №042 и №046 към Договор №СО011970 от 02.10.2003 г.; потвърждения за сключени сделки по брокерските поръчки; опис на осъществени продажби на акции и дневни извлечения към Централен депозитар; договори за заем между [фирма] и [фирма] и анекси към тях; платежни нареждания; дневник на счетоводна сметка 609/2-Други разходи за периода 01.01.2013 г. – 31.12.2013 г.; справка за отписани вземания от свързани лица; фактури от [фирма] и Актове образец №19 за извършени СМР; свидетелство за регистрация на ВПС №007072336/01.07.2015 г. Допълнително са представени справки за извършени ремонтни дейности, изразходвана вода и ел. енергия по фактури от [фирма] и [фирма]. Доказателствата са обсъдени и в ревизионния акт са изложени мотиви, с които възражението е преценено като неоснователно.Непосредствено след издаването на РД органите по приходите са предприели действия за установяване на контакт с доставчици-контрагенти на [фирма].

На основание чл. 12, ал. 1, т. 2 от Инструкция за взаимодействие между органите на НАП и органите на МВР, са изпратени искания за извършване на действия от други контролни органи (ИИДКО). От органите на МВР е изискано съдействие за издирване и осъществяване на връзка с управители на дружества, издали фактури на [фирма]. Изискани са доказателства за дейността на дружествата и представляващите ги и/или упълномощени от тях лица, информация за търговските и финансови взаимоотношения с [фирма], водена счетоводна отчетност.ИИДКО са изпратени до [фирма], ЕИК[ЕИК] с управител Н. С. П., [фирма], ЕИК[ЕИК] с управител П. С. Г., [фирма], ЕИК[ЕИК] с управител К. Г. И., [фирма], ЕИК[ЕИК] с управител С. Н. В., [фирма], ЕИК[ЕИК] с управител С. К. Т.. Посочените действия на ревизиращите органи опровергават твърденията на жалбоподателя за липса на достатъчна процесуална активност от страна на органа по приходите при установяване на пубилчните му задължения.

Ревизията приключва с Ревизионен акт (РА) №Р-22222515006377-091-001 от 23.06.2016 г., издаден от Л. К. К., на длъжност началник отдел при ТД на НАП С. – орган възложил ревизията, и Н. В. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. С РА са установени данъчни и осигурителни задължения в общ размер 385 531,95 лв. и са потвърдени надвнесени суми, както следва: 271,97 лв. ДДФЛ за м. 04.2012 г.; 10,10 лв. вноски ДОО за осигурители за м. 04.2013 г.; 5,80 лв. вноски ДОО за осигурители за м. 08.2013 г.; 1,51 лв. вноски за здравно осигуряване за м. 04.2013 г.; 2,14 лв. вноски за здравно осигуряване за м. 08.2013 г.; 57,23 лв. вноски за УПФ за м. 04.2011 г.; 2,73 лв. вноски за УПФ за м. 04.2013 г. В таблицата към РА, т.П. „Прихващам, надвнесените суми“, са прихванати за частично погасяване на задължението за ДДС за периода м. 12.2009 г. С решение № 2293/22.12.2016 г. е отменен Ревизионен акт №Р-22222515006377-091-001/23.06.2016 г., издаден от Л. К. К. – орган, възложил ревизията и Н. В. К. – ръководител на ревизията в оспорената част на установения резултат по ЗКПО за периода 2009 г. и е изменен в останалата част по ЗКПО както следва: - за 2010 г. установената данъчна загуба в размер на 150 595,94 лв., е определена на данъчна загуба в размер на 511 217,94 лв.;

- за 2011 г. установения корпоративен данък в размер на 57 134,78 лв., е определен на корпоративен данък в размер на 26 337,73 лв., ведно със съответната лихва за забава;
- за 2012 г. установения корпоративен данък в размер на 36 553,69 лв., е определен на корпоративен данък в размер на 31 368,80 лв.;
- за 2013 г. установената данъчна загуба в размер на 610 368,47 лв., е определена на данъчна загуба в размер на 771 618,51 лв.
- за 2014 г. установената данъчна загуба в размер на 208 606,69 лв., е определена на данъчна загуба в размер на 424 606,69 лв.

При проверка относно допустимостта на жалбата, Директора на дирекция „ОДОП“ е установил, че не са налице корекции на декларираните от дружеството задължения: по ЗКПО – данък върху представителните разходи, данък върху социалните разходи, данък за разходите за превозни средства за 2009 г., 2010 г., 2011 г., 2012 г., 2013 г. и 2014 г.; по Закона за данъка върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) – данък върху доходите от 1(2013 г., 2014 г., от м. 01.2015 г. до м. 06.2015 г.; по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) – ДДС за данъчните периоди: м. 01.2010 г., м. 02.2010 г., м. 09.2010 г., м. 01.2011 г., м. 02.2011 г., м. 03.2011 г., м. 04.2011 г., м. 06.2011 г., м. 07.2011 г., м. 12.2011 г., м. 03.2012 г., м. 04.2012 г., м. 05.2012 г., м. 06.2012 г., от м. 01.2013 г., м. 02.2013 г., м. 04.2013 г., м. 05.2013 г., м. 11.2013 г., м. 12.2013 г., м. 01.2014 г., от м. 04.2014 г. до м. 09.2014 г., м. 11.2014 г., м. 12.2014 г., от м. 01.2015 г. до м. 05.2015 г.; по Кодекса за социално осигуряване (КСО) – вноски за ДОО за осигурители за периодите: от м. 02.2013 г. до м. 08.2013 г., м. 01.2014 г., м. 02.2014 г., м. 05.2014 г., м. 06.2014 г., от м. 07.2014 г. до м. 12.2014 г., от м. 01.2015 г. до м. 03.2015 г., м. 05.2015 г. и м. 06.2015 г.; вноски за Универсален пенсионен фонд (УПФ) за периодите: м. 12.2009 г., от м. 01.2010 г. до м. 12.2010 г., от м. 01.2011 г. до м. 07.2011 г., от м. 09.2011 г. до м. 12.2011 г., от м. 01.2012 г. до м. 06.2012 г., м. 11.2012 г., м. 12.2012 г., м. 01.2013 г., м. 02.2013 г., от м. 04.2013 г. до м. 12.2013 г., от м. 01.2014 г. до м. 12.2014 г., от м. 01.2015 г. до м. 06.2015 г.; вноски за Професионален пенсионен фонд (ППФ) за периодите: м. 12.2009 г., от м. 01.2010 г. до м. 12.2010 г., от м. 01.2011 г. до м. 12.2011 г., от м. 01.2012 г. до

м. 12.2012 г., от м. 01.2013 г. до м. 12.2013 г., от м. 01.2014 г. до м. 12.2014 г., от м. 01.2015 г. до м. 06.2015 г.; по Закона за здравно осигуряване (ЗЗО) – вноски за здравно осигуряване за осигурители за периодите: м. 02.2013 г., м. 03.2013 г., от м. 05.2013 г., до м. 08.2013 г., м. 01.2014 г., м. 02.2014 г. от м. 05.2014 г., до м. 12.2014 г., от м. 01.2015 г. до м. 06.2015 г. и прекратил производството в тази му част ,като недопустимо.

Жалбоподателят [фирма] е акционерно дружество, вписано в търговския регистър на Софийски окръжен съд по ф.д. №15537/2006 г. ,като за ревизирия период от 01.01.2009 г. до 30.06.2015 г. дейността на дружеството е производство и продажба на ел. двигатели, редуктори, мотор-редуктори, телфери, кранове, резервни части и детайли за ел. двигатели, ремонт на ел. двигатели, помпи и други, хотелиерска и ресторантьорска дейност.

За установяване на дължимия данък добавена стойност за ревизирия период са извършени насрещни проверки на доставчиците по издадените фактури на [фирма] : [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма]. Не са установени безспорни писмени доказателства, че са извършени реални доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, а отчетените за тези доставки счетоводни разходи по сметка 602 „Разходи за външни услуги“, не са документално обосновани по смисъла на чл. 10, ал. 1 и ал. 4 от ЗКПО.

По аргумент ,че наличието на реална доставка е условие, определящо възникването на данъчно събитие като предпоставка за изискуемост на ДДС /дължимост на ДДС/, съответно и на право на приспадане на данъка като данъчен кредит за получателя, органа по приходите е начислил допълнително ДДС ,тъй като не признал привилегията за жалбоподателя да ползва данъчен кредит по тези доставки.

Правилен е извода ,че формалните предпоставки, свързани с документиране на доставки с издаване на фактури и с отразяването им в справките-декларации и отчетните регистри по ЗДДС, не са достатъчни да обосноват правото на данъчен кредит.

Фактурата е първичен счетоводен и данъчен документ, с който страната-получател или доставчик доказва за себе си изгодни факти и обстоятелства. Първичният счетоводен документ се ползва се с доказателствена сила, само когато обективира по безспорен начин събраните при ревизията доказателства за доставката, а в конкретния случай, такива не са налице. Едновременно с това, счетоводни разходи се признават за данъчни цели, когато са документално обосновани чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция. Приема се, че първичен счетоводен документ отразява вярно стопанската операция, когато документът съдържа изискуемата информация по ЗСч и същият удостоверява по безспорен начин страните по доставката - доставчик и получател. Първичният счетоводен документ отразява вярно стопанската операция, когато и двете страни по доставката разполагат с доказателства, с които могат да докажат прехвърлянето на собствеността върху стоката и/или извършването на услугата. В случая, за удостоверяване реалността на доставките с право на приспадане на данъчен кредит при ревизията са представени счетоводни доказателства само от страна на ревизираното дружество в качеството му на получател по доставките. Преките доставчици не са представили изисканите от тях доказателства за фактурираните доставки на [фирма]. С оглед на това, органът по приходите основателно е приело,

че с представените от ревизираното лице документи не са доказани реално осъществени облагаеми доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС.

Независимо, че процесните фактури са включени в дневник продажби и в СД за съответните периоди, а дружеството е разчело ДДС за този период, което се потвърждава от заключението и на вещото лице по изслушаната в съд. заседание от 05.04.2018г /стр.804 от делото / експертиза, релевантен факт за установяване на правото на данъчен кредит е реалното извършване на услугите и то от лицата посочени като доставчик и получател по издадените фактури за тези услуги. Редовното отчитане на фактурата и извода на вещото лице за редовно водено счетоводство на ДЗЛ не са достатъчни за установяването на спорните понастоящем обстоятелства, тъй като счетоводните записвания са взети само въз основа на самите фактури, които обаче са документално необосновани. Надлежното упражняване на правото на данъчен кредит предполага наличието на извършена услуга, като е съществено да се определи коя и кога е извършена услугата, за която е издадена фактура, което не беше установено от жалбоподателя в настоящия процес.

Тук следва се отбележи, че правото на данъчен кредит е благоприятен за жалбоподателя факт, поради което последния следва да установи основанията, на които го претендира. Органа по приходите няма задължението и възможността да доказва, че ДЗЛ не дължи конкретен данък. Служебното начало като принцип в дан. процес се свежда до служебно изясняване на всички факти и обстоятелства във връзка с определяне на данъка, но въз основа на представените в ревизионното производство доказателства от претендиращият право на ДК. Горното е направено от ревизиращите, поради което възражението за незаконосъобразно определяне на публични задължения единствено поради това, че доставчиците не са открити на адресите и, че същите не са доказали материална, кадрова и техническа обезпеченост е неоснователно.

В контекста на това решаващият орган правилно е приел, че с процесните фактури, по които [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит и са отчетени разходи за дейността, не е удостоверена по безспорен начин страната - доставчик по смисъла на чл. 11, ал. 1 от ЗДДС. Обосновани са изводите на ревизиращия орган, че с представените от [фирма] документи за доставки по издадените фактури от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], на ревизираното лице не са предоставени услуги от посочените във фактурите лица, а отчетените за част от тези доставки счетоводни разходи за услуги - не са документално обосновани с първичен счетоводен документ, отразяващ стопанската операция.

По естеството си, строително - монтажните работи представляват доставки с комплексен характер, включващи строителни материали и влагането им, чрез престиран труд в изграждането на даден обект, поради което при преценката за това дали доставката на услуга е реално извършена, следва да се установи дали ли е резултат от услугата т.е дали възложената работа/дейност-като съвкупност от фактически действия и последици от тях, действително е извършена, досежно установяване на правото на данъчен кредит – дали възложената работа е извършена от лицето издало фактурата. В тази връзка по делото е работила и съдебно техническа експертиза стр.849 и сл. от делото, чието заключение съдът съобразява дотолкова доколкото установява резултат от доставките на СМР, но не и от кого са извършени

същите т.е дали са извършени от доставчиците издали процесните фактури. Наред с това от заключението по СТЕ се установява несъответствия ,непълноти и грешки в строителните документи издавани от жалбоподателя ,за да се проследи по безспорен начин влягането на материали и извършването на дейностите по конкретните обекти. В случая изпълнението на отделните доставки „СМР“ предполага изпълнителят им да е имал на разположение необходимата кадрова, материална и техническа обезпеченост,поради това следва да се отчете констатацията на органа по приходите , че цитираните по-горе дружества като доставчици не притежават материална, кадрова и техническа обезпеченост за изпълнение на доставките, които са фактурирали на [фирма]. Доколкото в случая не е доказана не само ресурсната обезпеченост на доставчиците, но и самото изпълнение на услугите, постигнатият резултат и използването му за последващата икономическа дейност, ревизиращият орган правилно е приел, че реалното осъществяване на спорните доставки не е доказано и поради това с РА за тези доставки законосъобразно не е признато право на приспадане на данъчен кредит.

По доставките от [фирма], [фирма], [фирма], не са представени приемо-предавателни протоколи за предадени/и приети услуги, липсват доказателства какви количества са предадени, къде е мястото на доставките, къде е извършена подмяната на оборудването, от кои лица е извършено и за чия сметка). Служебната проверка в базата данни на НАП доказва, че дружествата не притежават материална, кадрова и техническа обезпеченост, с която да изпълнят доставките.

Във връзка с доставките по фактурите от [фирма], [фирма] и [фирма], при ревизията не са установени и няма доказателства, че тези дружествата притежават материална, кадрова и техническа обезпеченост за изпълнение на доставките към [фирма].

За доставките по издадените три фактури от [фирма] с предмет „подмяна на водопровод, демонтаж и монтаж на вентилационна техника, СМР по договор“, не са представени документи, които да удостоверят лицата, които са извършили видовете строително-ремонтни работи. Съгласно счетоводните регистри на [фирма], на доставчика е заплатено в брой. Представените РКО са издадени на дати, различни дати от датите на фактурите, а освен това в тях липсват данни за лице, получило сумите. При насрещната проверка [фирма] не е открито на адреса за кореспонденция. ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, но изисканите документи не са представени. Служебната проверка в базата данни на НАП доказва, че [фирма] не е подавало уведомления по реда на чл. 62 от КТ за назначавани лица по трудови договори, не е подавало информация по чл. 57 и чл. 73 от ЗДДФЛ, няма данни за притежавани активи.

За доставките по фактурите от [фирма], от представените протоколи за СМР, не може да се установи на кой обект/и на кой адрес са извършени

строителни и ремонтни дейности. В договора от 06.01.2014 г. сключен между [фирма] и [фирма] не е посочен обект, на който ще се извършват СМР. От представените протоколи за СМР не може да се установи на кой обект/и, на кой адрес са извършени строителни и ремонтни дейности. Няма доказателства за лица, извършили СМР, няма счетоводни документи за вложени материали за СМР и за извършени разходи от [фирма].

Същите констатации и изводи са относими и по отношение на издадените две фактури от [фирма] с предмет „СМР по договор“.

За доставките по фактурите от [фирма] с предмет „рекламни материали-билборд“ и от [фирма] с предмет „изработка на календари и сувенири“, при насрещните проверки дружествата не са открити на адресите за кореспонденция. ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК. Дружествата не са представили доказателства. Представените от ревизираното лице документи за доставките [фирма] и от [фирма] са анализирани и са направени обосновани изводи, че с тях не са доказани реално извършени доставки на услуги. При насрещните проверки, по време на ревизията, както и в хода на производството по оспорване на ревизионния акт не са представени годни писмени доказателства за фактическото изпълнение на процесните рекламни материали от издателите на фактурите, както и възможността на тези дружества да ги извършат. Не са представени и няма доказателства с кои лица е договаряна изработката, количествата и цената на рекламни материали-билборд, календари, сувенири. Не са представени и няма приемо - предавателни протоколи за изработени и предадени рекламни материали на [фирма]. Няма доказателства каква дейност е рекламирана. Няма доказателства кои са лицата изработили рекламните материали, от кого, с каква техника е създаден рекламният продукт, на какъв носител е материализиран и как е разпространен, за какво е предназначен и използван. Не са представени доказателства за превъзлагане на изработката на рекламни материали на подизпълнители.

Предвид недоказаната техническа и кадрова обезпеченост на доставчиците, не са налице и косвени доказателства, индикиращи изпълнението на услугата от подизпълнители.

Фактурираната доставка от [фирма] с предмет „интернет- реклама“, не е доказана като реално извършена услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. Доставчикът не е открит на адреса за кореспонденция и не е представил доказателства за доставката. Ревизираното лице е представило копия от издадената фактура, фискален бон, РКО №17017/ 31.03.2014 г., Договор от 04.03.2014 г. и протокол за извършена рекламна кампания за периода

от 01.03.2014 г. до 31.03.2014 г. Във връзка с представените документи е установено, че сумата 12 000,00 лв., е осчетоводена като авансово плащане на 06.03.2014 г. по сметка 402 „Доставчици по аванси“, но във фактурата не е записано, че основанието за издаването ѝ е получен аванс от [фирма] за интернет-реклама. В договора от 04.03.2014 г. между [фирма] и [фирма] не е договаряно авансово плащане за доставка на интернет-реклама. Представеният РКО №17017/31.03.2014 г. е вторичен счетоводен документ и сам по себе си не е достатъчно доказателство, за това че сумата от 12 000,00 лв., е платена реално за извършена доставка на „интернет-реклама“.

За фактурираните услуги от [фирма] с предмет „публикуване на рекламни банери“, [фирма] е представило копия на фактурите, фискални бонове за плащане в брой, Договори от 29.04.2014 г. и от 29.05.2014 г., медиен план, дневник на сметка 401/1 „Доставчици“, РКО №17594/10.07.2014 г. за плащане по фактура №10..073/16.05.2014 г. и РКО №17821/21.08.2014 г. за плащане по фактура №10..0213/27.06.2014 г. Представените доказателства са обсъдени и са направени изводи, че доставките не са доказани като реално извършени услуги, а отчетените от [фирма] счетоводни разходи по фактурите, не са документално обосновани.

Изводите на органите по приходи не се опровергават от заключението на ССЕ. Както вече беше посочено по-горе, наличието на счетоводно отразяване не е равнозначно на реално изпълнени доставки. Константно в съдебната практика се приема, че наличието на издадени фактури не удовлетворява изискването за пълно доказване наличието на реална доставка. Освен редовно водено счетоводство и създадените счетоводни документи (които като частни документи нямат обвързваща съда доказателствена сила), трябва от съвкупната преценка на целия събран по делото доказателствен материал да следва категоричен и несъмнен извод за реалност на доставките, какъвто предвид гореизложеното не може да бъде направен.

На следващо място не е установено по категоричен начин и от вещото лице плащане по фактурите / вкл. и по тези издадени от процесните доставчици .Независимо от наличието или не на плащане по фактурите , това обстоятелство не е предпоставка за правото на данъчен кредит, а се следва от икономическата логика на търговския оборот ,поради което само по себе си размяната на престации не определя необходимостта от приспадане на ДК.Правото на приспадане на данъчен кредит е субективно публично право на данъчно-задълженото лице, обусловено от кумулативното осъществяване на материалноправните предпоставки на

регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав, който наред с притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 ЗДДС изисква и установяването на реално получаване на стоките или услугите по облагаемата доставка. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да е налице фактически извършена стопанска операция какъвто е настоящия случай съдът намира, че не са налице основания за приспадане на данъчен кредит, предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, във връзка с чл. 9, ал. 1 ЗДДС.

Съгласно разпоредбата на чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по ЗДДС, за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Според ал. 2 от същата разпоредба, правото на данъчен кредит възниква, когато подлежащия на приспадане данък стане изискуем. Съгласно чл.25, ал. 2 от ЗДДС, данъкът става изискуем и за задълженото лице възниква задължение да го начисли на датата на възникване на данъчното събитие, а именно на датата, на която услугата е извършена. В приложените към фактурите, приемно предавателни протоколи няма описани конкретни действия, извършени от доставчиците на услугите, които да се съотнесат към предмета на фактурите, а неустановените престации не подлежат на облагане с косвен данък. Характерът на престацията определя възможността тя да бъде квалифицираната като облагаема доставка, за която се следва ДДС, респ. се следва приспадането му при наличните предпоставки. Именно конкретният характер на престациите не е установен надлежно от съдържанието на фактурите, нито е установим от други първични счетоводни документи, а още по – малко това е установимо с търговската кореспонденция между възложителя и изпълнителя по процесните договори за услуги, каквато кореспонденция реално липсва. Приспадането на вписаното във фактурите ДДС ползва жалбоподателя, поради което в негова тежест е да установи, че отговаря на изискванията на закона за пораждане и ползване на това право.

В контекста на процесния случай, съдът намира за уместно да се позове на решение на СЕС по дело С - 271/12. Всъщност не всеки дължим ДДС е и приспадаем, както и не всеки отказ за приспадане на ДДС, който е дължим от доставчика, е израз на нарушаване на принципа на неутралността на косвения данък. Извън случаите, когато ДДС не е приспадаем само поради вписването си във фактура (вж. решение на СЕО по дело С-342/87), следва да се посочи, че дори и дължимия поради наличие на облагаема доставка ДДС не подлежи на безусловно приспадане. В посоченото решение СЕС изрично е аргументирал, че

правото на приспадане може да се откаже на данъчнозадължените лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение на последните след приемането на решението за отказ, е предоставена информация с цел доказване на действителното им извършване, естеството и стойността им. Всъщност от прочита на т. 27 - 36 от това решение се следва аргумента, че изначалната непълнота на фактурата (чиито параметри в настоящият случай са изчерпателно посочени в Директивата и ЗДДС), препятства приспадането на ДДС, тъй като пълнотата им обуславя необходимото за правилното събиране на ДДС и за целите на контрола, като липсата и преодолява действителното извършване на сделките, при положение, че доставчикът не е извършил своевременна корекция на своите данъчните документи (в този смисъл т. 43 от решение по дело С-368/09). При това от тълкуването на т. 38 - 44 от първото решение следва, че отказът да се приспадне ДДС в ситуация като процесната, не противоречи на неутралността на ДДС, тъй като общата система на ДДС не подчинява изискуемостта на косвения данък на упражняването на приспадането му, дори когато действителното осъществяване на сделките води до правомерност на плащането на ДДС от платеща му.

По изложените съображения не се установиха в процеса основни предпоставки на правото на данъчния кредит по процесните фактури - по чл.68 и чл.69, във вр. с чл.9 във връзка с чл.25, ал.2 от ЗДДС – начисляване на данък при настъпило данъчно събитие от регистрирано лице, който да може да се приспадне от жалбоподателя въз основа на притежаване на фактури ,отговарящи на изискванията на чл.114 от ЗДДС,което обуславя правилност и законосъобразност на Ревизионен акт № Р-22222515006377-091-001/23.06.2016 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП С. ,в частта потвърдена с Решение № 2293/22.12.2016г на Директор на Дирекция „ОДОП“ С. досежно установения ДДС за периода м.12.2009 г., от м.03.2010 г. до м.08.2010 г., м.11.2010 г., м.12.2010 г., м.05.2011 г., от м.08.2011 г. до м.11.2011 г., м.01.2012 г., м.02.2012 г., от м.07.2012 г. до м.12.2012 г., м.03.2013 г., от м.06.2013 г. до м.10.2013 г. , м.02.2014 г., м.03.2014 г., м.10.2014 г. и м.06.2015 г. в размер на 168 854,29 лв -данък и 88 786,75 лв.-лихви.

Гореизложените аргументи /в частта на облагането по ЗДДС/ , доказващи изводите на органа по приходите, че доставките не са реално извършени услуги, обуславят извода ,че отчетените счетоводни разходи по тези доставки не са документално обосновани по смисъла на чл. 10, ал. 1 и ал. 4 от ЗКПО и не следва да се признават за данъчни цели. В тази връзка правилно е определен дължимия корпоративен данък .

Действащият Закон за счетоводството /ЗСч/ (в сила до 31.12.2015 г.) задължава предприятията да отразяват сделките и събитията при спазване на основното изискване за документална обосновааност на стопанските операции. Основното правило предприятията да осъществяват текущото счетоводно отчитане на основата на документалната обосновааност на стопанските операции и факти при спазване на изискванията за съставянето на документите по този закон, е съхранено и в чл. 3, ал. 3 на новия ЗСч (ДВ.бр.95/2015 г., в сила от 01.01.2016 г.)

Съгласно чл. 26, т. 2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. За данъчни цели разпоредбата пряко е обвързана с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО. За конкретния спор това означава, че за записаните стопански операции по представените счетоводни регистри на [фирма], са документално необосновани. Осчетоводените от ревизираното дружество счетоводни разходи за дейността следва да се считат документално необосновани, след като на ревизиращия орган не са представени първични счетоводни документи, отразяващи вярно записаните стопански операции.

Както е посочено по-горе доставките на услуги представляват определени дейности, които имат стойност и реалното им осъществяване може да бъде доказвано със счетоводни и търговски документи - счетоводни документи за използвани и вложени материали, доказателства за вложен и заплатен труд, документи за използвани активи, търговски документи - поръчки, договори, задания, оферти за материали, дизайн, приемо - предавателни протоколи, констативни протоколи и други. Такива доказателства не са ангажирани нито от ревизираното лице, нито от неговите доставчици. В случая няма доказателства, относими както към предмета на спорните доставки, така и към тяхното изпълнение - от кои лица, въз основа на кои договори (трудови или граждански и с какви технически средства за изпълнени рекламни услуги/интернет-реклама).Предвид това правилно е прието от органа по приходите ,че липсват първични счетоводни документи обуславящи реалност на фактурираните доставки за ревизирания период от 2010г-2014г,а от там липсва и документална обосновааност на включените в отчетите на жалбоподателя разходи във връзка с тези доставки.Изменението на РА реализирано от органа по чл.152 от ДОПК отчита като правилно отписването като несъбираеми вземания от 2010 г. в увеличение със сумата от 343 031,14 лв. от [фирма] във връзка с продажба на акции на [фирма] , поради настъпило обстоятелство е настъпило обстоятелството по чл. 37, т. 1 от ЗКПО и отписва сумата като

несъбираема. В разпоредбите на чл. 37, т. 1 от ЗКПО /в редакцията за 2009 г. и 2010 г./, е регламентирано, че непризнатите за данъчни цели приходи и разходи от последващи оценки и от отписване на вземания по реда на чл. 34 се признават за данъчни цели в годината, в която настъпо изтичане на давностния срок за вземането, но не повече от 5 години от момента, в който вземането е станало изискуемо;

За 2010 г. не са признати разходи в размер на 17 070,03 лв., представляваща непризнатите разходи за отписани вземания за лихви по договори за предоставени заеми на [фирма] и на [фирма], с аргумента, че с представените от ревизираното лице доказателства не е доказано изтичането на 5-години от възникването на вземанията и основанийето за отписване на сумата по чл. 37, т. 1 от ЗКПО.

Неоснователно такова увеличение е извършено и за 2012 г. с отписаните вземания в размер на 50 598,00 лв. по предоставените заеми на [фирма]; за 2013 г. с отписаните вземания в размер на 160 000,00 лв. по предоставените заеми на [фирма] и [фирма]; за 2014 г. с отписаните вземания в размер на 216 000,00 лв. по предоставените заеми на [фирма] и [фирма].

С оглед третирането на отписаните вземания като несъбираеми вземания за лихви по договорите за предоставените заеми на [фирма], ревизиращият орган се е аргументирал, че дългосрочните заеми и лихвите по тях са договорени между свързани лица. Сключените договори за заем се осъществяват в условия на финансови взаимоотношения между свързани лица по смисъла на §1, т.3, буква „е“ от ДОПК, отличаващи се от условията между несвързани лица, които оказват влияние върху размера на данъчния финансов резултат.

С оглед действащото данъчно законодателство неправилно е прието, че отписаните суми като несъбираеми вземания, следва да се третират и като „скрито разпределение на печалбата“ съгласно определението в §1, т. 5 от ДР на ЗКПО.

Неоснователно е увеличението на финансовия резултат за 2010 г., 2011 г., 2012 г. и 2013 г. на основание чл. 54, ал. 1 във връзка с чл. 58, ал. 1 от ЗКПО и чл. 26, ал. 2, във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, непризнати данъчни амортизации за актив Струг 16Б16Т1С1, включен в ДАП. Основателно е възражението на жалбоподателя, че стругът е заведен като актив преди 2009 г. Поради това доставката от [фирма], представляваща ремонт на струга, правилно не е намерила отражение по с-ка 613 „Разходи за придобиване на ДМА“ на [фирма].

В конкретния случай, относно приложението на ЗКПО и в частност на разпоредбата на чл. 26, ал. 2, т. 4 от ЗКПО от значение е дали ДМА е

наличен и правилно ли е осчетоводен от ревизираното лице, а осчетоводяването от неговият съконтрагент не е обвързано с признаването на разходите за амортизация на ДМА на ревизирания данъчен субект. Нормата на чл. 58, ал. 1 от ЗКПО определя кога един актив подлежи на амортизация, а не въвежда правила за корекция от страна на приходната администрация.

Изложеното обуславя правилност и законосъобразност на оспорения РА и в частта на установения корпоративен данък за периода 2010г-2014г и направените корекции на финансовия резултат по години в решението на директора на дирекция „ОДОП“ .

Следователно РА № Р-22222515006377-091-001/23.06.2016 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП С. , в частта потвърдена с Решение № 2293/22.12.2016г на Директор на Дирекция „ОДОП“ С., а именно в частта на установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди м.12.2009 г., от м.03.2010 г. до м.08.2010 г., м.11.2010 г., м.12.2010 г., м.05.2011 г., от м.08.2011 г. до м.11.2011 г., м.01.2012 г., м.02.2012 г., от м.07.2012 г. до м.12.2012 г., м.03.2013 г., от м.06.2013 г. до м.10.2013 г. , м.02.2014 г., м.03.2014 г., м.10.2014 г. и м.06.2015 г. в размер на 168 854,29 лв -данък и 88 786,75 лв.-лихви и в изменената част :

- за 2010 г. установената данъчна загуба в размер на 150 595,94 лв., е определена на данъчна загуба в размер на 511 217,94 лв.;
- за 2011 г. установения корпоративен данък в размер на 57 134,78 лв., е определен на корпоративен данък в размер на 26 337,73 лв., ведно със съответната лихва за забава;
- за 2012 г. установения корпоративен данък в размер на 36 553,69 лв., е определен на корпоративен данък в размер на 31 368,80 лв.;
- за 2013 г. установената данъчна загуба в размер на 610 368,47 лв., е определена на данъчна загуба в размер на 771 618,51 лв.
- за 2014 г. установената данъчна загуба в размер на 208 606,69 лв., е определена на данъчна загуба в размер на 424 606,69 лв. като правилен и законосъобразен следва да се потвърди.

При този изход от процеса жалбоподателя ще следва да заплати на ответника сумата 6682лв съобразно материалния интерес по Наредба № 1 / 2004г за минималния размер на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ оспорването на [фирма], ЕИК[ЕИК],
с адрес за кореспонденция [населено място], [улица],

ет.4,представлявано от Е. Д. Н. срещу Ревизионен акт №Р-22222515006377-091-001/23.06.2016 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП С. ,в частта потвърдена с Решение № 2293/22.12.2016г на Директор на Дирекция „ОДОП“ С. като неоснователно и недоказано.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], ет.4,представлявано от Е. Д. Н. да заплати на Дирекция „ОДОП“ С. сумата 6682лв-юрисконсулско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване пред ВАС в 14 дневен срок отсъобщението на страните.

СЪДИЯ: