

РЕШЕНИЕ

№ 2178

гр. София, 01.04.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав, в публично заседание на 24.03.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Проданова

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **132** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 - 161 от Данъчно –осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба от „Т. 500” Е., ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р-22221020004706-091-001/30.03.2021 г., издаден от С. Т. К. - орган, възложил ревизията и Д. С. С. - ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 1732/12.11.2021 г. на Директора на Дирекция ОДОП – С..

Жалбоподателят твърди, че оспореният РА е незаконосъобразен, тъй като становището на органите по приходите за фиктивноост на спорните доставките е необосновано и неподкрепено от събраните доказателства. Сочи се, че са налице достатъчно писмени доказателства, които дават яснота, относно вида на договорените услуги – договори, приемо–предавателни протоколи, фактури, доказателства за плащане и счетоводни регистри. Липсата на материална и техническа обезпеченост, според жалбоподателя са ирелевантни за реалността на доставките на услуги.

В съдебно заседание, жалбоподателят не се представлява. При депозиране на жалбата претендира разноски.

Ответникът – Директора на Дирекция ОДОП - С. към ЦУ на НАП, чрез процесуалният си представител юрисконсулт Г. оспорва жалбата, намира, че в съдебното производство не са представени такива доказателства, въз основа на които да бъде приета различна фактическа обстановка, напротив събраните доказателства изцяло подкрепят изводите на ревизиращия орган. Моли съда да отхвърли жалбата като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен Съд С. - град, I отделение, 21 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразените становища на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа и правна страна, следното:

По допустимостта на жалбата:

Оспореният ревизионен акт е връчен електронно на 25.5.2021 г. Жалбата до директора на ДОДОП - С. при ЦУ на НАП е подадена на 10.06.2021 г. /вх. № 53-06-4496/07.06.2021 г. по описа на ТД – НАП С./. В срока по чл.155, ал.1 от ДОПК административния орган не се е произнесъл с решение, поради което на основание чл.155, ал.4 от ДОПК, РА е мълчаливо потвърден от директора на дирекция ОДОП С.. Жалба, вх. № 53-04-968 е адресирана до АССГ е подадена на 29.11.2021 г., т. е. в законния 14 - дневен срок.

Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна - участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване, а жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221020004706-020-001/4.8.2020 г., връчена на 6.8.2020 г., изменена със Заповед за изменение па ЗВР /ЗИЗВР/ № Р-22221020004706-020-002/5.11.2020 г. и ЗИЗВР № Р-22221020004706-020-003/30.11.2020 г. и ЗИЗВР № Р-2222 [ЕГН]-020-004/4.1.2021 г., издадени от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии" в дирекция „Контрол" при ТД на НАП С. /упълномощена със Заповед № РД-01-128/18.2.2020 г. на директора на ТД на НАП С./ е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне задължения по ЗДДС за данъчните периоди от 1.4.2019 г. до 31.12.2019 г. и по ЗКПО за данъчния период от 1.1.2019 г. до 31.12.2019 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221020004706-092-001/20.1.2021 г. подаденото възражението, вх. № 53-00-305#1/4. 3.2021 г. по регистъра на ТД на НАП - С. е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-22221020004706-091-001/30.3.2021 г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии" в дирекция „Контрол" при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и Д. С. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С., ръководител на ревизията. РА е връчен на 25.5.2021 г.

С цел установяване на факти и обстоятелства и събиране на доказателства от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното дружество са предприети процесуални действия, подробно описани в констативната част на ревизионния доклад, който по силата на чл. 120, ал.2 от ДОПК е неразделна част от ревизионния акт.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган в съответствие с изискванията на чл. 119, ал.2 и чл. 118, ал.2 от ДОПК и приетите по делото Заповед № РД-01-128/18.2.2020 г. на Директора на ТД НАП - С., с която са определени служителите, които да изпълняват функции на компетентен орган по чл. 112, ал.2, т. 1 и чл.119, ал. 2 от ДОПК,

Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които съществено са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице в хода на ревизионното производство, актът е съобразен със закона, издаден е в съответната форма и съдържа необходимите реквизити. Ревизиращият екип е изследвал всички

факти и обстоятелства, които са от значение за доказаване на реалността на предоставената услуга, както и обективната възможност на доставчика да я извърши. Подробно са анализирани всички представени от жалбоподателя писмени доказателства, включително, такъв анализ е извършен и от решаващия орган.

РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл. 117, ал.1 и ал.2 ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на дружеството по електронен път. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде възражение срещу РД.

РА отговаря на изискванията за съдържание по чл. 120, ал.1 от ДОПК предвид препращането към мотивите на РД изцяло. РД и РА са издадени от компетентни органи, такива на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл. 16, ал.1, т.1 от Закона за електронния документ и електронния подпис (наименованието на закона, актуално към датата на издаване на РА), по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство спрямо жалбоподателя. ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис.

С РА е установен корпоративен данък /КД/ за внасяне в размер на 115 969,55 лв. и лихви за забава в размер на 8 790,80 лв., при деклариран и внесен от дружеството КД в размер на 210,00 лв. и лихви в размер на 11,67 лв.

Установен е данък върху добавената стойност за внасяне /ДДС/ в размер на 7 560,00 лв. и лихви за забава в размер на 918,97 лв., при Деклариран и внесен от дружество то ДДС в размер на 60.00 лв. и лихви в размер на 0,15 лв.

[фирма] е извършвало търговия с индустриални стоки и полимери на вътрешния пазар. Дружеството не притежава недвижими имоти и моторни превозни средства /МПС/. За периода, попадащ в обхвата на ревизията не е подавало уведомления по чл. 62 от Кодекса на труда /КТ/.

През данъчните периоди от 1.10.2019 г. до 31.11.2019 г. дружеството с декларираше получени и изпълнени доставки по чл. 163а от ЗДДС на стоки, посочени в Приложение № 2 към ЗДДС отпадъчна пластмаса с получатели/изпълнители [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. В нарушение разпоредбата на чл. 117, ал. 1, т. 4 от ЗДДС лицето не е съставило протоколи по чл. 117 от ЗДДС, които да отрази в дневниците за покупки и продажби. Вместо това [фирма] е включило издадените фактури в дневниците за продажби и покупки за съответните данъчни периоди, като върху данъчната основа е начислило ДДС в размер на 20%. Във фактурите, които е издало ревизираното дружество е посочило като основание за неначисляванс на данък разпоредбата на чл. 163а, ал. 2 от ЗДДС. Посочено е, че закупената от [фирма] пластмаса на [фирма] и обратно.

С Решение № 1732/12.11.2021 г. на директора на Дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП – С., издадено в срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК, РА е отменен в частта на установени резултати за корпоративен данък по ЗКПО за данъчен период 2019 г. и по ЗДДС за

данъчните периоди от 1.10.2019 г. до 31.11.2019 г. Предмет на оспорване в настоящото производство са:

- установените задължения по ЗДДС за данъчен период месец 12.2019 г. в резултат на непризнато право на данъчен кредит в размер на 7 500,00 лв. с предмет на доставки „услуги по договор”, документирани с фактура № 292/30.12.2019 г., издадена на [фирма], ведно с лихви за просрочие в размер на 918,82 лв.

- преобразувания на основание чл. 26 т.2 във връзка с чл. 10 от ЗКПО деклариран счетоводен финансов резултат /С./ за месец 12.2019 г. със сумата от 37 500,00 лв., представляваща отчетен разход по фактура № 292/30.12.2019 г., издадена от [фирма], осчетоводена по дебита на сметка „Разходи за външни услуги”, ведно с лихви за просрочие.

Договорът е с предмет „Извършване на посреднически услуги при покупко-продажба на отпадъци от ПВЦ, полиетилен с висока и ниска плътност, ЛДЕПЕ, полистирол, ПЕТ, регранулати и други пластмасови отпадъци, маркетингови проучвания и анализи на пазара за отпадъци, разширяване на търговската и клиентска мрежа на възложителя, намиране на нови клиенти, нови доставчици и оказване на методическа помощ”. С приемо-предавателен протокол от 30.12.2019 г. възложителят е приел изцяло и без забележки възложената работа. Посочено е, че възложителят е получил информацията устно и в писмен вид.

Предвид липсата на писмени доказателства, удостоверяващи предаването на информация и документи, материализиращи резултатите от извършено маркетингово проучване на пазара, както и доказателства за привличането на нови клиенти/доставчици или за посредничество при покупко-продажба на пластмасови отпадъци, органите по приходите са приели, че фактурираната услуга не е изпълнена реално.

На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактура № 292/30.12.2019 г., издадена от [фирма].

Извършените процесуални действия и събраните в хода на производството доказателства са подробно описани в РД и РА и не следва да бъдат преповтаряни в настоящото решение.

В частта на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит:

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС /в сила от 01.01.2007 г./, данъчен кредит 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. По своята същност правото на приспадане на данъчен кредит се упражнява при наличието на сложен фактически състав, правните последици, по който могат да възникнат, само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Първият и основен елемент на този състав е наличието на доставка. Законът не свързва правото на данъчен кредит единствено с издаването на фактури, а поставя изискването да са налице реално осъществени доставки. В тази връзка следва да се посочи, че Тълкувателно решение № 5/14.07.2004 г. на ВАС указва, че достоверността на първичния счетоводен документ /фактурата/, следва да бъде преценявана с оглед на всички останали документи, които са представени и които касаят предмета на доставката по нея.

В конкретния случай, са събрани редица доказателства, част от които са описани по-горе, преценката на които не позволява да бъде формиран категоричен извод за

действителното реализиране на доставките по спорната фактура, издадена от [фирма].

Реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който при осъществяването си остава следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. В този смисъл е и постановената съдебна практика на ВАС.

Представените доказателства представляват частни свидетелстващи документи, с които издателят свидетелства за съществуването или не на определени факти, които по смисъла на ГПК имат материална доказателствена сила. Частният свидетелстващ документ се ползва с доказателствена сила само, когато удостоверява неизгодни за страната, която го предоставя факти. В този смисъл, доказателствената сила на представените писмени документи следва да се преценява с оглед на всички останали събрани доказателства. Преценката на частния писмен документ следва да се основава на разпоредбите на чл. 180 и чл. 181 от ГПК. Съгласно разпоредбата на чл. 180 от ГПК, частните документи подписани от лицата, доказват единствено авторство на лицата, които са ги подписали. Верността на изявленията, които се съдържат в тях се преценява с оглед това, от кого изхождат, кога са съставени, по какъв повод, какви правни последици настъпват за страната, която се позовава на тези документи.

Въз основа на съвкупна преценка на представените по делото доказателства настоящият съдебен състав приема за правилен извода на ревизиращите органи, възприет и от ответника, за недоказаност на реалното изпълнение на гореописаните доставки на услуги.

Съгласно действащата през процесния период нормативна уредба, за да е налице правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставките, следва да са изпълнени условията на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, както и да не са намерили проявление ограниченията на това право, визирани в чл. 70 от ЗДДС. Видно от разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрираното лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. От тук се налага изводът, че реалното извършване на облагаема доставка на стоки или услуги е условие за възникване, респективно упражняване право на приспадане на данъчен кредит.

По предвидения в ДОПК ред за основните доставки, формиращи правото на приспадане на данъчен кредит през ревизиращия период е проследено дали може да се установи по недвусмислен начин, че са извършени уговорените доставки, както и че същите са осъществени именно от посочените доставчици, в посочените срокове и обеми. В този смисъл, доколкото както ревизираното дружество, така и негови доставчиците не са представили доказателства от които да е видно, че същите имат реални възможности да извършат фактурираните доставки, дори само по себе си наличието на фактури, включването им в дневниците за продажби и в съответните СД, не може да се приеме като достатъчно основание за признаване правото на приспадане на данъчен кредит.

[фирма] е фактурирало изпълнена доставка по Рамков договор за посреднически и консултантски услуги от 15.01.2019 г. Същият предвижда изпълнението на различни по вид услуги - извършване на посреднически услуги при покупко-продажби, маркетингови проучвания, анализи на пазара за отпадъци, разширяване на търговската и клиентска мрежа на възложителя и др.

Доставчикът не е декларирал назначаването на лица по трудови

правоотношения и не с подал ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2019 г. Видно от приемо-предавателния протокол с дата 30.12.2019 г. резултатите от услугите са предадени устно и писмено. Не са представени никакви писмени документи, съдържащи информация за проведени посреднически и маркетингови проучвания, консултации, намиране на клиенти и доставчици и др. Видно от дневниците за покупки и продажби на [фирма], [фирма] и [фирма] са единствените клиенти и доставчици на отпадъчна пластмаса за 2019 г. Същите дружества са сключвали търговски сделки с ревизираното лице и през 2018 г. Очевидно е, че не е било необходимо [фирма] да осъществява контакт със същите тези лица чрез [фирма]. Не са ангажирани никакви доказателства, удостоверяващи разширяване на клиенска мрежа на ревизираното дружество, осигуряването на нови доставчици или клиенти, както и предприемането на каквито и да било действия от страна на доставчика по изпълнение на рамковия договор.

Настоящият съдебен състав намира, че не са налице безспорни доказателства, обосноваващи наличието на реално извършени доставки по смисъла на ЗДДС. Следователно по отношение на издадените от спорните доставчици фактури не са налице императивно и кумулативно визирани в чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС изисквания и правилно на посочените в акта правни основания, органът по приходите е извършил корекция на правото на приспадане на данъчен кредит по същите.

В обобщение на така възложените услуги, от една страна се откриват множество несъответствия. От друга страна, липсват конкретни доказателства за реалността на фактурираните доставки. Съгласно чл. 9 от ЗДДС : „доставката на услуга е „всяко извършване на услуга“. Именно извършването на услугата е правопораждащият задължението за регистрирано лице. изпълнител по облагаема доставка да начисли данък. От така обсъдените доказателства не може да се направи извод, че страните по договора насочват усилията си за постигане на конкретна икономическа изгода. Това се отнася особено за получателя на услугата, за който възниква задължение за плащане на цена, която по никакъв начин не е определена от конкретни по обем, сложност, специфика, както и без никакви реални гаранции за получателя на услугата.

Липсата на доставка не се обосновава единствено с действията на доставчика, а и на двете страни по сделката. С оглед на това, не е приложимо изискването да бъде установено въз основа на обективни данни, че спорното право на приспадане на данъчен кредит е упражнено с измамна цел или с цел злоупотреба, а данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, част от измама с ДДС. извършена нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, тъй като в конкретния случай, липсата на доставка се извежда само и единствено от преките отношения между лицата, посочени като издател и получател по процесите фактури.

В обобщение на изложеното, съдът счита, че обосновано и в съответствие с материалния закон органите по приходите са отказали да признаят на жалбоподателя правото на данъчен кредит в размер на 7 500,00 лева, по фактура № 292/30.12.2019 г. за данъчен период м. Декември 2019 г.

Липсва легална дефиниция на понятието данъчна измама. В случай, че не е

налице легална дефиниция на конкретно понятие, се прилага общоприетият смисъл на това понятие. Под данъчна измама следва да се разбира всяко действие или бездействие, водещо до въвеждане в заблуждение, целящо или имащо краен резултат оцетяване на бюджета.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

По отношение на определените задължения по реда на ЗКПО:

Предотвратяването на отклонение от данъчно облагане е уредено в Част I, Глава IV от ЗКПО, като целта на законодателя е да се регламентират последиците при различни действия на лицата, участващи в стопанските процеси, при които се отчитат резултати, несъответстващи на нормалните такива при пазарни условия и такива, които водят до отклонение от данъчно облагане. По смисъла на чл. 16, ал. 1 ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са осъществени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но без да води до отклонение от данъчно облагане. С разпоредбата на чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО като отклонение от данъчно облагане се определя и заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално извършени.

По отношение на фактурата, издадена от [фирма], законосъобразно ревизиращите органи не са признали извършените от оспорващия разходи за данъчни цели, тъй като не отразяват вярна стопанска операция по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО. С оглед изложеното по-горе в решението (относно определените задължения по ЗДДС) следва да се приеме, че фактурата, издадена от доставчика, не отразява реално извършени стопански операции и е осъществен фактическият състав на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО.

Представените от жалбоподателя първични счетоводни документи не доказват отразените в тях обстоятелства – реалното доставяне на стоки от доставчика. Като вид счетоводен документ, използван в случая, за да докаже изгодни за получателя по него факти, фактурата се ползва с доказателствена сила, доколкото кореспондира с останалите събрани по делото доказателства. В случая както в хода на ревизията, така и в хода на съдебното производство, оспорващият не е представил доказателства, които да установяват по категоричен начин факта на реално доставени стоки, от което следва извода, че същите не документират реално осъществени стопански операции. Поради това, РА е законосъобразен, в частта на увеличението финансов резултат на оспорващия за 2019 г. със сума в размер на 37 500,00 лв., представляваща данъчната основа по фактурата, издадена от [фирма] (подробно описани в РД), ведно с начислените лихви.

По разноските:

С оглед изхода на делото разноски се дължат на ответника, които са своевременно поискани на основание чл. 161, ал.1 от ДОПК.

Съгласно чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 /2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения следва да бъде присъдено възнаграждение за юрисконсулт в размер на 1 907,56 /хиляда деветстотин и седем лева и петдесет и шест стотинки/ лева.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал.1, пр.1 и пр. 4 от ДОПК, Административен съд София град, I отделение, 21 състав,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Т. 500” Е., ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р-22221020004706-091-001/30.03.2021 г., издаден от С. Т. К. - орган, възложил ревизията и Д. С. С. - ръководител на ревизията, частично отменен с Решение № 1732/12.11.2021 г. на Директора на Дирекция ОДОП – С., с който е отказано е право на приспадне на данъчен кредит в размер на 7 500,00 лв. и са определени лихви за забава в размер на 918,82 лв., и е преобразуван на основание чл. 26 т.2 във връзка с чл. 10 от ЗКПО счетоводния финансов резултат /С./ за месец 12.2019 г. със сумата от 37 500,00 лв., ведно с лихви за просрочие.

ОСЪЖДА „Т. 500” Е., ЕИК[ЕИК] да заплати на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при ЦУ на НАП сумата от 1 907,56 /хиляда деветстотин и седем лева и петдесет и шест стотинки/ лева разноски за юрисконсултско възнаграждение.

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

СЪДИЯ: