

РЕШЕНИЕ

№ 4002

гр. София, 17.06.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав,
в публично заседание на 01.06.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Диана Стамболова

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **5415** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба от „А.” - Е. - [населено място], представлявано от управителя Р. Р. З. чрез адвокат Г. М. срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221318007099-091-001/04.11.2019г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията и В. Б. Л. – ръководител на ревизията в потвърдената /изменена/ му част с Решение № 768/11.05.2020г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С.. С РА на дружеството са установени задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/, за корпоративен данък /КД/ и лихви, произтичащи от начислен ДДС за продажба на недвижим имот за м. 05.2016 г. в размер на 2 157,23 лв.; начислен ДДС за бракувани стоки за м. 12.2016 г. в размер на 18 500,20 лв.; непризнато право на данъчен кредит за м. 05.2016 г. в размер на 15 100,00 лв., по фактура, издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК], както и от допълнително начислен корпоративен данък за 2016 г. в размер на 18 800,67 лв., вследствие на увеличение на финансовия резултат във връзка с горепосочените основания. Жалбоподателят оспорва ревизионния акт в частта на извършеното увеличаване на финансовия резултат по ЗКПО за 2016г. във връзка с извършено бракуване на стоки с изтекъл срок на годност през м.2016г., както и във връзка с извършени СМР от пряк доставчик [фирма] по съображения, че посочените констатации и определени данъчни задължения са необосновани и немотивирани. Навежда доводи за незаконосъобразност на РА, като издаден в нарушение на материалния закон и при съществени процесуални нарушения. Счита, че органът по

приходите не е изяснил всички обстоятелства от значение за установяване на публичните му задължения, което от своя страна е довело до погрешни фактически и правни изводи. Счита, че направените в него изводи противоречат на събраните доказателства и на трайната практика на ВАС и СЕС. Във връзка с доставката на „С. Л. 07“ - Е. твърди, че в хода на ревизията са представени всички необходими документи, доказващи реалността ѝ. Относно предходния доставчик [фирма] посочва, че със съдебно решение на АС - Пловдив по адм. д. №1370/2018 г. доставки на същото през 2017 г. с предмет СМР са признати за реално извършени. Счита, че направените изводи са базирани само на косвени доказателства, а преките такива са игнорирани. Твърди, че не е доказано участие на дружеството му в данъчна измама. Моли да бъде отменен като незаконосъобразен и необоснован обжалвания РА.

В съдебно заседание и по съществуващото на спора, жалбоподателят чрез пълномощника си поддържа жалбата на изложените в нея основания и моли съда да я уважи. Претендира присъждане на направените по делото разноски.

Ответната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

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

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221318007099-020-001/21.11.2018 г., връчена по електронен път на 20.12.2018 г., изменена със заповеди за изменение на ЗВР: №Р-22221318007099-020-002/06.03.2019г. и

№Р-22221318007099-020-003/18.04.2019г., издадени от К. Г. М. - началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „А.“ - Е., за установяване на задълженията за корпоративен данък за периода от 01.01.2016г. до 31.12.2016г. и за задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 01.01.2016г. до 31.12.2016г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221318007099-092-001/09.07.2019 г., връчен на ревизираното лице на 12.07.2019 г. В срока по чл. 117 ал. 5 от ДОПК е направено възражение, което е преценено от ревизиращия орган като неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221318007099-091-001/04.11.2019 г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията и В. Б. Л., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 22.11.2019 г. лично на управителя.

В хода на ревизионното производство органът по приходите е констатирал, че основна дейност на „А.“ - Е. през ревизирания период са авторемонтни услуги. Дружеството е осъществявало дейността си в следните обекти:

- Автосервиз, находящ се в [населено място], [улица], нает от СО, район Н., ЕИК 0006963270598, по силата на Договор за наем от 14.11.2013 г.;
- Автосервиз и кафе, находящи се в [населено място], [улица], наети от [фирма], ЕИК[ЕИК], по силата на Договор за наем от 01.03.2014 г.;
- Автосервиз, находящ се в [населено място], [улица], нает от Ц., ЕИК[ЕИК], по силата на Договор за наем от 01.04.2015 г.

С оглед установяване спазването на изискванията на ЗДДС и ЗКПО, органът по

приходите е връчил на ревизираното лице искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22221318007099-040-001/28.11.2018г. и изх. №Р-22221318007099-040-002/22.02.2019г., с които е изискал първични, счетоводни, търговски и други документи. В отговор такива са представени. Извършени са други процесуални действия, описани в РД.

В частта по ЗДДС ревизиращият орган е констатирал следното:

1. През данъчен период м. 12.2016г. дружеството е издало Протокол за бракуване на материални запаси №1/30.12.2016 г., съгласно който са бракувани 1 423 бр. автомобилни гуми на стойност 58 934,99 лв.; 720 бр. лагер главини на стойност 14 094,60 лв.; 534 бр. ремъци на стойност 6 889,49 лв. и 187 бр. акумулатори на стойност 12 831,92 лв. Общата стойност на бракуваните стоки е 92 751,00 лв.

„А.” - Е. е дало обяснение, че бракуваните гуми, гумени ремъци и акумулатори са стоки с изтекъл срок на годност, закупени преди повече от 10 години, а лагер главините са станали неизползваеми, поради поява на ръжда и предвид изтичането на срока на годност и промяна на физико-химичните свойства на материалите, не е налице основание за начисляване на данък и за регулиране на финансовия резултат. За доказване на тези обстоятелства дружеството е приложило: фактура №[ЕГН]/29.03.2006г. с издател [фирма] с ЕИК[ЕИК] за покупка на стоки, ведно с платежно нареждане от 29.03.2006г.; Заповед №1/2016 г. на управителя на „А.” - Е. за назначаване на инвентаризация и Протокол за бракуване на материални запаси №1/29.12.2016 г. Органът по приходите е посочил, че представената фактура е опростена, с предмет: автомобилни гуми - 1 500 бр. на стойност 62 250,00 лв., лагер главини - 720 бр. на стойност 14 112,00 лв. и акумулатори - 190 бр. на стойност 13 053,00 лв. или общо 89 415,00 лв. След преглед на данните в регистър БУЛСТАТ и в Търговския регистър е установил, че по силата на Решение на Плевенски окръжен съд, считано от 25.07.2002г., [фирма] е прехвърлил чрез дарение предприятието си на [фирма] с ЕИК[ЕИК], като е вписано прекратяване на дейността на едноличния търговец. От това според него следва, че представената фактура е недействителна, тъй като издателят ѝ не съществува в правния мир. Според приложеното платежно нареждане от 29.03.2006г., сумата по фактурата е наредена от банкова сметка [банкова сметка], която не е сред притежаваните от „А.” - Е.. Предвид изложеното, органът по приходите не е кредитирал представената фактура и е приел, че липсват безспорни доказателства, че стоките, обект на бракуване, са закупени през 2006 г. и са с изтекъл срок на годност, както и че при покупката им не е ползван данъчен кредит. На основание чл. 79, ал. 3 от ЗДДС, върху стойността на бракуваните стоки той е начислил данък в размер на 18 550,20 лв.

2. През м. 04.2016 г. „А.” - Е. е извършило продажба на недвижими имот по Нотариален акт №51, том I, рег. №3577, дело №27 от 18.04.2016 г. с купувач М. В. П. - Л. с ЕГН [ЕГН]. Предмет на продажба са: 1. Сграда с адрес: [населено място], Район В., [улица], със застроена площ от 104 кв. м., два етаж, с предназначение жилищна сграда, еднофамилна; 2. Урегулиран поземлен имот с адрес: [населено място], Район В., [улица] площ от 785 кв. м., с трайно предназначение на територията - урбанизирана и с начин на ползване - ниско застрояване, без обзавеждането в продаваемата двуетажна еднофамилна жилищна сграда, за обща продажна цена от 528 074,10 лв., представляващи левова равностойност на 270 000,00 евро. Към датата на нотариалния акт по банков път е заплатена сумата от 97 791,10 лв., представляваща левовата равностойност на 50 000,00 евро, а остатъкът от 430 283,00 лв.,

представляващи левовата равностойност на 220 000,00 евро ще бъдат изплатени с отпуснат на купувача банков кредит от [фирма]. За продажбата „А.” - Е. е издало фактура №[ЕГН]/31.05.2016 г. на обща стойност 430 282,90 лв., от която: - 287 778,38 лв. освободена доставка с предмет на сделката „Продажба на къща и земя по чл. 50, т. 1 от ЗДДС“ и – 118 753,84 лв. данъчна основа и 23 750,77 лв. начислен ДДС с предмет на сделката „Продажба на къща и земя“.

Продадените недвижими имоти са закупени от „А.” - Е. с Нотариален акт №24/30.10.2007 г. от три физически лица. През ревизирия период дружеството е направило подобрения на тези имоти на стойност 118 753,84 лв., за което е упражнило правото на данъчен кредит. Именно тази част от стойността на продадения имот е посочена като облагаема във фактура №[ЕГН]/31.05.2016 г. и е начислен ДДС в размер на 23 750,77 лв.

Въз основа на възложената от ревизиращия орган експертиза от 21.03.2019 г. от независим оценител, е установено: По т. 1 от заданието е определена пазарна цена на недвижимите имоти към датата на продажбата /18.04.2016 г./ в ценови диапазон: 554 500,00 лв. – 570 481,00 лв. /с вкл. ДДС/; По т. 2 от заданието е определен размер на ДДС на облагаемата доставка /508 кв. м. незастроена площ/ - 25 908,00 лв. Същевременно, в издадената от „А.” - Е. фактура №[ЕГН]/31.05.2016 г. начисленият ДДС за облагаемата доставка е в размер на 23 750,77 лв. Приемайки за меродавен установеният с експертизата дължим ДДС, на основание чл. 86, ал. 1 и чл. 25, ал. 2 и ал. 6, във връзка с чл. 45 от ЗДДС, ревизиращият орган е доначислил данък за продажбата на недвижимите имоти в размер на 2 157,23 лв. за м. 05.2016 г.

3. Констатирано е също, че в м. 05.2016 г. „А.” - Е. е упражнило право на данъчен кредит по фактура №1... 202/17.05.2016 г., издадена от „С. Л. 07“ - Е.. Фактурата документира СМР. Извършена е насрещна проверка на доставчика „С. Л. 07“ - Е., за резултатите от която е съставен Протокол №П-22220419018555-141-001/06.03.2019г. На дружеството е връчено Искане на електронния му адрес, като в отговор документи не са представени.

След проверка в системата на НАП органът по приходите е констатирал, че фактурата е декларирана и отразена в дневника за продажби на „С. Л. 07“ - Е. за м. 11.2016г. За периода на фактуриране на доставката в дружеството не е имало назначени лица на трудов договор. За 2016 г. не е подавана справка по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/. Дружеството няма публикуван Годишен финансов отчет в Агенцията по вписванията.

След приключване на насрещната проверка от „С. Л. 07“ - Е. са представени документи, както следва: копие на фактурата; Договор №1075/20.04.2016г. между „А.” - Е. и „С. Л. 07“ - Е.; 3 протокола за изпълнение на СМР от 10.05.2016 г., 13.05.2016 г. и 17.05.2016 г.; фактура №[ЕГН]/10.05.2016 г., издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК] на „С. Л. 07“ - Е.; Договор от 21.04.2016 г. между „С. Л. 07“ - Е. и [фирма]; 3 протокола за установяване завършването и за заплащане на натурални видове СМР от 05.05.2016 г., 06.05.2016 г. и 09.05.2016 г. и хронологични регистри на счетоводни сметки /401, 411, 602, 703 и др./ с партньори „А.” - Е. и [фирма].

Извършена е насрещна проверка на [фирма], явяващо се предходен доставчик. За резултатите е съставен Протокол №П-22000119044007-141-001/18.04.2019г. Констатирано е, че на дружеството е връчено Искане на електронния му адрес, като в отговор документи не са представени.

След проверка в информационната система на НАП органът по приходите е

констатирал, че фактурата е декларирана и отразена в дневника за продажби на [фирма] за м. 11.2016 г. За периода на фактуриране на доставката в дружеството не е имало назначени лица на трудов договор. За 2016 г. не е подавана и справка по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/. Дружеството няма публикуван Годишен финансов отчет в Агенцията по вписванията, а за 2016 г. не е подавало и ГДД по чл. 92 от ЗКПО.

От страна на ревизираното дружество по доставката са представени аналогични документи /фактура, договор, протоколи за извършени СМР, счетоводни регистри и др./.

След анализ на събраните доказателства ревизиращият орган е заключил, че не се доказва реалното извършване на доставката от страна на „С. Л. 07“ - Е.. Дружеството, както и предходният му доставчик, не разполагат с кадрова обезпеченост да осъществят описаните в протоколите различни видове СМР /кофраж, полагане на бетон, хидроизолация, зидария, боядисване и др./, не притежават активи и технически средства, товарни автомобили за превоз на материалите и складови помещения. Също така, не се доказва произходът на вложените материали, които съгласно сключения договор са за сметка на „С. Л. 07“ - Е.. Не са представени фактури за закупени стоки и материали, както и счетоводни регистри за заприхождаването и изписването им. Според органа по приходите, в случая е налице относителна субективна симулация, при която предметът на доставката е наличен, но същият не е доставен от издателя на фактурата, като същевременно ревизиращият субект е знаел, че участва в привидна сделка, водеща до злоупотреба с право. Приел е, че в случая не е налице доставка, по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС и настъпило данъчно събитие, съгласно чл. 25 от с. з. В резултат е отказал правото на приспадане на данъчен кредит по спорната фактура на [фирма], на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2, във връзка с чл. 25, ал. 2, чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС.

В частта по ЗКПО ревизиращият орган е констатирал следното:

1. По дебита на сметка 709 - „Други приходи“ ревизираното лице е осчетоводило стойността на бракуваните стоки в размер на 92 751,00 лв., с което е намалило размера на счетоводната печалба. Посочил е, че съгласно чл. 28, ал. 2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели счетоводните разходи от липси и брак на материални запаси. Изключение е предвидено в ал. 3, съгласно която алинея 2 не се прилага, когато разходите се дължат на: 1. непреодолима сила; 2. технологичен брак или промяна на физико-химичните свойства, установени с нормативен акт или с фирмени стандарти, когато не е налице нормативен акт и в обичайните за съответната дейност размери; 3. изтичане срока на годност съгласно нормативен акт или фирмени стандарти, когато не е налице нормативен акт и в обичайните за съответната дейност размери; 4. липси на стоки, произтичащи от търговска дейност в обекти, в които клиентите имат пряк физически достъп до предлаганите стоки, в размер до 0,25 на сто от размера на нетните приходи от продажби на съответния търговски обект. В случая, „А.“ - Е. не е представило надлежни доказателства за причините, наложили бракуването на въпросните стоки, което според органа по приходите прави неприложима разпоредбата на чл. 28, ал. 3 от ЗКПО. На основание чл. 28, ал. 2 от ЗКПО, със сумата от 92 751,00 лв. той е увеличил финансовия резултат за 2016 г.

2. Във връзка с продажбата на недвижимия имот по Нотариален акт №51, том I, рег. №3577, дело №27 от 18.04.2016 г. с купувач М. В. П. - Л. и изготвената Експертиза от 21.03.2019г., в заключението на която е определено, че по т. 1 от заданието е

определена пазарна цена на недвижимите имоти към датата на продажбата /18.04.2016г./ в ценови диапазон: 554 500,00 лв. – 570 481,00 лв. с включен ДДС, ревизиращият орган е съпоставил долната граница от диапазона за пазарна цена – 523 279,00 лв. /получена като разлика между 554 500,00 лв. - долна граница с ДДС и 31 221,00 лв. - ДДС на облагаемата доставка/ с отчетения приход от продажба на недвижим имот по сметка 709 - „Други приходи“ – 504 323,32 лв., като е установил разлика от 18 955,68 лв. На основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, със същата той е увеличил счетоводния финансов резултат за 2016 г.

3. По дебита на сметка 601 - „Разходи за външни услуги“ „А.“ - Е. е осчетоводило сумата от 75 500,00 лв., представляваща разход за СМР по фактура №[ЕГН]/17.05.2016 г., издадена от [фирма]. Изхождайки от направения извод в частта по ЗДДС, аналогично при облагането с корпоративен данък органът по приходите е приел, че документираната доставка от посочения доставчик не е реално извършена и неправомерно е участвала при намаляване на резултата за годината. В горната връзка е посочил, че съгласно чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, разходът се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството /ЗСч./, отразяващ вярно стопанската операция. Тъй като е установено обаче, че процесната доставка не отразява вярно извършена стопанска операция, то така осчетоводеният разход за 2016г. се явява документално необоснован. Съгласно горното, за целите на определяне на дължимия корпоративен данък за 2016г., на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10, ал. 1 от с. з., ревизиращият орган е увеличил счетоводния финансов резултат със сумата от 75 500,00 лв.

На основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, органът по приходите е увеличил финансовия резултат и със сумата от 800,00 лв., осчетоводена като разход по сметка 609, представляваща начислен преди ревизирания период по сметка 451 данък върху печалбата, тъй като разходът е документално необоснован.

Общото увеличение на финансовия резултат за 2016 г. е със сумата от 188 006,68 лв., в резултат на което е начислен допълнителен корпоративен данък в размер на 18 800,67 лв., ведно със съответните лихви за просрочие.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП – С., във връзка с която е постановено Решение № 768/11.05.2020г., с което: 1/. РА е отменен в оспорената част по ЗДДС в оспорената част по ЗДДС за м. 12.2016 г. и е 2/**изменен** , като:

– установеният резултат по ЗДДС за м. 05.2016 г. в размер на 24 132,75 лв. ДДС за внасяне е определен на **21 975,52 лв.** ДДС за внасяне, ведно със съответните **лихви** в размер на **5193, 21лева** ;

– установеният резултат по ЗКПО за 2016г. в размер на 18 865,73 лв. **корпоративен данък** за внасяне, е определен на **8 384,01** лв. корпоративен данък за внасяне, ведно със съответните лихви в размер на **2190, 83лева**.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-406/21.05.2020г., подадена чрез ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е депозирана в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

По делото е назначена съдебно-счетоводна експертиза, чието заключение не е оспорено от страните и прието от съда като обективно. Съгласно заключението на ССЕ по отношение осчетоводяването и данъчното третиране на вноса и бракуването на стоките от [фирма], вещото лице посочва какви документи са налични относно осъществения внос, осчетоводяването и бракуването на стоки от вида: автомобилни гуми, ремъци, акумулатори. Относно наличните документи за вноса: Митническа декларация от 14.04.2005г. За Изпращач е вписан Картел, И., Турция, а за получател „А.“. За стоки са вписани 700 бр. ремъци за леки коли. В митническата декларация липсва статистическа стойност на стоките. Липсват и подпис на митнически контрол. Липсват начислено мито и ДДС. ; Фактура-инвойс от 11.04.2006 г., издадена от Картел, И., Турция. Във фактурата е вписана стока: „B. for car” – 700 бр. x 6.60 евро = 4,620 евро. Експертът прави извод, че видно от посочените документи, има разлика в годината на издаване на фактурата и на Митническата декларация. Фактурата е издадена 1 година по-късно.

Относно осчетоводяването на бракуваните стоки, експертизата констатира, че от бракуваните стоки: автомобилни гуми, лагер главина, ремък и акумулатори, в счетоводството на [фирма] е била заведена само стока „Акумулатор“. Има заведен артикул „Главина“, за който по-скоро може да се каже, че е различен от „Лагер главина“, още повече, че през 2016г. по артикул „Главина“ няма движение, съгласно Аналитична справка на сметка 303 „Стоки“. В счетоводството на [фирма] няма заведени стоки: автомобилни гуми, лагер главина и ремък. Експертизата констатира, че има разлика между данните по сметка 303 „Стоки“ в приложената оборотна ведомост за периода 01.01.2016г. – 31.12.2016г., ведно със синтетичните месечни оборотни ведомости за 2016г., и данните в Аналитична справка на сметка 303 „Стоки“, за периода 01.2016 г. – 12.2016 г., издадена от [фирма]. Разликите са в началното салдо и в

кредитният оборот на сметката. Разликата между началното салдо в оборотната ведомост и в Аналитичната справка на сметка 303 „Стоки е 139 971.50 лв., съответно това е разликата и в кредитния оборот на сметката. Според експертизата неправилно е водено счетоводството на [фирма]. Съгласно Баланса на [фирма] към 31.12.2016 г., в колона „Предходна година“ салдото на „Стоки“ е 317 хил.лв., което съответства на данните в оборотната ведомост. В Баланса към 31.12.2016г. в колона „Текуща година“ балансовата стойност на стоките е 152 хил.лв., което се различава от оборотната ведомост с 11 хил.лв. В Отчета за приходите и разходите за 2016г. в разходната част, на ред „Балансова стойност на продадените активи“ са посочени 421 хил.лв. Експертизата констатира, че тази стойност е формирана от кредитния оборот на сметки: 200 „Земи (терени)“ – 167 хил.лв., 202 „Сгради и конструкции“ – 99 хил.лв. и на сметка 303 „Стоки“ – 155 хил.лв. Вещото лице е посочило какви са счетоводните записвания на бракуваните стоки, направени от [фирма]. Според него в оборотната ведомост за периода м.01.2016 г. – м.12.2016 г. няма заведена сметка 690.

Във връзка със спорните СМР в делото са приложени следните документи: Фактура № [ЕГН]/17.05.2016г., издадена от [фирма] с предмет: „СМР по договор“. Данъчната основа на фактурата е 75 500 лв., начисленият ДДС е 15 100 лв. и общата стойност е 90 600 лв.; Договор № 1075/20.04.2016 г., сключен между [фирма] и [фирма] ; Протоколи за изпълнение на СМР от дати: 10.05.2016г., 13.05.2016г. и 17.05.2016г.; Фактура № [ЕГН]/10.05.2016г., издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК] към [фирма]; Договор от 21.04.2016г. между [фирма] – Възложител и [фирма] – Изпълнител; Протоколи от 05.05.2016 г., 06.05.2016г. и 09.05.2016г.

Вещото лице е посочило обектите, в които са извършени СМР – същите са вписани в протоколите за извършени СМР: Обект на адрес: [населено място], [улица]; Автосервиз, магазин на адрес: [населено място],[жк], [улица]; Обекти на адрес: [населено място], [улица], хали Т.-офис – 100 кв.м., Автосервиз – 200 кв.м., Магазин – 20 кв.м.

За горните имоти [фирма] е сключило договори за наем, както следва: Договор за наем от 01.03.2014г. на имот: „Авоуслуги“ с адрес[жк], [улица]. Наемодател е [фирма]. Съгласно чл.5.5. от договора наемателят може да прави подобрения и реконструкция на обекта с изричното писмено съгласие на наемодателя.; Договор за наем от 01.04.2015г. на имот в складова база на Централен кооперативен съюз в [населено място], [улица], заедно с изградените в тази площ сгради, срещу месечна цена от 1,836 евро. Наемодател е Централен кооперативен съюз. Съгласно чл.11

от договора ремонтите и подобренията в имотите могат да се извършват от наемателя след получаване на писмено съгласие от наемодателя. ; Договор за наем от 14.11.2013г. със СО район „Н.“ за наем на имот, който ще се използва като автосервиз с адрес [улица].; Договор за наем от 14.11.2013 г. със СО район „Н.“ за наем на имот, който ще се използва като гумаджийница с адрес [улица]; Договор за наем от 14.11.2013г. със СО район „Н.“ за наем на имот, който ще се използва за склад за търговия на авточасти на едро и дребно, с адрес [улица]. Според експерта няма информация дали ревизиращият екип е посетил на място тези адреси.

Представено е Заявление от [фирма], с което се заявява, че издадената фактура № [ЕГН]/17.05.2016 г. е въз основа на подписан Договор № 1075/20.04.2016г. между [фирма] и [фирма]. Фактурата е издадена след завършване на СМР на обектите от наетия от [фирма] подизпълнител – [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Съгласно писменото заявление [фирма] не е извършил услугите, фактурирани във фактура № [ЕГН]/17.05.2016г. Посочено е, че фактурата е издадена след извършване на СМР на обектите от подизпълнителя [фирма] с ЕИК[ЕИК].

Към датата на извършването на спорните СМР на обекта има приложени 4 бр. граждански договори, сключени между [фирма] с ЕИК[ЕИК] – Възложител и физически лица – Изпълнители.

При проверка в информационния масив на НАП е установено, че фактура № [ЕГН]/17.05.2016 г., издадена от [фирма] към [фирма], е включена в дневника за продажби и справката-декларация по ЗДДС за данъчен период м.11.2016 г.

При съпоставка на предоставените от ТД на НАП офис О. дневници за покупки и продажби по ЗДДС, и Годишна данъчна декларация на [фирма] за 2016г., се констатира, че в дневниците за продажби данъчната основа на облагаемите доставки със ставка 20 % е на обща стойност 5 013 299.20 лв. В ГДД по чл.92 от ЗКПО на [фирма] за 2016г. са декларирани приходи в размер на 4 937 282.53 лв., или по-малко със 76 016.67 лв. Предвид така констатираната разлика, не може да се твърди, че данъчната основа на процесна фактура № [ЕГН]/17.05.2016г. е намерила отражение в годишния финансов резултат при прекия доставчик – [фирма].

Фирма [фирма] с ЕИК[ЕИК] е регистрирана по ЗДДС на 28.04.2006г. и е deregистрирана на 28.06.2017г. при установени обстоятелства по чл.176 от ЗДДС. [фирма] е било регистрирано по ЗДДС към момента на издаване на фактура № [ЕГН]/17.05.2016г.

Фирма [фирма] с ЕИК[ЕИК] е регистрирана по ЗДДС на 17.10.2007 г. и е deregистрирана на 21.12.2011г. при установени обстоятелства по чл.176 от ЗДДС. На 21.12.2011г. дружеството повторно е регистрирано по ЗДДС

във връзка с решение на административен орган. Считано от 26.05.2017г. дружеството повторно е deregистрирано при установени обстоятелства по чл.176 от ЗДДС. Към момента на издаване на фактура № [ЕГН]/10.05.2016 г. към [фирма], [фирма] е било регистрирано по ЗДДС.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществото на правния спор:

РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК. РА е издаден в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Съдът намира, че обжалваният РА е постановен при нарушение на материалния закон.

Жалбоподателят оспорва РА в изменената му част с Решение № 768/11.05.2020г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С., с която са установени задължения по ЗДДС за м. 05.2016 г. в размер на 21 975,52 лв. ДДС за внасяне, ведно със съответните лихви в размер на 5193, 21лева; корпоративен данък за внасяне по ЗКПО за 2016г. в размер на 8 384,01 лв. ведно със съответните лихви в размер на 2190, 83лева.

1. Относно извършеното увеличение на финансовия резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2016г. със стойността на бракуваните 534 бр. ремъци на стойност 6 889,49 лв.

След като с Решение № 768/11.05.2020г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С. е отменен РА в частта му относно начисления ДДС за бракувани стоки доколкото за покупката на бракуваните стоки дружеството не е ползвало право на данъчен кредит, решаващият орган е приел, че разпоредбата на чл. 79, ал. 3 от ЗДДС е приложена без фактическо основание и ДДС за м. 12.2016 г. в размер на 18 550,20 лв. е начислен незаконосъобразно. РА е отменен и извършеното увеличение на финансовия резултат със стойността на бракуваните стоки: гуми, лагер главини и акумулатори, **но не и на бракуваните 534 бр. ремъци на стойност 6 889,49 лв.**, с аргумента, че за тях няма представен документ за придобиване, следователно липсват доказателства, че последните са закупени в такъв предходен период на ревизирания, че действително са

станали негодни, поради което са и бракувани.

Съдът счита, че по делото са представени доказателства за закупуването на 700 бр. ремъци за леки коли, внос от Турция през 2005г. Действително вещото лице констатира разминаване в датите на представените документи - митническа декларация от 14.04.2005г. Фактура-инвойс от 11.04.2006 г., издадена от Картел, И., Турция за стока: „B. for car” – 700 бр. x 6.60 евро = 4 620 евро. Основателно е възражението на жалбоподателя, че е изтекъл изискуемия от чл.38 от ДОПК срок на задължението му да съхранява счетоводна информация. Процесните 534 бр. бракувани през 2016г. ремъци, са закупени преди повече от 10 години, същите безспорно са присъщи на предмета на дейност на дружеството. Ето защо, напълно необосновано органите по приходите са отказали да ги признаят като счетоводни разходи от брак на материални запаси.

Съгласно разпоредбата на чл. 28, ал. 2 от ЗКПО не се признават за данъчни цели счетоводните разходи от липси и брак на материални запаси. Съгласно от чл. 28, ал.3 от ЗКПО, алинея 2 от ЗКПО не се прилага, когато разходите се дължат на: 1. непреодолима сила; 2. технологичен брак или промяна на физико-химичните свойства, установени с нормативен акт или с фирмени стандарти, когато не е налице нормативен акт, и в обичайните за съответната дейност размери; 3. **изтичане срока на годност** съгласно нормативен акт или фирмени стандарти, когато не е налице нормативен акт, **и в обичайните за съответната дейност размери**; 4. липси на стоки, произтичащи от търговска дейност в обекти, в които клиентите имат пряк физически достъп до предлаганите стоки, в размер до 0,25 на сто от размера на нетните приходи от продажби на съответния търговски обект.

Съдът констатира, че решаващият орган си противоречи. От една страна излага съждения, че приема за меродавно и логично и въпреки липсата на представен нормативен акт или фирмен стандарт за срока на годност, че закупените през 2006 г. стоки след 10 г. са негодни за употреба и са налице фактическите основания за бракуването им. Дава заключение, че автомобилните гуми и ремъците имат естествен процес на изхабяване, акумулаторите съдържат субстанция, която с времето променя свойствата си, а лагер главините подлежат на корозия, правеща ги негодни. Решаващият орган е посочил, че е безспорно установено реално извършено бракуване на процесните стоки през м. 12.2016 г., за което има издадена съответна заповед, съставен протокол от комисията и взети счетоводни операции. При това положение, съдът счита, че не е следвало да бъде увеличен финансовият резултат на основание чл. 28, ал. 2 от ЗКПО, с осчетоводените разходи за брак на 534 бр. ремъци със стойност 6

889,49 лв., по същите съображения, по които е признато че са налице основанията по чл. 28, ал. 3, т. 2 и т. 3 от ЗКПО да не се прилага чл. 28, ал. 2 и отчетоводените разходи от брак да се признаят за данъчни цели.

По изложените съображения, съдът счита, че жалбата е основателна по отношение на РА в частта, с която е извършено увеличение на финансовия резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2016г. със стойността на бракуваните 534 бр. ремъци на стойност 6 889,49 лв.

2. Относно установени задължения по ЗДДС за м. 05.2016 г. в размер на 21 975,52 лв. ДДС за внасяне, ведно със съответните лихви в размер на 5193, 21лева.

По своята същност правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, правните последици, от който могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Безспорно прието в правната теория и практика е, че признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС. Доставка на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

Изводът за липса на реална доставка е плод на оценка на установени факти и обстоятелства от обективната действителност, т. е. прилагане на определени логически правила към обективно съществуващи факти. Като такава тя подлежи на контрол, т. е. винаги следва да бъде установено дали изводът за липса на реална доставка е изграден при правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени по време на ревизията. В този смисъл, при обжалването на ревизионния акт, не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като положителен и благоприятен за него факт, свързан с възникването на право на данъчен кредит, но и следва да бъде установено доколко изводът на органа по приходите за липса на реални доставки е логически и правно издържан.

В конкретния случай отказа си да признаят правото на данъчен кредит на жалбоподателя, органите по приходите са аргументирали единствено с обстоятелството, че липсва кадрова и техническа обезпеченост на доставчика [фирма] да осъществи описаните в протоколите СМР.

Във връзка със спорните СМР са представени следните документи: Фактура № [ЕГН]/17.05.2016г., издадена от [фирма] с предмет: „СМР по договор“, с данъчната основа на фактурата е 75 500 лв., начислен ДДС в размер 15 100 лв. и общата стойност е 90 600 лв.; Договор № 1075/20.04.2016г., сключен между [фирма] и [фирма] ; Протоколи за

изпълнение на СМР от 10.05.2016г., 13.05.2016г. и 17.05.2016г.; Фактура № [ЕГН]/10.05.2016г., издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК] към [фирма]; Договор от 21.04.2016г. между [фирма] – Възложител и [фирма] – Изпълнител; Протоколи от 05.05.2016 г., 06.05.2016г. и 09.05.2016г.

Установени са обектите, в които са извършени СМР – същите са вписани в протоколите за извършени СМР: Обект на адрес: [населено място], [улица]; Автосервиз, магазин на адрес: [населено място],[жк], [улица]; Обекти на адрес: [населено място], [улица], хали Т.-офис – 100 кв.м., Автосервиз – 200 кв.м., Магазин – 20 кв.м. Установено, че същите обекти се ползват от ревизираното лице въз основа на представени договори за наем и са във връзка с осъществявания от него предмет на дейност.

Установено е, че СМР, за които [фирма] е издало спорната Фактура № [ЕГН]/17.05.2016г., са осъществени от [фирма]. Следователно [фирма] е подизпълнител, а не предходен доставчик, както твърди органа по приходите. Действително последното дружество няма декларирани лица в трудови правоотношения към периода на осъществяване на СМР, но са налични 4 бр. граждански договори, сключени между [фирма] с ЕИК[ЕИК] – Възложител и физически лица – Изпълнители.

С оглед на гореизложеното, съдът не споделя изводите на приходната администрация и ги намира за необосновани съобразно събраните по делото доказателства и изградени в противоречие с материалния закон.

По делото е установено по безспорен начин, че са налице всички условия за признаване правото на данъчен кредит, изискуеми от нормативните актове (ЗДДС-Глава седма „Данъчен кредит“, ППЗДДС, Директива 2006/112/ЕО на Съвета - Дял X Приспадане на данъка):

Доставчикът и получателят на доставките са регистрирани по чл. 94 от ЗДДС лица към датата на извършване на доставките, по които е приспаднал кредита (чл. 69, ал. 1 от ЗДДС); Получените от жалбоподателя строително-монтажни услуги представляват облагаеми доставки, защото: същите представляват доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, извършени от данъчно задължено лице по ЗДДС; са с място на изпълнение на територията на страната (чл. 21, ал. 2 от ЗДДС); не са сред изрично посочените като освободени в глава четвърта от ЗДДС; Получените услуги от жалбоподателя се използват за целите на извършваните от него последващи облагаеми доставки (чл. 69, ал. 1 от ЗДДС), по които е начислен данък; Жалбоподателят притежава данъчни документи-фактури, съставени в съответствие с изискванията на чл. 114, които са издадени от доставчика, и в които данъкът е посочен на отделен ред, съобразно чл. 71, ал. 1 от ЗДДС; Данъкът е надлежно начислен от доставчиците; същите са посочили фактурите в дневниците си за

продажбите и са включили размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период, който е надлежно деклариран и разчетен с НАП.

Всички горепосочени факти и обстоятелства се потвърждават от документите представени още в хода на ревизията, както и от заключенията на съдебно-счетоводната експертиза (ССЕ), които са приети по делото без възражения. С оглед на горепосоченото е видно, че в хода на ревизионното производство е събран доказателствен материал, който доказва безспорно както надлежното и законосъобразно изпълнение на процесните доставки, така и добросъвестността на задълженото лице при упражняване правото му на приспадане на данъчен кредит по издадените му фактури. Поради това, отказаното право на данъчен кредит с РА и, вследствие на това, определянето на допълнителни задължения по ЗДДС, е незаконосъобразно и необосновано, а аргументите, изведени от ревизиращия екип в тяхна подкрепа – противоречащи на събраните доказателства, на закона и на съдебната практика.

С оглед спазването от жалбоподателя на формалните предпоставки за упражняване правото му на данъчен кредит, РА следва да бъде отменен в оспорената му част относно установени задължения по ЗДДС за м. 05.2016 г. в размер на 21 975,52 лв. ДДС и определени лихви за забава в размер на 5193, 21лева по фактура №1... 202/17.05.2016 г., издадена от „С. Л. 07“ - Е..

3. Относно извършеното увеличение на финансовия резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2016г. с отчетения разход по фактура № [ЕГН]/17.05.2016г., издадена от [фирма] в размер на 75 500,00 лв.

С оглед констатациите в частта по ЗДДС, че спорната фактура документираща реално извършена стопанска операция, съдът прави извода за неоснователно определяне извършеното увеличение на финансовия резултат за корпоративен данък по ЗКПО с отчетения разход по тази фактура в размер на 75 500,00 лв. Фактът на реално осъществени доставки е от съществено значение както за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, така и за признаването на разходите за дейността. Ако една сделка не е фактически осъществена, то в такъв случай получателят по фактурата не е получил права върху стока или услуга, респективно няма основание да отчита разход по този документ, тъй като последният не обективира действителна стопанска операция.

В разпоредбата на чл. 10 от ЗКПО законодателят е дефинирал

съдържанието на понятието документална обоснованост, според специфичните изисквания и за целите на ЗКПО. Текстът на цитираната норма ясно дефинира, че за да бъде третиран като документално обоснован един счетоводно отчетен разход, материалният данъчен закон изисква за целите на данъчното облагане да са налице две кумулативно изпълнени изисквания. Първо, да е налице първичен счетоводен документ, отговарящ на изискванията на приложимия счетоводен закон. Едновременно с това, като второ условие законът изисква този документ да отразява вярно стопанската операция. В конкретния случай, спорният разход попада в определението на ал. 1 от чл. 10 на ЗКПО и е документално обоснован.

Поради горното, за целите на ЗКПО спорният разход не следва да се третира като документално необоснован, по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО. Следователно, като е увеличил финансовия резултат със стойността на процесната фактура на „С. Л. 07“ в размер на 75 500,00 лв. , органът по приходите е допуснал нарушение на материалния закон.

В обобщение на горното, РА в оспорената му част, с която на „А.” - Е. са установени задължения по ЗДДС за м. 05.2016 г. в размер на 21 975,52 лв. ДДС за внасяне, ведно с лихви в размер на 5193, 21лева и корпоративен данък за внасяне по ЗКПО за 2016г. в размер на 8 384,01 лв. ведно с лихви в размер на 2190, 83лева, е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

Предвид изхода на спора, искането на жалбоподателя за присъждане на разноските по делото, съдът намира за основателно. В хода на съдебното производство жалбоподателят е направил действителни разноски в размер на 2713 лв. /50 лева д.т., 663 лв. за ССЕ и 2000 лв. за адвокатско възнаграждение съгласно договор за правна помощ/. Съдът намира, че предвид фактическата и правна сложност на делото, възражението на ответника за прекомерност на адвокатското възнаграждение, е неоснователно.

Водим от горното, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт /РА/
№Р-22221318007099-091-001/04.11.2019г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията и В. Б. Л. – ръководител на ревизията в изменената му част с Решение № 768/11.05.2020г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С., с която са установени задължения по ЗДДС за м. 05.2016 г. в размер на 21 975,52 лв. ДДС за внасяне, ведно със съответните лихви в размер на 5193, 21лева; корпоративен данък за внасяне по ЗКПО за 2016г.

в размер на 8 384,01 лв. ведно със съответните лихви в размер на 2190, 83лева.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на „А.” - Е., ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], ж. к. Свобода, [улица], представлявано от управителя Р. Р. З. сумата от 2713 /две хиляди седемстотин и тринадесет/ лева, представляваща сторените по делото разноси.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщението до страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ