

РЕШЕНИЕ

№ 83

гр. София, 07.01.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 64 състав, в публично заседание на 27.10.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калинка Илиева

при участието на секретаря Макрина Христова, като разгледа дело номер **2052** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу решение № 17/6.1.2020 г., в частта, с която е потвърден и изменен ревизионен акт №Р 222213180000217-091-001/12.9.2018 г.

Жалбоподателят твърди, че ревизионният акт е незаконосъобразен. Твърди, че ответникът е приел, че фактури, издадени от доставчиците [фирма] и [фирма], не обективират реални доставки. При това положение е увеличен финасовият резултат по ЗКПО именно с тези доставки. Ето защо следва да намери приложение чл. 26, т. 2 ЗКПО, вр. чл. 10 ЗКПО. Нормата на чл. 26 ЗКПО е императивна и тя не допуска отклонения от установените в нея хипотези за непризнаване на счетоводни разходи. Неправилно е приложена нормата на чл. 26, т. 1 ЗКПО, което е довело до погрешни изводи при определяне на задълженията по този закон.

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП моли да бъде потвърден обжалваният акт. Счита, че следва да се възприемат изводите, направени в обжалваното решение. Претендира разноска.

Административен съд София – град, 64 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира от фактическа и правна страна следното:

По допустимостта.

Жалбата е в срок. Подадена е от лице с правен интерес от оспорването и пред

компетентния административен съд, поради което се явява ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Относно фактите.

Със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221918006267-020-001 от 16.10.2018 г. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за периодите от 01.01.2015 г. до 31.03.2018 г. и задължения за корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2017 г.

За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад /РД/ №Р-22221918006267-092-001 от 07.05.2019 г., връчен електронно на 27.05.2019 г. Задълженото лице е подало възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК. Възражението е прието от като процесуално допустимо, но неоснователно.

Ревизията е приключила с ревизионен акт /РА/ №Р-22221918006267-091-001 от 19.07.2019 г., издаден от П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и А. К. Н., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 22.07.2019 г.

Установено е, че дейността на жалбоподателя е била превоз на товари, за което има издаден лиценз №17811 за международен автомобилен превоз на товари, със срок на валидност до 12.06.2027 г. Представена е справка по образец за налични два автобуса - „Мерцедес“ и „М.“, две полуремаркета марка „Ш.“, два влекача марка „Рено П.“, лек автомобил, както и справка за налични недвижими имоти.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения №Р-22221918006267-040-001 от 13.12.2018 г. и №Р-22221918006267-040-002 от 25.01.2019 г. Представени са документи с писмо вх. №53-00-389 от 06.02.2019 г.

С протокол за присъединяване на документи от друго производство №Р-22221918006267-ППД-001 от 13.12.2018 г. са приети документите, събрани при направена на жалбоподателя проверка, предшестваща ревизионното производство и приключила с протокол №П-04000618055384-073-001 от 19.09.2018 г.

Въз основа на данните от направените проверки и събраните доказателства в хода на ревизията са направени корекции на декларираните от жалбоподателя счетоводен финансов резултат по ЗКПО и резултати по ЗДДС, както следва:

I. В частта на облагането по ЗДДС.

Отказано е право на приспадане на данъчен кредит в размер на 3 583,33 лв. за данъчен период месец март 2016 г. по фактура №0...08 от 31.03.2016 г., издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК] и в размер на 128 187,70 лв. за данъчни периоди от месец май 2016 г. до месец март 2018 г. включително по фактури, издадени от [фирма] /в ликвидация/, ЕИК[ЕИК].

С протокол за извършена насрещна проверка №П-04000618098994-141-001 от 16.07.2018 г. на ТД на НАП Велико Т. са обективирани резултатите от направена проверка на [фирма]. Установено е, че посоченият ЕТ е регистриран като търговец на 01.11.1993 г., но няма регистрация по ЗДДС. При направени две посещения на адреса за кореспонденция с цел връчване на искане за представяне на документи не е открит негов представител или пълномощник. Искането е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Документи не са представени. По данни от информационната система на НАП е установено, че търговецът не е имал лица, наети по трудово правоотношение. При

тези факти ревизиращият екип е приел, че след като доставчикът не е регистриран по ЗДДС, то той не може да издава фактури с начислен данък, поради което и на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС на жалбоподателя е отказано претендираното право на приспадане на данъчен кредит.

С протокол за извършена насрещна проверка №П-04000618098210-141-001 от 03.07.2018 г. на ТД на НАП Велико Т. са обективирани резултатите от направена проверка на [фирма]. Установено е, че с цел връчване на искане за представяне на документи са инициирани посещения на адреса за кореспонденция на доставчика. Не е открит негов представител или пълномощник. Искането е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, като е изпратено и на декларирания от дружеството електронен адрес. Документи не са представени. Констатирано е, че за спорните периоди дружеството не е имало лица, наети на трудов договор, а регистрираното от него фискално устройство е за обект „Автосервиз“. По данни от регистрите на НАП е установено, че в дневниците му за продажби са включени само част от фактурите, издадени на жалбоподателя, а именно - пет фактури с данъчна основа в размер на 19 675,00 лв. и начислен ДДС в размер на 3 935,00 лв.

По данни от информационната система на НАП е установено, че доставчикът е deregистриран на основание чл. 176 от ЗДДС – във връзка с данъчни нарушения, считано от 18.12.2018 г.

Въз основа на представените от жалбоподателя фактури е констатирано, че те са за доставка на строителни материали и инструменти – панели, крепежни елементи, анкери, ламарина, цимент, подпокривно фолио, желязо, кофражни дъски, бетон, цигли, капаци, тухли, греди, летви, филц, пясък, инертни материали, арматурна мрежа, лепило, дюшеме, алуминиева дограма, оградна мрежа, водосточни тръби, гипскартон и др., както и транспорт.

Констатирано е, че от страна на жалбоподателя не са представени заявки към доставчика, подписани приемо-предавателни протоколи; не е посочено от къде до къде са транспортирани материалите и къде са приети. Управителят на задълженото лице е заявил, че материалите са ползвани за обект, находящ се в [населено място], [община], [улица], придобит от дружеството с нотариален акт /НА/ №170/2016 г. и че се касае за изграждане на гаражно и сервизно помещение и офис.

Въз основа на счетоводната документация на ревизираното лице органите по приходите са установили, че има недвижими имоти, заприходени като дълготрайни материални активи и находящи се в [населено място], област В., в [населено място] и в [населено място], [община]. Но, във връзка с посочените имоти не са отчитани разходи за ремонти и подобрения.

Предвид изложеното органите по приходите са приели, че липсват доказателства за реално осъществени доставки по фактурите, издадени на ревизираното лице от [фирма]; не са налице изискуемите от закона предпоставки по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6, ал. 1 от ЗДДС за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит.

В оспореното решение на ответника е прието, че жалбата срещу РА е неоснователна доколкото доставчикът [фирма] не е и не е бил регистриран по ЗДДС, поради което и за него не възниква задължение за начисляване на данък по реда на чл. 86 от ЗДДС и следователно не се формира данъчен кредит, подлежащ на приспадане от получателя; касае се за неправомерно начислен данък по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, поради което и законосъобразно е отказано правото на приспадане по процесната фактура.

Във връзка с фактурите, издадени от [фирма] са възприети изводите на ревизиращия екип за липса на доказателства за реално извършени доставки. Констатирано е също така, че [фирма] е декларирало в дневниците си за продажби само пет фактури, издадени на жалбоподателя, докато в дневниците за покупки на последния са включени шестдесет и девет фактури, с доставчик - [фирма]. В потвърждение на този извод са приети и данните в информационната система на НАП, видно от които за процесните периоди [фирма] е включило в дневниците си за покупки придобити материали на стойност около 25 000,00 лв., а е фактурирало материали на стойност над 600 000,00 лв.

При така установената фактическа обстановка е прието, че обосновано ревизиращият екип е приел, че на жалбоподателя му е било известно или няма как да не му е било известно, че фактурите, по които претендира право на приспадане на данъчен кредит, са документи с невярно съдържание. Ползването на такива фактури с цел приспадане на право на данъчен кредит, се счита за част от данъчна измама /решение от 07.12.2010 г., по дело С-285/09 Р., т. 49, съгласно което общностното право не изключва възможността държавите членки да считат съставянето на фиктивни фактури, посочващи неправомерно ДДС, като опит за данъчна измама/.

II. В частта на облагането по ЗКПО.

1. За данъчен период 2016 г. жалбоподателят е подал годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО с вх. №0600И0062912 от 28.03.2017 г. Декларирани са счетоводен и данъчен финансов резултат – печалба, в размер на 39 741,83 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 3 974,18 лв.

В хода на ревизията декларираният от дружеството счетоводен финансов резултат е преобразуван на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО със сбора от данъчните основи по фактури, издадени от [фирма] и фактура, издадена от [фирма], осчетоводени като разход за 2016 г. в размер на 289 697,67 лв. Това е предвид констатацията, че са отчетени разходи за ремонти на собствени на дружеството недвижими имоти, но не е увеличена балансовата стойност на имотите. Органите по приходите са приели, че се касае за разходи, несвързани с дейността.

Вследствие извършеното преобразуване за 2016 г. ревизиращите са установили данъчен финансов резултат – печалба, в размер на 329 439,50 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 32 943,95 лв., от които допълнително установен корпоративен данък над декларирания в размер на 28 969,77 лв.

2. За данъчен период 2017 г. ревизиращият субект е подал ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО с вх. №0600И0080032 от 25.03.2018 г. Декларирани са счетоводен и данъчен финансов резултат – печалба, в размер на 22 151,13 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 2 215,11 лв.

За посочения период органите по приходите са преобразували декларирания от жалбоподателя счетоводен финансов резултат със сбора от данъчните основи по фактури издадени от [фирма], в размер на 313 880,00 лв., представляващи отчетени разходи по сметка 601 „Разходи за материали“. Като основание е посочена разпоредбата на чл. 26, т. 1 от ЗКПО – разходи, несвързани с дейността.

Вследствие извършеното преобразуване за 2017 г. ревизиращите са установили данъчен финансов резултат – печалба, в размер на 336 031,13 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 33 603,12 лв.

В Таблица 1 към РА е посочен допълнително установен корпоративен данък над

декларирания в размер на 30 400,50 лв., вместо в размер на 31 388,01 лв. С оглед забраната по чл. 155, ал. 8 от ДОПК с решението ревизионният акт да се изменя във вреда на жалбоподателя, е приет посочения в Таблица 1 дължим данък над декларирания.

При оспорването по административен ред ответникът е приел, че жалбата е неоснователна и РА следва да се потвърди в частта относно установените резултати по ЗДДС за периоди май, юли, август, октомври, ноември и декември 2016 г., февруари, април, май, юни, август, септември, ноември и декември 2017 г., януари, февруари и март 2018 г., ведно със съответните лихви, както и установените лихви за м. октомври 2015 г. РА е потвърден в частта относно установен корпоративен данък за 2017 г. РА е изменен в частта относно корпоративен данък за 2016 г. като от 32943,95 лв. е определен на 31152,28 лв. ведно със съответните лихви.

Предвид така изложеното, съдът намира следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган – този, който е възложил ревизията и от ръководителя на ревизията в съответствие с изискванията на чл.119 ал.2 от ДОПК, както и т.р. №5/13.12.2016г. на Върховния административен съд по т.д. №10/2016г. Актът е подписан с електронен подпис, като са представени документи, както и диск, от които се установява наличието на такъв, както и подписването на акта от издалия го орган.

Относно спазването на процесуалните правила. При служебната проверка по чл.160 ал.2 от ДОПК, съдът НЕ констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила.

При преценката по реда на чл. 160, ал. 1 ДОПК настоящият състав намира, че при издаване на РА са спазени материално-правните норми при издаването му.

Съгласно чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС, от съществено значение за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит и неговото упражняване е получателят по доставката да разполага с фактура за доставката и доставката да е реално осъществена. Двете предпоставки за признаване право на кредит са кумулативни и липсата на която и да е от тях възпрепятства възникването и упражняването на това право. Осъществяването на фактическия състав на доставката подлежи на доказване.

Константно при тълкуването на чл. 167 от Директива 2006/112-както в практиката на Съда, така и практиката на националните съдилища се приема, че наличието на действително осъществена /реална/ доставка е основна предпоставка за възникване на правото на приспадане. Това е прието и по делото "Б.", С-285/1. В т. 31 от него е посочено, че за да се установи, че на основание тези доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани (от Б.) за извършването на облагаеми сделки. В процесния случай такива факти не се установяват.

Видно от установената и подробно изложена фактическа обстановка съдът намира, че не се установява нито кадрова, нито материална обезпеченост по отношение на доставчиците на жалбоподателя за осъществяване на спорните доставки. Не бе

установено по категоричен начин, че част от закупените материали са били конкретно вложени при завършване на неговата дейност. Тези изводи, както и констатацията, че доставчиците не са имали необходимата кадрова и материална обезпеченост, следва да доведе до заключението, че не се доказва реалност на извършените доставки. Ето защо са и правилни изводите, че не са налице изискуемите от закона предпоставки по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6, ал. 1 от ЗДДС за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит.

По отношение на опродолянето на задължения по ЗКПО. Предвид изводите в частта относно ДДС и във връзка с фактурите, издадени от [фирма],-са правилни изводите, че се касае за разходи, осчетоводени въз основа на първични счетоводни документи, за които не може да се направи извод, че отразяват вярно осчетоводена стопанска операция. Доколкото жалбоподателят е осчетоводил разходи по фактури, които не отразяват вярно стопанските операции, то в счетоводството му са извършени неверни счетоводни записвания. В резултат на това, неправилно са завишени отчетените разходи за 2016 г. и 2017 г., което е довело до неправомерно намаляване на финансовия резултат и съответно до намаляване на дължимия корпоративен данък. Както нееднократно е приемал в своите решения Върховен административен съд /ВАС/, констатациите за липса на реална доставка и отчитане на разходи, които не са реално направени, са взаимнообвързани и потвърждаването на косвения данък рефлектира върху облагането с прекия данък.

Съгласно чл. 26, т. 2 от ЗКПО не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Съгласно чл. 10, ал. 1 ЗКПО счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството /ЗСч/, отразяващ вярно стопанската операция.

Предвид изложеното следва да се направи извод, че част от процесните фактури, посочени по-горе, не документират реално извършени доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Следователно, отчетените разходи не отговарят на изискванията на чл. 10 от ЗКПО за документална обоснованост, тъй като същите не отразяват реална/вярна стопанска операция и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 23, ал. 2 от ЗКПО не следва да бъдат признати за данъчни цели. Отчетените разходи водят до отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО.

По отношение на данъчен период месец октомври 2015 г., за който не е налице корекция на декларирания данък върху добавената стойност, са начислени лихви за невнесен в срок данък. Видно от становище на ответника – така молба от последното с.з. е посочено, че за този период не следва да се дължат лихви от 314,38 лв. доколкото е отменен РА досежно установения данък за възстановяване в по-малък размер от декларирания за данъчен период м. септември 2015 г. Ето защо съдът намира, че оспореният акт в тази му част следва да бъде отменен.

Предвид изложеното съдът намира, че жалбата и в тази ѝ част е неоснователна.

По разноските. На основание чл. 161 ДОПК, вр. чл. 8, вр. чл. 7, ал. 1, т. 5 от Наредбата за адвокатските възнаграждения жалбоподателят дължи на ответника юрисконсултско възнаграждение, съответно на обжалвания интерес /установени задължения в общ размер 168039,32 лв./, което възнаграждение следва да се изчисли в размер на 4210,39 лв.

Водим от изложеното и на основание чл.172 ал.2 от АПК и чл.160 ал.1 от ДОПК съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу решение № 17/6.1.2020 г., в частта, с

която е потвърден и изменен ревизионен акт №Р 222213180000217-091-001/12.9.2018 г. както следва

1. в частта относно установените резултати по ЗДДС за периодите май, юли, август, октомври, ноември и декември 2016 г., февруари, април, май, юни, август, септември, ноември и декември 2017 г., януари, февруари и март 2018 г.,

ОБЩО установен ДДС над декларирания - в размер на 80 087,96 лв. ведно със съответните лихви в размер на 20034,30 лв.

2. в частта относно установен корпоративен данък за 2017 г. за довносяне в размер на 30 400,50 лв., както и лихви върху него от 4011,50 лв.

3. в частта, с която РА е изменен по отношение на определен корпоративен данък за 2016 г. като от 32943,95 лв. е определен на 31152,28 лв., като е определен данък за довносяне от 27178,10 л. ведно със съответните лихви върху последния от 6326,96 лв.

ОТМЕНЯ решение № 17/6.1.2020 г., в частта относно установените лихви за м. октомври 2015 г. в размер на 314,38 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при НАП, сумата от 4210,39 лв. разноски.

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

СЪДИЯ: