

РЕШЕНИЕ

№ 4763

гр. София, 12.07.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,
в публично заседание на 19.04.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ирина Кюртева

при участието на секретаря Росица Б Стоева и при участието на прокурора Ива Цанова, като разгледа дело номер **9646** по описа за **2021** 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 на основание Решение №9916 от 01.10.2021г. по адм.дело 3788/2021г. на ВАС, с което е обезсилено решение № 7070 от 08.12.2020г. по адм.д. 3793/2019г. на АССГ и делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на същия съд

Делото е образувано по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК], със седалище [населено място] против Ревизионен акт № Р-22221918000285-091-001/30.10.2018г., издаден от органи по приходите, в частта на РА, потвърдена с Решение № 112/21.01.2019г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление на Националната агенция за приходите. С РА, в обжалваната част, са установени допълнителни задължения по ЗДДС вследствие на доначислен данъчен кредит в размер на 2 016,01лв. и непризнат данъчен кредит в размер на 16 361,13лв.; по ЗКПО, с който е установен дължим корпоративен данък в размер на 3 479,25лв. за 2016г. и по Кодекса за социалното осигуряване - за вноски за държавно обществено осигуряване в размер на 1 043,40лв.; за вноски за допълнително задължително пенсионно осигуряване за универсален пенсионен фонд в размер на 254,65лв. и за ППФ в размер на 356,51лв. и а вноски за здравно осигуряване в размер на 407,44лв. и са начислени лихви в общ размер а 5 610,46лв.

С жалбата се иска отмяна на оспорения РА като неправилен поради нарушение на материалния закон и съществени нарушения на административно производствените правила. Излага твърдения, че направените констатации не кореспондират със

събраните доказателства; не са обсъдени всички доказателства в тяхната съвкупност; не са обсъдени възраженията срещу ревизионния доклад, което представлява съществено процесуално нарушение. По отношение на начисления ДДС твърди, че неправилно органите са приели, че не се установява изпълнение на освободени доставки. Закупени са автомобили преди значително над 5-г. срок, поради което не се дължи ДДС върху освободените доставки. За невключване в дневниците за продажби следва да се носи административно-наказателна отговорност, но не и допълнително да бъде начисляван ДДС. По отношение на непризнатия данъчен кредит твърди, че неправомерно е използвана нормата на чл. 37, ал. 4 ДОПК. Не счита, че следва да търпи негативи поради поведението на своя доставчик. Ревизиращите органи са били длъжни да се съобразят със счетоводните данни. Дори и да се приеме, че е налице симулация, това не е основание да се откаже право на данъчен кредит. Твърди, че следва да се докаже и наличието на измама, както и че данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане е част от измама. По отношение на задълженията за корпоративен данък, твърди, че неправилно е преобразуван счетоводният финансов резултат по посока увеличение с непризнати разходи за лихви при прилагане на режима на слабата капитализация. Чл. 43, ал. 1 ЗКПО е несъвместим с установените факти, а приложение следва да намери чл. 43, ал. 4, т. 1 и 4 ЗКПО доколкото лихвите са от банков кредит за закупуване на фирмен имот, който е отразен в активите на дружеството. Не счита, че са налице предпоставките на чл. 122, ал. 1, т. 4-7 ДОПК за прилагането ѝ по отношение на установените задължителни осигурителни вноски. Твърди, че лицето С. К. никога не е работил по трудов договор. Счита, че не се дължат осигурителни вноски за него.

В съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от адв. Ч., която поддържа жалбата, претендира за разноски съобразно представен списък по чл.80 ГПК.

Ответникът - директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, представляван от упълномощения си процесуален представител, юрк. К., поддържа становище за неоснователност на жалбата по мотиви, изложени в решението на директора на дирекция "ОДОП". Претендира заплащането на юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

СГП, редовно призована, не взема становище.

Съдът, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221918000285-020-001/15.01.2018 г. изменена със заповеди №Р-22221918000285-020-002/16.04.2018 г., №Р-22221918000285-020-003/24.04.2018 г. и №Р-22221918000285-020-004/21.05.2018 г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди м. 10.2014 г. и м. 11.2014 г. и от м. 03.2016 г. до м. 04.2017 г., за корпоративен данък за периодите 2015 г. и 2016 г., ДОО за осигурители, вноски за ЗО за осигурители, УПФ за осигурители и ППФ, всичките за периодите от 16.03.2016 г. до 30.06.2017 г. ЗИЗВР №Р-22221918000285-020-003/24.04.2018 г. е издадена от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството и на заместник на К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-84-2200-460/20.04.2018 г. на директора на ТД на НАП С.. Останалите три

заповеди са издадени от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С.. Срокът за приключване на ревизията е до 25.06.2018 г. За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад (РД) №Р-22221918000285-092-001/09.08.2018 г. В срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК е постъпило писмено възражение с вх. №53-00-620#16/22.08.2018 г. срещу констатациите, отразени в РД. Същото е прието от органите по приходите за процесуално допустимо, а по същество за неоснователно.

Ревизията е приключила с РА №Р-22221918000285-091-001/30.10.2018 г., издаден от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и В. Б. Л., на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице са връчени 3 искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) №Р-22221918000285-040-001/02.02.2018 г., №Р-22221918000285-040-002/17.04.2018 г., №Р-22221918000285-040-003/21.05.2018 г. Представените документи са подробно описани в РД.

На основание чл. 47 от ДОПК, е изпратено искане за извършване на действия от други контролни органи №Р-22221918000285-032-001/16.04.2018 г. до Изпълнителна Агенция „Главна инспекция по труда“, като е получен отговор вх. №53-00-620#7/15.05.2018 г. Извършени са проверки в електронния регистър на НАП относно регистрирани трудови договори, подавани декларации обр. 1 и б, данъчната сметка на ревизираното лице, за декларираните от ревизираното лице покупки и продажби. Проверка в Търговския регистър, в масива на КАТ, в регистър И..

С протокол №1243316/20.06.2018 г. е документирано посещение в офиса на счетоводното дружество [фирма], ЕИК[ЕИК].

С протокол №1229456/22.06.2018 г. са приети доказателства, събрани в хода на извършена ПУФО на [фирма], завършила с протокол №П-22221917092027-073-001/19.12.2017 г.

В хода на ревизията е установено, че основната дейност на дружеството е транспортни услуги в страната и чужбина – К. 4941; търговия с леки и товарни автомобили до 3,5 т. – К. 4511 и търговия на дребно с части и принадлежности за автомобили, втора употреба – К. 4532. Дейността е упражнявана в магазин за продажба на авточасти втора употреба, находящ се в [населено място],[жк], [улица], пътен възел Мрамор и поземлен имот с площ 3 614 кв.м. в [населено място], местност Л. шосе – автоморга. За дейността е ползван лиценз на [фирма], ЕИК[ЕИК], с което има сключен договор за сътрудничество и съвместна дейност от 07.12.2013 г. През ревизирания период в [фирма] е имало наети 4 работници по трудови правоотношения на длъжност продавач-консултант. Отчетността на дружеството е заведена съгласно изискванията на Закона за счетоводството (ЗСч.), нарушения не са установени.

В хода на ревизионното производство, от представените доказателства, подробно описани в ревизионния доклад, органите по приходите са приели следното:

По ЗДДС:

Относно извършените доставки от жалбоподателя.

В хода на ревизията при извършена съпоставка на раздел А на справките декларации (СД) с кредитните обороти на сметки от гр. 70 за данъчен период м. 10.2016 г. е

установена разлика от 1 080,00 лв. В раздел А на СД е посочена данъчна основа в размер на 8 348,00 лв. и начислен ДДС 1 669,60 лв. Отчетеният приход за м. 10. 2016 г. по кредита на сметка 702 е в размер на 1 880,00 лв., по кредита на сметка 703 в размер на 7 548,00 лв., или общо приходи 9 428,00 лв. Разликата е формирана от продажба по фактура №[ЕГН]/21.10.2016 г. с получател [фирма], ЕИК[ЕИК]. Тази продажба не е отразена в дневника за продажби и СД за периода, през който е издадена, нито в следващи такива и данъкът в размер на 216,00 лв. не е начислен по смисъла на чл. 86 от ЗДДС.

През м. 11.2016 г. [фирма] е продало лек автомобил марка „Фиат П.“ с рег. [рег.номер на МПС] за 1 000,00 лв., като продажбата не е отразена в счетоводството на ревизираното лице и данъкът не е начислен. При ревизията е начислен ДДС в размер на 166,67 лв. върху данъчна основа 833,33 лв., определена по реда на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС.

През м. 12.2016 г. [фирма] е продало лек автомобил марка „М. С 220 ЦДИ“ с рег. [рег.номер на МПС] за 1 000,00 лв., като продажбата не е отразена в счетоводството на ревизираното лице и данъкът не е начислен. При ревизията е начислен ДДС в размер на 166,67 лв. върху данъчна основа 833,33 лв., определена по реда на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС.

В данъчен период м. 04.2017 г. [фирма] е декларирало данъчна основа на доставки, облагаеми със ставка 0% - в размер на 1 000,00 лв., посочени вкл. 14 на СД. При ревизията е установено, че тази доставка представлява продажба по фактура №[ЕГН]/27.04.2017 г. на лек автомобил форд фокус с получател Р. Й. А.. Фактурата е на стойност 1 000,00 лв. без начислен ДДС, като основание за това е вписан чл. 143 от ЗДДС. Посочено е, че цитиранията норма урежда специален ред на облагане на маржа на цената, а не е основание за прилагане на нулева ставка, или основание за неначисляване на ДДС. В хода на ревизията е изследвано придобиването на продадения автомобил, при което е установено, че за него не е приложима и разпоредбата на чл. 50, ал. 1 от ЗДДС. Поради това е прието, че тази доставка е облагаема по чл. 12, ал. 1 от ЗДДС. Начислен е ДДС в размер на 166,67 лв., върху данъчна основа 833,33 лв., определена по реда на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС.

В данъчен период м. 01.2017 г. [фирма] е декларирало данъчна основа на освободени доставки в общ размер на 7 800,00 лв., посочени в кл. 19 на СД. При ревизията е установено, че сумата не е формирана от освободени доставки по смисъла на глава четвърта от ЗДДС, а от продажба на лек автомобил BMW 530 с получател Г. Н. М., по фактура №[ЕГН]/23.01.2017 г. Фактурата е на стойност 7 800,00 лв. без начислен ДДС, като основание за това е вписан чл. 143 от ЗДДС. В хода на ревизията е изследвано придобиването на продадения автомобил, при която е установено, че за него не е приложим чл. 50, ал. 1 от ЗДДС, а доставката е приета за облагаема по чл. 12, ал. 1 от ЗДДС. Начислен е ДДС в размер на 1 300,00 лв., върху данъчна основа 6 500,00 лв., определена по реда на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС.

На основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС, вр. чл. 12, ал. 1, чл. 25, ал. 2 и ал. 6, е доначислен ДДС в общ размер на 2 016,01 лв. за съответните данъчни периоди.

Относно получените доставки от жалбоподателя:

На основание чл. 45, ал. 1 от ДОПК, са извършени насрещни проверки на доставчици на ревизираното лице, завършили с протоколи за извършена насрещна проверка (ПИНП) както следва: [фирма], ЕИК[ЕИК] – ПИНП №П-22221018043428-141-001/13.04.2018 г.; [фирма], ЕИК[ЕИК] – ПИНП

№П-22221018043432-141-001/13.04.2018 г.; [фирма], ЕИК[ЕИК] – ПИНП
№П-22220618047888-141-001/26.04.2018 г.; [фирма], ЕИК[ЕИК] – ПИНП
№П-22221018043422-141-001/17.05.2018 г.; [фирма], ЕИК[ЕИК] – ПИНП
№П-22220518047896-141-001/10.04.2018 г.; [фирма] в качеството на предходен
доставчик на [фирма] – ПИНП №П-22221018083480-141-001/22.06.2018 г.; [фирма],
ЕИК[ЕИК] – ПИНП №П-22220518047881-141-001/17.05.2018 г.

При проверките, по доставчици, е установено следното:

На [фирма] е връчено ИПДПОЗЛ по електронен път във връзка с 2 фактури издадени м. 10.2014 г., с начислен ДДС 3 500,00 лв. и предмет на доставките скоростна кутия втора употреба, и комплект заден мост и диференциал, масло. Документи не са представени. На основание чл. 37 ал. 4 от ДОПК ревизиращият екип е приел, че такива не съществуват. При проверка в електронния регистър на НАП е установено, че дружеството е deregистрирано по реда на ЗДДС от 08.01.2016 г., не е имало наети лица по трудови и извънтрудови правоотношения. Има обявен ГФО в Търговския регистър (ТР) само за 2013 г. От баланса е установено, че дружеството няма активи, а от подадена ГДД за 2014 г. е установено, че не е извършено преобразуване с размера на начислени амортизации на дълготрайни активи. Декларирана е дейност неспециализирана търговия на едро. [фирма] има регистрирано фискално устройство (ФУ), без стационарен обект за търговия на дребно с други стоки.

От ревизираното лице са представени процесните фактури и фискални бонове, хронологичен регистър на сметка 401, от който е установено, че фактурите са осчетоводени по сметка 601 в кореспонденция със сметки 401 и 501.

Направени са изводи, че доставчикът няма декларирани търговски обекти и складови бази, от които да извършва дейността си; не е доказан произходът на стоките, което обосновава извод за недоказана реалността на процесните доставки.

Отделно от това, в РА е посочено, че след извършена проверка в електронния регистър на НАП е установено, че през м. 06.2016 г. ревизираното лице е ползвало неправомерно данъчен кредит в размер на 322,00 лв. по фактура №[ЕГН]/07.06.2016 г., издадена от процесния доставчик. Същият е deregистриран по ЗДДС на 06.01.2016 г. и на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС е отказан данъчен кредит по тази фактура, тъй като фактурата е издадена от neregистрирано по ЗДДС лице. Общо отказаният данъчен кредит е в размер на 3 822,00 лв.

На [фирма] е връчено ИПДПОЗЛ по електронен път във връзка с 2 фактури издадени м. 02.2017 г. и м. 04.2017 г., с начислен ДДС 1193,17 лв. и предмет на доставките масло и резервни части (задна главина, радиатор, стартер, дюза за впръскване, комплект съединител, помпа гориво, механизъм стъкло). От доставчика са представени процесните фактури, хронологични регистри на сметки 411, 501, аналитичен регистър по дебита на сметка 411, оборотни ведомости. При проверка в електронния регистър на НАП е установено, че дружеството е deregистрирано по реда на ЗДДС от 16.08.2017 г. и повторно регистрирано от 30.08.2017 г. на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС. Имало е наето едно лице по трудови правоотношения на длъжност търговски представител. Декларирана е дейност търговия на дребно в неспециализирани магазини и неспециализирана търговия на едро. В ТР последният обявен отчет е за 2016 г. Видно от баланса, дружеството не разполага с активи. Регистрирано е ФУ за обект за търговия на дребно с части и принадлежности за автомобили и мотоциклети.

От ревизираното лице е представена фактура № [ЕГН]/27.02.2017 г., без доказателства

за плащане (отразено върху фактурата по банка). Задължението се потвърждава от салдото по сметка 401 доставчици към 30.06.2017 г. Представени са и фактура № [ЕГН]/28.04.2017 г., фискален бон, хронологичен регистър на сметка 401. Направени са изводи, че доставчикът не е представил доказателства за произхода на стоките. Прието е, че не е доказано реално изпълнение на доставките.

На [фирма] е връчено ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 от ДОПК във връзка с 15 фактури, издадени за периодите м. 05, м. 06, м. 07, м. 08, м. 09, м. 10, м. 11 и м. 12.2016 г., с начислен ДДС 8 947,98 лв. и предмет на доставките дизелово гориво и различни резервни части. В отговор не са представени изисканите документи. На основание чл. 37 ал. 4 от ДОПК е прието, че такива не съществуват.

При проверка в електронния регистър на НАП е установено, че дружеството е deregистрирано по реда на ЗДДС от 09.12.2016 г., имало е наети лица по трудови правоотношения на длъжности обслужващ бензиностанция, счетоводител, секретар, технически секретар, шофьор специален товарен автомобил. Имало е регистрирано ФУ за обект офис и МПС - лек автомобил и мотоциклет, продадени през 2014 г.

От ревизираното лице са представени процесните фактури, фискални бонове, хронологичен регистър на сметка 401, от който е констатирано, че фактурите са осчетоводени по сметка 601 в кореспонденция със сметки 401 и 501 за плащането. Същото е в размер на стойността по фактурите, а не на сумите от фискалните бонове. Осчетоводено е плащане и по фактура №[ЕГН]/31.05.2016 г., към която липсва фискален бон. Констатирано е, че дружеството няма собствени или наети търговски обекти и складови бази, от които да извършва дейността си. Видно от предмета на доставките по преобладаваща част от фактурите се касае за продажба на значително количество дизелово гориво, което изисква наличие на съответните резервоари за съхранение, както и специализирани транспортни средства. Доставчикът не е представил изисканите му счетоводни регистри, от които да е видно отразяване на прихода от извършените продажби и начисляването на ДДС по тях. Няма доказателства за произхода на стоките. Ревизираното лице също не е представило доказателства за това от къде е закупено това гориво, как е транспортирано и къде е съхранявано. Същото не е заведено по сметка 302 Материали и изписвано при потреблението на база изминати километри, а директно на разход по сметка 601. Закупените резервни части също са заведени по разходна сметка 601, без да е предоставена информация за тяхното потребление. Направен е извод за липса на доставка.

На [фирма] е връчено ИПДПОЗЛ по електронен път във връзка с фактура №[ЕГН]/31.01.2017 г., с начислен ДДС 778,25 лв. и предмет на доставката дизелово гориво. Представени са процесната фактура, аналитична справка на сметка 304, хронологична справка на сметки 411, 702, отчет от фискална памет, фактура №[ЕГН]/05.12.2016 г., издадена от [фирма] (предходен доставчик) и фискален бон. След крайния срок на ревизията са представени и фактури №[ЕГН]/31.01.2017 г. и №[ЕГН]/27.02.2017 г., аналитична справка на сметка 304, хронологична справка на сметки 411, 501 и 702, отчети от фискална памет, фактури издадени от предходния доставчик №[ЕГН]/30.01.2017 г., №[ЕГН]/02.12.2016 г. и №[ЕГН]/05.12.2016 г. (по последните две фактури не е имало възможност да се извърши насрещна проверка на предходния доставчик, поради късното им представяне). При

проверка в електронния регистър на НАП е установено, че дружеството е deregистрирано по реда на ЗДДС от 01.04.2017 г. и повторно регистрирано на 19.07.2017 г. В периода на декларираната доставка не разполага с нает персонал. Няма обявени ГФО в ТР за 2016 г. и 2017 г. За плащането по фактурата е представен отчет за период от 03.01.2017 г. до 31.01.2017 г., издаден от ФУ с №DT642252 и № на ФП 2669156, за което е установено, че е регистрирано в обект – офис на дата 14.12.2016 г., чийто договор е изтекъл на 07.09.2017 г.

От ревизираното лице са представени процесната фактура и фискален бон от 12.01.2017 г. за 1 738,80 лв., хронологичен регистър на сметка 401, от който е установено, че фактурата е осчетоводена по сметка 601 в кореспонденция със сметки 401 на 501 за плащането.

Извършена е насрещна проверка на [фирма] в качеството му на предходен доставчик по реда на чл. 32 от ДОПК. Документи не са представени. Установено е, че дружеството е имало наети лица на посочените по-горе длъжности. Декларирана е дейност търговия на дребно с автомобилни горива и смазочни материали, обявен е ГФО за 2014 г. Издадената фактура от 05.12.2016 г. е за 4 574 литра дизелово гориво, чиито произход не е изяснен. Констатирано е, че [фирма] няма декларирани търговски обекти, складови бази, наличие на резервоари за съхранение, както и специализирани транспортни средства. Доказателства за това не са представени и от ревизираното лице. Доставчикът не доказва наличие на база за съхранение на такъв вид стока, а между покупката и продажбата към ревизираното лице има почти два месеца. При проверките е установено, че и двете дружества не разполагат с товарни, специализирани транспортни средства за превоз на гориво. Направен е идентичен извод за липса на доставка.

На [фирма] е връчено ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 от ДОПК във връзка с 5 фактури издадени през м. 03.2016 г. и м. 04.2016 г., с начислен ДДС 1 619,73 лв. и предмет на доставките дизелово гориво. След приключване на срока на ревизията са представени процесните фактури, фактури от предходен доставчик [фирма], ЕИК[ЕИК]; свидетелство за регистрация на ФУ, отчет от фискална памет, счетоводни записвания по покупни фактури №[ЕГН]/01.03.2016 г. и №[ЕГН]/16.03.2016 г.; аналитична справка на сметка 702, хронологична справка на сметка 501. Късното представяне на документите е възпрепятствало извършването на насрещна проверка на предходния доставчик.

При проверка в електронния регистър на НАП е установено, че дружеството е deregистрирано по реда на ЗДДС от 05.05.2016 г., не е имало наети лица по трудови и извънтрудови правоотношения в процесните периоди. Последният обявен отчет в ТР е за 2012 г. Дружеството не разполага със собствени активи. Издадените фактури от предходния доставчик са включени в съответните дневници за продажби. Като единствен доставчик на гориво в периода м. 01.2016 г. - м. 03.2016 г. е посочено дружество [фирма], ЕИК[ЕИК], което е с прекратена регистрация по ЗДДС.

От ревизираното дружество са представени процесните фактури, хронологичен регистър на сметка 401 в кореспонденция с 601 и 501, от който е установено осчетоводяване на фактурите и съответно плащане по тях, без да

са представени други доказателства. Направени са идентични изводи като при другите доставчици.

Освен липсата на доставка, е прието, че е налице относителна субективна симулация - предметът на доставката е наличен, тъй като с него се извършват последващи облагаеми доставки на стоки и услуги, но същите не са доставени от издателя на фактурите и той не е действителният доставчик. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 25, ал. 2 и ал. 6, т. 1 и чл. 6 от ЗДДС, при ревизията е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 16 039,13 лв. по фактурите, издадени от посочените доставчици, и на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС в размер на 322,00 лв. по фактурата, издадена от [фирма] след неговата дерегистрация. Общо отказаният данъчен кредит е в размер на 16 361,13 лв.

По ЗКПО:

За 2015 г. от жалбоподателя е подадена годишна данъчна декларация (ГДД), с която са декларирани счетоводен и данъчен финансов резултати – загуба в размер на 35 414,68 лв.

При проверка относно изпълнението на чл. 43 от ЗКПО, касаещ регулиране на слабата капитализация, е установено, че през 2015 г. [фирма] е отчело разходи за лихви в размер на 35 486,69 лв., като е прието, че подлежат на регулация, съгласно чл. 43, ал. 4, т. 1 от ЗКПО. Съгласно чл. 43, ал. 6 от ЗКПО, ал. 1 на чл. 43 от ЗКПО не се прилага когато е изпълнено условието на формулата $P1+P2 \leq 3x C1+C2$, където P1 е привлеченият капитал към 1 януари на текущата година; P2 е привлеченият капитал към 31 декември на текущата година; C1 е собственият капитал към 1 януари на текущата година; C2 е собственият капитал към 31 декември на текущата година. В хода на ревизията е направен извод, че условието на формулата не е изпълнено, тъй като привлеченият капитал е 748,50 х. лв. и превишава трикратния размер на собствения капитал на дружеството, който е 258 х. лв. На основание чл. 43, ал. 1 от ЗКПО е изчислен размерът на непризнатите за данъчни цели разходи за лихви като е получена сума в размер на 34 010,06 лв. Посочено е, че съгласно чл. 43, ал. 2 от ЗКПО непризнатите разходи за лихви се признават за данъчни цели през следващите 5 години до изчерпването им.

При ревизията е извършено преобразуване на счетоводния финансов резултат в посока увеличение с посочената сума. Установен е данъчен финансов резултат загуба в размер на 1 404,62 лв., при декларирана загуба 35 414,68 лв. Дружеството не е следвало да прави авансови вноски. Не е определен данък за внасяне за този период.

За 2016 г. от жалбоподателя е подадена ГДД, с която са декларирани счетоводен и данъчен финансов резултати загуба в размер на 11 631,57 лв. На база изложеното в частта по ЗДДС и установената липса на доставки по фактурите за доставка на дизелово гориво, издадени от [фирма] и [фирма] е прието, че в счетоводните регистри на ревизираното лице са осчетоводени суми по сметка 601 разходи за материали, без да е налице фактически извършена стопанска операция, т.е. налице е документална необоснованост на тези разходи по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО. На основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, е увеличен счетоводният финансов резултат за 2016 г. с 46 162,05 лв.

При ревизията е установено, че през 2016 г. [фирма] е извършило продажба на две МПС, заведени в сметка 304 стоки, за която липсва аналитичност, както следва: продаден е лек автомобил Фиат П. с рег. [рег.номер на МПС] , съгласно договор за покупко-продажба на МПС от 01.11.2016 г. за 1 000,00 лв., на И. Г. Я., ЕГН [ЕГН]. Автомобилът е закупен от ревизираното лице през 2006 г. Продажбата не е отразена в счетоводството на ревизираното лице и приходът не е отчетен по кредита на съответната сметка от гр. 70, и не е начислен ДДС по реда на чл. 86 от ЗДДС. При ревизията е начислен приход в размер на 833,33 лв., представляващ данъчната основа по доставката, определена по реда на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС.

Продаден е лек автомобил М. С 220 ЦДИ с рег. [рег.номер на МПС] , съгласно договор за покупко-продажба на МПС от 14.12.2016 г. за 1 000,00 лв. на И. Л. С., ЕГН [ЕГН]. Продаденият автомобил е закупен от ревизираното лице през 2008 г. Тази продажба не е отразена в счетоводството на ревизираното лице, не е отчетен приход и не е начислен ДДС. При ревизията е начислен приход в размер на 833,33 лв., представляващ данъчната основа по доставката, определена по реда на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС. Общо начисленият приход е в размер на 1 666,66 лв. На основание чл. 81, във връзка с чл. 78 от ЗКПО е увеличен счетоводният финансов резултат с посочената сума.

Установен е данъчен финансов резултат печалба в размер на 34 792,52 лв., след приспадане на загубата от предходната година в размер на 1 404,62 лв., дължим корпоративен данък 3 479,25 лв. и лихви за забава 558,66 лв. Дружеството не е следвало да прави авансови вноски.

По КСО:

При направена справка в ПП фискален контрол е установено, че в периода 08.08.2016 г. – 28.06.2017 г., при извършени проверки от органи по приходите на ГКПП К., са установени регистрирани преминавания на превозно средство без товар с рег. [рег.номер на МПС] и ремарке [рег.номер на МПС] , с превозвач [фирма]. Същите са подробно описани на стр. 40 от РД, като водачи са били С. С. К., ЕГН [ЕГН]; Р. П. Д., ЕГН [ЕГН]; Д. Г. С., ЕГН [ЕГН]; Б. М. Л., ЕГН [ЕГН]. За тези лица дружеството не е подало уведомления за сключени трудови договори и същите не фигурират в разчетно – платежните ведомости на дружеството за ревизирания период. С ИПДПОЗЛ са изискани данни чия собственост е МПС и в какви отношения е било дружеството с тези лица. От представена обяснителна записка и при проверка в регистъра на КАТ е установено, че транспортните средства са собственост на [фирма], ЕИК[ЕИК] и са били обект на лизингов договор между дружеството и ревизираното лице. Управителят на [фирма] е посочил, че със С. С. К. има сключен граждански договор, а с останалите 3 лица няма трудови правоотношения. Представен е граждански договор за извършена работа №001/01.06.2017 г. със С. С. К..

С протокол №1229456/22.06.2018 г. към ревизионното производство са приобщени ПИНП на С. С. К., Р. П. Д. и Д. Г. С.. Извършени са насрещни проверки на четирите лица. При извършената проверка преди ревизията С. С. К. е дал писмени обяснения, че не е работил в [фирма] и няма договор с него, не е получавал възнаграждения. В отговор на връчено ИПДПОЗЛ в

процесната ревизия С. К. е дал писмени обяснения, че няма документи, удостоверяващи трудовата му заетост, тъй като за периода, посочен в искането, не е работил. Не е работил и в ревизираното дружество, няма сключени договори с него, както и не е получавал възнаграждения от него. Управлявал е МПС-М. с рег. [рег.номер на МПС] само и единствено за да го премести на Българо-Сръбската граница К.. Тогава е ходил до Х. да занесе една помпа на негов приятел, който е бил закъсал там.

При проверка в електронния регистър на НАП е установено, че за периодите от м. 08.2016 г. до м. 06.2017 г. С. К. няма действащ трудов договор. За м. 06.2017 г. е подадена декл. обр. 1 от [фирма] с вид осигурен 14 – за работещите без трудови правоотношения. В подадената от дружеството справка по чл. 73 от ЗДДФЛ за 2017 г. лицето не е включено. Същото не е подало ГДД.

Определянето на задълженията за осигурителни вноски е извършено по особения ред на чл. 122 от ДОПК, поради установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 1 и т. 5 от ДОПК. На ревизираното лице е връчено уведомление по чл. 124 от ДОПК №Р-22221918000285-113-001/21.05.2018 г., с което е уведомено, че осигурителният доход за установяване на задълженията за ДОО за осигурители за периода 16.03.2016 г. - 30.06.2017 г., вноски за ЗО за осигурители за периода, ППФ УПФ за осигурители, всичките за периодите от 16.03.2016 г. до 30.06.2017 г., ще бъде определен по реда на чл. 122 – 124 от ДОПК. В определения срок не са представени доказателства и не е взето становище. Във връзка с разпоредбите на чл. 122, ал. 2 от ДОПК, в РД са анализирани относимите към лицето обстоятелства .

Вноски за ДОО – за осигурители: Относно С. С. К. е установено, че е извършил 10 регистрирани преминавания през ГКПП К. в качеството на водач на МПС с рег. [рег.номер на МПС] с ремарке рег. [рег.номер на МПС] , с превозвач [фирма]. За него няма подадени уведомления по чл. 62 от КТ от ревизираното лице, в този период лицето няма друг действащ трудов договор. Представеният граждански договор за извършена работа №001/01.06.2017 г. между страните е двустранно подписан, без техни идентификационни данни. Съгласно чл. 1 на договора, възложителят възлага, а изпълнителят приема да извърши транспорт с камион до Италия. В чл. 2 на договора е определено възнаграждение в размер на 600,00 лв., което ще се заплати в брой(чл. 3). Съгласно представена ведомост за граждански договор за м. 06.2017 г., подписана от „гл. счетоводител“, са изплатени 489,91 лв., под която сума е положен само подпис. Конкретизирано е, че управляваният товарен автомобил с марка М. 1841 ЛСНРА АКТРОС, с ремарке С. СРБУ 62, съгласно техническите характеристики е над 12 тона, което обуславя втора категория труд на водача. Размерът на осигурителния доход за всеки период, за който е установено упражняване на трудова дейност при условията на втора категория труд е определен на база на минималния осигурителен доход съгласно Приложение №1 на чл. 1 от ЗБДОО за длъжността е 463,00 лв. За работещото при втора категория труд лице – С. К., върху определения осигурителен доход е приложена нормативно регламентираната осигурителна ставка за фонд ДОО (в т.ч. ТЗПБ), която за 2016 г. е 21,4%, а за 2017 г.- 22,4%. Определени са дължимите осигурителни вноски за периода м. 08.2016 г. – м.

06.2017 г. в размер на 1 117,66 лв.

В дружеството е имало наети лица по трудови правоотношения, които са работили и осигурявани при трета категория труд. Представени са съответните трудови договори, ведомости за работни заплати за периодите от м. 06.2016 г. до м. 06.2017 г. и рекапитулации. В хода на ревизията е установено, че назначените 4 лица на длъжност продавач – консултант са осигурявани на прага на определения минимален осигурителен доход за заеманата длъжност – 545,00 лв. От подаваните декларации обр. 1 е констатирано, че всички работници попадат в категорията „родени след 31 декември 1959 г.“. Посочен е процентът на дължимите осигурителните вноски съгласно чл. 6 от КСО, като са установени дължими вноски за тези лица 3 023,88 лв. Установено е, че лицето не е внесло в пълен размер дължимите вноски за ДОО за периодите от 16.03.2016 г. до 30.06.2017 г. в общ размер 4 141,54 лв., внесени са 500,00 лв., разлика за внасяне – 3 641,54 лв., като в тази сума са включени и декларираните, но невнесени от лицето суми. Установените при ревизията дължими вноски за периодите от м. 08.2016 г. до м. 06.2017 г. са в размер на 1 043,40 лв. и лихви за забава 459,66 лв.

Вноски за универсален пенсионен фонд (УПФ) – за осигурители: Съгласно чл. 127, ал. 1 от КСО, задължително се осигуряват за допълнителна пенсия в УПФ лицата, родени след 31 декември 1959 г., ако са осигурени във фонд „Пенсии“ на държавното обществено осигуряване. Съгласно чл. 157, ал. 1 от КСО размерът на осигурителните вноски за допълнително задължително пенсионно осигуряване за УПФ за 2016 г. и 2017 г. е 5 %. Съгласно ал. 3 вноските се разпределят между осигурителите – 2,8% и осигурените лица - 2,2 %. Предвид описаното по-горе, в решението за назначените лица на длъжност продавач - консултант е установен размерът на дължимите и невнесени осигурителни вноски за фонд ДЗПО-УПФ за периодите от 16.03.2016 г. до 30.06.2017 г. в размер на 1 086,21 лв., като установените при ревизията дължими вноски са за периодите от м. 08.2016 г. до м. 06.2017 г. в размер на 254,65 лв. и лихви за забава 134,68 лв.

Вноски за професионален пенсионен фонд (ППФ) – за осигурители: Съгласно чл. 127, ал. 2 от КСО лицата, работещи при условията на първа и втора категория труд, които са осигурени във фонд „Пенсии“ на държавното обществено осигуряване, задължително се осигуряват и в професионален пенсионен фонд за пенсия за ранно пенсиониране, независимо от възрастта. В чл. 157, ал. 1, т. 2 от КСО са определени размерите на осигурителните вноски за ДЗПО в ППФ. Осигуряването е за сметка на работодателя и е в размер на 12% от brutната работна заплата за работещите в условия на 1-ва категория труд и 7 % за работещите в условия на 2-ра категория труд. Установено е, че в ревизираните периоди дружеството не е внесло дължимите осигурителни вноски за фонд ДЗПО-ППФ за периодите от 01.08.2016 г. до 30.06.2017 г. в размер на 356,51 лв. и лихви за забава 60,73 лв.

По ЗЗО – вноски за здравно осигуряване(ЗО) – за осигурители: Съгласно чл. 40, ал. 1 от ЗЗО, здравноосигурителната вноска на осигуреното лице се определя и се внася за лицата по чл. 4, ал. 1 и 2 от КСО върху дохода, върху който се дължат вноски за ДОО, определен съгласно КСО, като вноската се внася от работодателя или ведомството. Съгласно чл. 40, ал. 1, т. 1 от ЗЗО,

размерът на задължителните здравноосигурителни вноски е 8%, като вноските се разпределят между осигурители и осигурени в съотношение 4,80% към 3,20%. В РД подробно са описани условията за определяне на ЗОВ на различните категории осигурени лица. Относно наетите лица по трудови правоотношения на длъжност продавач - консултант е установено, че за ревизираните периоди задълженото лице не е внесло дължимите осигурителни вноски в размер на 1 737,92 лв., внесени са 870,42 лв., разлика за внасяне 867,50 лв. Установените при ревизията дължими вноски са за периодите от м. 08.2016 г. до м. 06.2017 г. в размер на 407,44 лв. и лихви за забава 69,42 лв.

Посоченият РА е бил оспорен от жалбоподателя, като с оспореното в това производство решение ответникът е приел, че жалбата срещу РА е неоснователна. Приел е, че са налице предпоставки за ангажиране отговорността му в обжалваната част.

При първоначалното разглеждане на спора е допусната ССчЕ, по която е изготвено заключение по ССЕ, неоспорено от страните, от което се установява какви са били счетоводните записвания на процесните фактури. Направен е извод, че счетоводните записвания са извършвани в хронологичен ред, съобразени със счетоводните принципи и ЗСчет. Фактурите, издадени от посочените доставчици са намерили отражение в счетоводството. Счетоводството е осъществявано въз основа на документална обосновааност на стопанските операции.

Пред настоящата инстанция от жалбоподателя са представени писмени доказателства – товарителници и приемо-предавателни протоколи за доказване изпълнението на процесните доставки. Доказателствата не бяха оспорени от ответната страна и са приобщени към доказателствената съвкупност.

Допусната е и назначена ССчЕ, като вещото лице след запознаване с всички относими доказателства дава заключение, че счетоводството на жалбоподателя във връзка с процесните фактури е водено редовно. В табличен вид вещото лице е проследило отразяването на процесните фактури в съответните дневници за покупка, които са декларирани своевременно. В счетоводството на дружеството своевременно са отразени фактурите и стопанските операции за покупка на авточасти и горива. Видно от прегледаните по делото счетоводни регистри на доставчиците, както и съобразно описаните подробно счетоводни операции в Таблица 3 на заключението, които са взети при доставчиците на жалбоподателя се установява, се направи положителен извод за редовността на воденото счетоводство при доставчиците Б. О. Е. и Ел Ем К. Е., а относно счетоводството на доставчиците П. С. Е.; П. Е. и К. К. Е. - експертизата не може да се произнесе, защото няма данни за водените от тях счетоводни регистри. Процесните фактури са включени в дневника за продажби на издателя за съответния данъчен период с получател Ж. авто Е.. Плащанията по процесните фактури са посочени, като суми в Таблицата по т.2 на експертизата в колона 13, като в колона 12 е посочен начина на плащането направено в брой или по банков път. От таблицата по т.2 на експертизата проследява, че има само две от процесните фактури, за които не се

установяват доказателства за плащане - това са ф-ра [ЕГН]/20.04.2016г., издадена от П. Е. за сумата 1539лв. и ф-ра [ЕГН]/27.02.2017г., издадена от Б. О. Е. за сумата 1152 лв. Видно от посоченото в Таблицата по т.2 от експертизата и по - конкретно в колона 10 е посочена сумата по приемо - предавателния протокол, която може да се съпостави с платените суми, които са посочени в Таблицата по т.2 на експертизата в колона 13, като съответно се установява, че за процесните фактури, за които има данни за плащане и данни за представен приемо предавателен протокол е налице съответствие на сумите. Относно осчетоводяване на плащанията при жалбоподателя – експертизата е установила, че са взети счетоводни операции Дебит смет.смет-ка 401 "Доставчици", на кредит смет.смет-ка 501 "Каса в лева". След детайлен преглед на всички процесни фактури експертизата дава заключение, че същите съдържат реквизитите, изискуеми в чл.114, ал.1 отЗДДС.

ПРАВНИ ИЗВОДИ:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обосновааност на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

В случая, релевантните за разрешаването на административно правния въпрос факти и обстоятелства са установени от материално компетентни органи на приходната администрация в хода на ревизия, осъществена по реда на чл.112 и сл. от ДОПК. Ревизията е завършила с издаването на оспорения РА, който е постановен в изискваната от закона форма съобразно разпоредбата на чл.120, ал.1 от ДОПК. Не се констатира нарушения на процесуалните правила при осъществяване на действията от страна на приходната администрация. РА е издаден от компетентен орган по приходите съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК. 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.

Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно производствените правила. Неоснователни са твърденията на жалбоподателя за допуснати процесуални нарушения – необсъждането на възраженията му срещу РД. Възражението му от 22.8.2018 г. е посочено в РА, както и е обсъдено, като е прието за неоснователно доколкото е прието, че не се сочат конкретни нарушения, нито доказателства в тази насока. Възприети са констатациите по РД.

След преценка за материалната законосъобразност по реда на чл.160 ДОПК на оспорения акт, съдът приема жалбата за частично основателна.

По ЗДДС

Относно извършените продажби от жалбоподателя, неотразени в дневника за продажби и СД за съответния период и начисляването на ДДС в размер на 2 016,01 лв. на осн.чл.86, ал.1 ЗДДС във вр. с чл.12, ал.1 и чл.25, ал.2 и 6 от ЗДДС, съдът намира жалбата за неоснователна.

Съгласно чл. 86 ЗДДС регистрирано лице, за което данъкът е станал изискуем, е длъжно да го начисли, като издаде данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред, включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл. 125

за този данъчен период, посочи документа в дневника за продажбите за съответния данъчен период (ал. 1). Съгласно ал. 2 данъкът е дължим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчният документ. Жалбоподателят е издал фактури за извършените продажби, но в тях е посочена обща сума, без данъкът да е посочен на отделен ред, тези фактури не са били включени в съответните дневници и СД или са били включени, без да е начислен данък, като е посочено неотнормосимо основание за това. Доколкото се установява, че по спорните фактури за продажба, описани по-горе, не е бил начисляван ДДС, то правилно и законосъобразно на основание чл. 86 ЗДДС органът по приходите е доначислил ДДС в размер на 2 016,01 лв. по реда на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, общо по петте фактури описани по-горе. Не са представени нови доказателства, които да опровергават посочените изводи и възраженията на жалбоподателя.

Обратно на твърденията на жалбоподателя, не са налице нормативните изисквания за прилагане на специалния ред за облагане на маржа в цената при доставка на стоки втора употреба съобразно разпоредбите на глава 17 ЗДДС. Те намират приложение, когато са налице материалноправните предпоставки по чл. 143 ЗДДС - за доставки, извършени от дилър по смисъла на легалното определение на § 1, т. 23 ДР ЗДДС, на стоки втора употреба, но и когато е проведена процедурата по чл. 148 и чл. 151 ЗДДС вр. с чл. 89 и 90 ППЗДДС. В процесния случай доставките не са документирани по реда на глава 17 ЗДДС и не е проведена посочената процедура. Не са налице условията нормативно установените предпоставки за прилагане на специалния ред на облагане по чл. 143 и сл. ЗДДС. Правилно е прието от органа, че този ред е неприложим, съответно по доставката като облагаема такава е следвало да са начисли ДДС в размер на 20% върху данъчната основа, който данък се явява дължим. Продажбите на МПС са облагаеми доставки по смисъла на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС и на основание чл. 86, ал. 2 от ЗДДС и чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, вр. чл. 151 от ЗДДС, следва да се обложат по общия ред, като за тях регистрираното по ЗДДС лице следва да начисли данък върху данъчна основа, определена по реда на чл. 26, ал. 1 от ЗДДС.

Относно получените от жалбоподателя доставки, за които с РА е отказано право на данъчен кредит в размер на 16 361, 13 лв., съдът намира жалбата за основателна.

След анализ на събраните в ревизионното производство доказателства приходния орган е приел недоказаност на реалността на получените доставки от доставчиците [фирма], [фирма] и [фирма] на дизелово гориво и [фирма] и [фирма] – на масло и резервни части. Отказът е мотивиран с липсата на съпътстващи документи за доставките, на доказателства за транспортирането на стоките, липсата на материално техническа обезпеченост на доставчиците, недоказан произход на стоките. Направен е извод за ползване правото на приспадане на ДК по документи с невярно съдържание, които не са съставени в резултат на действително развили се търговски взаимоотношения между страните, квалифицирано съобразно СЕС като ползване на ДК с измамна цел или с цел злоупотреба – дело С-285/11, т.36 [фирма].

Не са спорни обстоятелствата, че процесните доставки са облагаеми към

датата на възникване на данъчното събитие и че към този момент жалбоподателят и доставчиците са регистрирани по ЗДДС, с изключение на доставчика [фирма]. Фактурите отговарят на изискванията за форма и съдържание, регламентирани в ЗСч и ЗДДС, включени са в дневниците за продажби и са намерили съответното счетоводно отразяване. Същите са придружени с доказателства относно основанието за издаването им и стойността е платена в брой на доставчиците, което се установи и от назначената ССЧЕ. Приемо-предавателните протоколи, представени в съдебното производство, индивидуализират в пълна степен съответните стоки, доказват прехвърлянето на собствеността от доставчиците към жалбоподателя и са в логическа последователност по между си.

В спорното съдебно производство, двете страни - данъчният субект и административният орган са равнопоставени. Те имат еднакви възможности за извършването на процесуални действия, насочени към разкриване с помощта на доказателствените средства на истината относно фактите, релевантни за спорното право. Решаващо при разпределението на доказателствената тежест между данъчния субект – жалбоподател и административния орган – ответник по жалбата е обстоятелството каква правна последица страната претендира като настъпила, като относно факта, обуславящ тази последица, страната носи доказателствената тежест. Принципите на обективната истина и служебното начало в съдебния административен процес, налагат съдът да основе констатациите си за всеки факт върху наличните доказателства, без да има значение, дали те са представени от страната, която носи доказателствената тежест относно този факт, от противната страна по административния спор или пък са издирени служебно от съда.

В съдебното производство е открита възможността за оспорване на констатациите от акта с всички допустими по ГПК, АПК, ДОПК доказателствени средства, както и представяне на доказателства, които не са представени в хода на ревизията. В разпоредбата на чл. 158 от ДОПК са визирани особените правила за доказателствата в съдебното производство, поради което се налага извода, че са допустими всички останали доказателства и доказателствени средства, като тяхната доказателствена стойност с оглед разпоредбата на § 2 от ДОПК се цени съгласно правилата на ГПК. Това обуславя обсъждането и на представените в настоящето производство писмени доказателства от жалбоподателя – приемо предавателни протоколи към всяка от фактурите, които ответникът не е оспорил, поради което същите са приети от съда и са използвани при изготвяне на ССЧЕ.

Спорният въпрос между страните е за реалността на доставките на стоки по процесните фактури, като основният довод на ревизиращите е липсата на техническа и кадрова обезпеченост на доставчиците, недоказан произход на стоките, дерегистрация на единият от доставчиците към момента на издаване на фактурата. Изводът на ревизиращите е, че предметът на доставката е наличен, тъй като с него са извършени последващи облагаеми доставки на стоки и услуги, но същите не са доставени от издателя на фактурите и той не е действителният доставчик. Този извод е опроверган от ангажираните

писмени и експертни доказателства в съдебното производство, които доказват обратното. Представените приемо предавателни протоколи доказват предаването и приемането от страна на жалбоподателя на процесните движими вещи. Следва да бъде отбелязано, че от ответника в съдебното производство не е направено оспорване на представените частни документи, поради което същите не са изключени от доказателствения материал и не е оборена тяхната доказателствена стойност.

Получателят по съответната доставка, за да упражни правото на данъчен кредит е длъжен да установи всички положителни факти, за да докаже реалността на доставката, но от него може да се изисква да представи само тези доказателства, които са съставени заедно с прекия доставчик и са двустранно подписани. Всички други, които изхождат само от доставчика, каквито са тези за неговата кадрова и материална обезпеченост да изпълни доставката, както и относно счетоводното отчитане на доставките при него, не може да се вменява в доказателствена тежест на получателя на доставката.

Съдебната практика на СЕС и ВАС безпротиворечиво приема, че не може получателят да отговаря за действията, респ. бездействията на своите доставчици, вкл. да доказва тяхната обезпеченост да извършат доставките. В този смисъл са решенията по дела С-80/11, С-142/11, С-285/11, С-324/11 и др. За да бъде признато на данъчно задълженото лице правото да бъде приспаднат начисления му ДДС е необходимо то да притежава фактура, съдържаща изискуемите по закон реквизити, данъкът да е начислен във фактурата във връзка с осъществена облагаема доставка и стоката да е използвана за последващи облагаеми доставки.

В случая всичко това е налице, като се установява, че фактурите, издадени от процесните доставчици, преценени във връзка с приемо-предавателни протоколи, отговарят на изискванията по чл. 114 от ЗДДС, респективно на чл. 226 от Директива 2006/112. За безспорно от фактическа страна съдът приема, че предаването на стоките от доставчиците към жалбоподателя е доказано въз основа на представените писмени доказателства, като всички процесни фактури и протоколи съдържат подробно описание на стоките по вид, количество, единична и обща цена и е налице пълна логическа последователност по дати и обем стоки, както и цитираните документи съдържат подробна индивидуализация на предадените стоки. Налице е съответствие между сумите, посочени във фактурите и протоколите, което се установи и от ССЧЕ. Още в хода на ревизията жалбоподателят е представил доказателства, че получените стоки са вложени в последващи облагаеми доставки, както и че това е предмет на основната му икономическа дейност, което не е спорно обстоятелство.

Съдът кредитира заключението на приетата по делото ССЧЕ, от която се установява надлежно счетоводно отразяване на спорните доставки и плащането им. Следователно, приходните органи са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по гореописаните фактури формално и едностранчиво, като са се съсредоточили върху въпроса относно техническата и кадрова обезпеченост за осъществяване на доставките, произхода на стоките и неправилното счетоводяване от част от доставчиците. В този смисъл са и постановените от ВАС решения по идентични казуси,

свързани със същите процесни доставчици (Решение №999 от 26.01.2021г. по адм.д. №9707/2020г. на I отделение на ВАС и Решение № 6204 от 27.05.2020г. по адм.д. №12890/2019г. на VIII отделение на ВАС).

Следва да се посочи, че фактът на неизпълнение от страна на доставчика на задължението си по чл. 86, ал. 1, т. 3 от ЗДДС да посочи издадените фактури в дневника за продажбите за съответния данъчен период, не може да води до извод за липса на реалност на фактурираните доставки. След като доставчикът е издал данъчен документ и е посочил данъка във фактурата, то по силата на чл. 85 от ЗДДС, този данък е дължим и няма пречка впоследствие същия да бъде начислен. В този смисъл е решение № 10626/07.08.2014 г., постановено по адм.д. № 10003/2013 г. по описа на ВАС, I отд.

В тази връзка следва да се посочи, че не е съобразена от приходните органи практиката на Съда на Европейския съюз относно тълкуване на нормите на общностното право. С Решение от 22.12.2009г. по дело Dankowski, C-438/2009г., Член 18, §1, б. „а” и член 22, §3, б.„б” от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 2006/18/ЕО на Съвета от 14 февруари 2006 година, трябва да се тълкуват в смисъл, че данъчнозадълженото лице има право на приспадане на данъка върху добавената стойност, платен за доставки на услуги, предоставени му от друго данъчнозадължено лице, което не е регистрирано за целите на този данък, когато фактурите за тези доставки съдържат цялата изискуема информация по посочения член 22, §3, б.„б”, и в частност информацията, която е необходима за идентифициране на издателя на фактурите и на естеството на предоставените услуги. Предвид изложеното липсата на регистрация на доставчика [фирма] не представлява основание за отказ да бъде признато право на приспадане на данъчен кредит за получателя по облагаема доставка. Основният принцип на неутралитет на ДДС, налага неговото приспадане по получените доставки да се предостави, ако са изпълнени изискванията по същество, дори и данъчнозадължените лица да са пропуснали някои формални изисквания. Щом разполага с необходимата информация, за да установи, че данъчнозадълженото лице като получател на разглежданите доставки е платец на ДДС, данъчната администрация не може да му налага допълнителни условия във връзка с правото му да приспадне този данък, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право /Решение по дело Ecotrade, т. 63 и 64; Решение по дело Nidera Handelscompagnie, т. 42, както и Решение от 22 декември 2010 г. по дело Dankowski, C-438/09/. В случая жалбоподателят е получател на облагаеми доставки и за същите притежава документи по чл.71 т.1 ЗДДС, като получените доставки са свързани с икономическата му дейност.

Не могат да бъдат споделени доводите в РА, че от събраните доказателства не може да се установи извършване на реални доставки с оглед липсата на кадрова и техническа обезпеченост на процесните доставчици. Обстоятелствата, че от страна на преките доставчици не са представени доказателства къде са съхранявани стоките до продажбата им и как са

транспортирани същите не могат да обосноват извод за липса на реална доставка, тъй като ревизираното дружество не може да бъде отговорно за установени нередности нагоре по веригата. Доводът на органа по приходите за липса на кадрова, материална и техническа обезпеченост на доставчиците да извършат процесните доставки, не може да бъде възприет като водещ за отказа на правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставката, при липса на твърдения от органа по приходите за наличие на данъчна измама, за която ревизиратото лице знае или предполага. В тази насока, следва да се има предвид Решение от 6 септември 2012 г. по дело С-324/11, в което Съдът на ЕС е заключил, че правото на приспадане може да бъде отказано само когато приходният орган въз основа на обективни данни установи, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката, която обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама. В случая не са ангажирани доказателства за данъчна измама, осъществена между контрагентите по доставките. Липсват доказателства, че доставката е извършена от трето лице и ревизираното лице е следвало да проучи търговския опит на доставчиците си, както и че от доставчика са декларирани привидни доставки, като изкуствено формира данъчен кредит свързан с невнесен по веригата данък. Нито в хода на извършената ревизия, нито в проведеното съдебно производство става ясно коя е привидната сделка и коя е симулативната сделка, с оглед тезата на приходния орган за относителна симулация на сделките. Съобразно цитираното решение, в случаите, когато се твърди относителна симулация данъчният орган е този, който следва по безспорен начин да установи кой е действителният доставчик на стоките, а в случая това не е сторено.

При тези доказателства, съдът приема, че правото на данъчен кредит е упражнено по реално осъществени доставки на стоки съгласно чл. 68, ал. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 от ЗДДС и жалбата в тази част следва да бъде уважена.

Относно установяванията по ЗКПО:

За 2015 г. в хода на ревизията е установено, че дружеството е отчело разходи за лихви, като в годишната си данъчна декларация е декларирал счетоводен финансов резултат – счетоводна загуба в размер на 35 414,68 лв. и съответно – данъчна загуба за същия размер. Отчел е разходи за лихви в размер на 35 486,69 лв. Видно от преписката, това са разходи за лихви по два договора за финансов лизинг и договор за банков кредит.

Регулирането на слабата капитализация се изразява в това, че лихвени разходи на предприятието не се признават като разход за целите на данъчното облагане, а с тях се увеличава счетоводно финансовият резултат. Слабо капитализирани по смисъла на ЗКПО са данъчните субекти, които са привлекли капитал, чийто размер превишава посоченият в чл. 43, ал. 6 ЗКПО. Следователно, регулацията на слабата капитализация не се извършва, когато привлеченият капитал е по-малък или равен на трикратния размер на собствения капитал - чл. 43, ал. 6 от ЗКПО.

В случая е установено, че привлеченият капитал превишава трикратния размер на собствения капитал на дружеството /следователно – не е изпълнена формулата по чл. 43, ал. 6 ЗКПО/, поради което и приложение

следва да намери чл. 43, ал. 1 ЗКПО, предвиждаща, че не се признават за данъчни цели в годината на отчитането им разходите за лихви. От органа по приходите е приложена формулата по чл. 43, ал. 1 от ЗКПО / $НРЛ = РЛ - ПЛ - 0,75 \times ФРПЛ$ /. В РЛ – разходи за лихви е включена сумата от 35486,69 лв. – като разходи за лихви, подлежащи на регулация по чл. 43, ал. 3 /сега – ал.4/.

И преди, и след изм. ДВ бр. , бр. 98 от 2018 г., в сила от 01.01.2019 г. в разходите за лихви не са се включвали разходите по финансов лизинг и банков кредит, освен когато страните по сделката са свързани лица или лизингът, съответно кредитът, е гарантиран или обезпечен от или е отпуснат по нареждане на свързано лице. В случая, видно от преписката се установява, че жалбоподателят е сключил договор за банков кредит от 26.10.20107 г. с [фирма] за срок от 180 м., както и три договора за финансов лизинг с [фирма], като видно от погасителните им планове са се дължали лихви вкл. и за процесния период. Ето защо и доколкото не се установява да са налице изключенията на чл. 43, ал. 4 ЗКПО /наличие на свързаност по отношение на страните по договорите или на страните по обезпечителната сделка/, то следва да се приеме, че в разходите за лихви не следва да се включва процесната сума. Ето защо ответникът неправилно ги е включил като такива в годишната си данъчна декларация, съответно – правилни са изводите на ревизиращите органи, при прилагане на формулата по чл. 43, ал. 1 ЗКПО: $РЛ /разходи за лихви/:0 \text{ лв.} - ПЛ /общ размер на разходите за лихви/:0 \text{ лв.} - 0,75 \times ФРПЛ /счетоводният финансов резултат преди всички разходи и приходи от лихви/: 1968,84 \text{ лв.} = -1476,63 \text{ лв.}$

Фактическите установявания на ответника не се оспорват от жалбоподателя. Те се потвърждават и от представените договори и счетоводни документи. Не е установен корпоративен данък за довносяне. Същевременно съдът намира, че са правилни и правните му изводи в тази насока.

За 2016 г. е извършено преобразуване на счетоводния финансов резултат на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО на база изложеното в частта по ЗДДС и установената липса на доставки по фактурите за доставка на дизелово гориво, издадени от [фирма] и [фирма]. С оглед приетото за установено и доказано реално извършване на доставките по посочените по-горе фактури, издадени от процесните доставчици, съдът счита че незаконосъобразно с издадения РА е извършено увеличение на финансовия резултат за 2016 г. с 46 162,05 лв. При извод за реално осъществени доставки от посочените по-горе доставчици, то осчетоводените стопански операции, свързани с тези доставки се явяват вярно отразени, респективно - документално обосновани, което е достатъчно основание да се приеме, че разходът по тях следва да бъде признат за данъчни цели.

Безспорно установено е, че [фирма] е извършило продажба на две МПС Фиат П. и М. С 220 ЦДИ, заведени в сметка 304 Стоки. Двете продажби не са отразени в счетоводството на ревизираното лице и съответните СД и приходът от тях не е отчетен по кредита на съответната сметка от гр. 70. С процесния РА е доначислен ДДС по реда на чл. 86 от ЗДДС. Правилно е начислен общ приход в размер на 1 666,66лв. и на основание чл.81, във вр. с чл. 78 ЗКПО е увеличен финансовия счетоводен резултат с посочената сума. Предвид изложеното оспореният акт се явява незаконосъобразен в частта на

установените задължения по ЗКПО за 2016 г., тъй като не се установява положителен финансов резултат – печалба.

Относно установеното по КСО и ЗЗО:

Определянето на задълженията за осигурителни вноски е извършено по особения ред на чл. 122 от ДОПК, поради установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 1 и т. 5 от ДОПК, които съдят намира, че се установяват от доказателствата по делото.

Установява се, че С. С. К. е упражнявал втора категория труд като водач на описания лизингов товарен автомобил, въз основа на граждански договор /същевременно той твърди в писмените си обяснения, че няма сключен договор и не е получавал възнаграждения/. За плащане на възнаграждението е представена ведомост за граждански договор за м. 06.2017 г., от която се установява наличие на плащане. Видно от протоколи за извършена насрещна проверка на стоки с висок фискален риск при ВОД/при напускане на страната се установява, че е извършил 10 регистрирани преминавания през ГКПП К. в качеството на водач на МПС с рег. [рег.номер на МПС] с ремарке рег. [рег.номер на МПС] , с превозвач [фирма]. Ето защо правилно органът по приходите е установил минималния осигурителен доход съгласно Приложение №1 на чл. 1 от ЗБДОО за длъжността в размер на 463,00 лв. и е приложил нормативно регламентираната осигурителна ставка за фонд ДОО /в т.ч. ТЗПБ/ - за 2016 г. - 21,4%, а за 2017 г.- 22,4%.

Относно наетите лица по трудови правоотношения, които са работили и осигурявани при трета категория труд, на длъжности продавач-консултант, при проверка в електронния регистър на НАП е установено, че лицата са родени след 31 декември 1959 г. Съгласно чл. 6 от КСО, размерът на дължимите задължителни осигурителни вноски за фонд ДОО за осигурените при трета категория труд за 2016 г. за лицата, родени след 31 декември 1959 г. е 17,3%, без фонд ТЗПБ, като за сметка на работодателя са 9,8% и за сметка на осигурените лица 7,5%. Съответно за 2017 г. вноските са 18,3 %, като за сметка на работодателя са 10,36% и за сметка на осигурените лица 7,94 %. Съгласно чл. 6, ал. 1, т. 8 от КСО размерът на осигурителната вноска за фонд ТЗПБ, който е за сметка на осигурителя, се определя според декларираната основна икономическа дейност.

Жалбоподателят не е начислил в пълен размер дължимите вноски за ДОО, както и не е внесъл част от декларираните вноски с подадените декларации. Извършено е коректно изчисляване на дължимите вноски и правилно от органа по приходите са установени дължимите вноски за ДОО за лицата работещи при втора и трета категория труд, както и са начислени лихви за забава.

Идентично относно дължимите вноски за ДЗПО - УПФ – за осигурители съгласно чл. 127, ал. 1 от КСО, е съобразен размерът на осигурителните вноски, който за 2016 г. и 2017 г. е 5 %, и се разпределя между осигурителите – 2,8% и осигурените лица - 2,2 %. Правилно е установен размерът на дължимите и невнесени осигурителни вноски за фонд ДЗПО-УПФ за периодите от 16.03.2016 г. до 30.06.2017 г., като са начислени дължимите суми, ведно със съответните лихви.

Относно дължимите вноски за ДЗПО в ППФ, които са за сметка на

работодателя, също е съобразен размерът от 12% върху brutната работна заплата за работещите в условия на 1-ва категория труд и 7 % за работещите в условия на 2-ра категория труд. Те не са внесени от дружеството, поради това органът по приходите правилно е доначислил дължимите суми, ведно с лихви за забава.

По отношение вноските за ЗО – за осигурители, е установено, че за лицата, наети по трудови правоотношения на длъжност продавач – консултант, не са внесени в пълен размер от дружеството. Съгласно чл. 40, ал. 1 от ЗЗО, здравноосигурителната вноска на осигуреното лице се определя и се внася за лицата по чл. 4, ал. 1 и 2 от КСО върху дохода, върху който се дължат вноски за ДОО, определен съгласно КСО, като вноската се внася от работодателя или ведомството. Съгласно чл. 40, ал. 1, т. 1 от ЗЗО, размерът на задължителните здравноосигурителни вноски е 8%, като вноските се разпределят между осигурители и осигурени в съотношение 4,80% към 3,20%. Предвид изложеното, органите по приходите правилно са доначислили дължими ЗОВ и лихви за невнесените суми. Предвид изложеното съдът намира, че жалбата и в тази ѝ част е неоснователна.

По разноските: При първоначалното разглеждане на спора по а.д. 3793/2019г. на АССГ от жалбоподателя са направени разноски в размер на 1600лв., от които 1000лв. за адвокатско възнаграждение и 600 лв. за експертиза. Пред ВАС по а.д. 3788/2021г. от жалбоподателя са направени разноски 1636,23 лв. – 236,23 лв. за ДТ и 1400лв. адвокатско възнаграждение. По настоящето дело се претендират сторени разноски 3 750лв., като в действителност са направени реално 3150лв.- 50 лв. за ДТ, 2000лв. за адвокатско възнаграждение и 1100лв. за експертиза. Общо направените разноски от жалбоподателя възлизат на 6386,23 лв., като възражението на ответната страна за прекомерност на адвокатското възнаграждение е неоснователно, тъй като то е съобразено с чл.8, ал.1,т.4 от Наредба №1 за минималните адвокатски възнаграждения и със сложността на делото, по което са проведени няколко съдебни заседания и са събирани доказателства.

На основание чл. 161 ДОПК, на жалбоподателя съобразно уважения размер от 23 738,82 лв./главница 16 361,13лв. за непризнат ДК +лихва 3418,38лв.+главница 3479,25лв. за КД+лихва 478,44лв./ се дължат разноски в размер на 5134,00лв.

На ответника съобразно отхвърлената част в размер на 5 790,03/от общия материален интерес в размер на 29 528,85лв./ съобразно чл.8, ал.1,т.3 от Наредба №1 се дължи юрисконсултско възнаграждение общо за двете инстанции 1239,00 лв.

Водим от изложеното, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] ревизионен акт №Р 22221918000285-091-001/30.10.2018 г., издаден от органи по приходите, потвърден с решение № 112/21.01.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при Централното управление на Националната агенция по приходите *в частта*, с която са установени

задължения от непризнат данъчен кредит по ЗДДС в размер на 16 361,13лв.+ лихва 3 418,38лв. лв. и установен, по Закона за корпоративното подоходно облагане, дължим корпоративен данък за 2016г. в размер на 3 479,25 лв.+ лихва 478,44лв.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] ревизионен акт №Р 22221918000285-091-001/30.10.2018 г., издаден от органи по приходите, потвърден с решение № 112/21.01.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при Централното управление на Националната агенция по приходите *в частта*, с която са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност, вследствие на доначислен данък в размер на 2 016,01 лв. + лихва 421,22лв. и по Кодекса за социално осигуряване: за вноски за държавно обществено осигуряване - за осигурители в размер на 1 043,40 лв.+лихва 459,66лв.; за вноски за допълнително задължително пенсионно осигуряване за универсален пенсионен фонд – за осигурители в размер на 254,65 лв.+лихва 134,68лв.; за ППФ в размер на 356,51 лв.+лихва 60,73лв. и за вноски за здравно осигуряване - за осигурители по реда на Закона за здравното осигуряване в размер на 407,44 лв.+лихва 69,42 лв.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК] общо разноски в размер на 5 134,00/пет хиляди сто тридесет и четири/ лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на Националната агенция по приходите разноски общо в размер на 1239,00/хиляда двеста тридесет и девет/ лв.

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

СЪДИЯ: