

РЕШЕНИЕ

№ 16008

гр. София, 12.05.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 63 състав, в
публично заседание на 23.04.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Димитрина Петрова

при участието на секретаря Валентина Христова, като разгледа дело номер **7303** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба Вх. № 23254/23.07.2024г. по описа на АССГ, изпратена чрез НАП, на „УНИ КОМЕРС ИНВЕСТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], ул. „Х. М.“, №56, представлявано от Управителя И. Л. В., срещу Ревизионен акт /РА/ МР-22221423004808-091-001/20.03.2024г., издаден от И. К. А. - орган, възложил ревизията, и Г. П. Т. - ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 767/04.06.2024г. на Директора на Дирекция „ОДОП“, НАП-С., с който на дружеството са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 17 325.60 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 2 988,81 лв. за данъчни периоди от м. 04 до м. 06.2022г.; м. 08 и м. 09.2022г. и от м. 11.2022г. до м. 05.2023г., както и за установения резултат за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ в размер на 4 159,16лв. и лихви за забава 406,34 лв., за данъчен период-2022 г.

Жалбоподателят, оспорва отказаното право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС, като излага съображения за незаконосъобразност на акта, поради необоснованост и неправилно прилагане на материалния закон. Намира, че в хода на ревизионното и съдебното производство са събрани достатъчно доказателства, които обосновават извод за реалност на процесните доставки. По отношение на установения корпоративен данък по ЗКПО за 2022г., намира, че същият е постановен при неправилно приложение на материалния закон. Цитира практика на СЕС, в подкрепа на жалбата си. В съдебно заседание, чрез процесуалния си представител адв. И.

С., изцяло поддържа жалбата. Иска се от съда да отмени изцяло оспорения РА. Претендира съдебно-деловодни разноски по представен списък.

Ответникът - Директор на Дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрк. М., оспорва жалбата като неоснователна и недоказана, поддържа съображенията и изводите изложени в Решение № 767/04.06.2024г. на Директора на Дирекция „ОДОП“, ЦУ на НАП-С.. Претендира съдебно-деловодни разноски в размер на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска Градска Прокуратура, редовно уведомена- не взема становище, не изпраща представител. Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Ревизионното производство е образувано на основание Заповед за възлагане на ревизия ЗВР/ №Р-22221423004808-020- 001/09.08.2023г., връчена по електронен път на 04.09.2023 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221423004808-020-002/04.12.2023г., с която е възложено извършването на ревизия на „УНИ КОМЕРС ИНВЕСТ“ ЕООД, за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчни периоди от м. 04.2022г. до м. 05.2023г. и по ЗКПО за 2022г. ЗВР е издадена от И. К. А., на длъжност Началник сектор при ТД на НАП В. Т. Сроктът за извършване на ревизията е до 02.02.2024г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р- 22221423004808-092-001/13.02.2024 г. На основание и в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено писмено възражение.

Ревизията приключва с издаването на Ревизионен акт /РА/ №Р-22221423004808-091-001/20.03.2024г., издаден от И. К. А., на длъжност началник сектор при ТД на НАП В. Т. - орган, възложил ревизията и Г. П. Т. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. Т. - ръководител на ревизията. Същият е връчен по електронен път на 25.03.2024г.

С цел събиране на доказателства необходими за провеждането на ревизията са предприети редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, е неразделна част от издадения РА.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56. ат. 1 от ДОПК, е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р- 22221423004808-040-001/05.09.2023г. в отговор на което са представени доказателства.

На основание чл. 45 от ДОПК. са извършени насрещни проверка на „ЕМ БИЛД ДИЗАЙН 22“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], завършила с ПИНП №П-22221323170736-141- GO 1/13.10.2023г.; „БИ ЕМ СОФТ КОМЕРС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] - ПИНП №П- 22221423170944-141-001/13.10.2023г.; „РЕ-ЕЛ-ТЕХ 88“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] - ПИНП ХаП-22220223170940-141-001/13.10.2023г.; „ДН ПРОЕКТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] - ПИНП №П-22221523170937-141-001/13.10.2023г.; „ВИ ЕС ТИ КОНСУЛТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] - ПИНП №П-16002423172577-141-001/04.10.2023г.

С Протокол №Р-22221423004808-ПГ1Д-001/05.09.2023г. са приобщени доказателства събрани при извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства на ревизираното лице.

Установено е от приходната администрация, че за ревизирия период, ревизираното лице е местно юридическо лице с основен предмет на дейност- рекламна дейност. За ревизирия период ЮЛ-не е притежавало недвижими имоти и МПС. Не е имало регистрирано фискално устройство и банкови сметки. Ползвало е сметка в „ИЗИПЕЙ“ АД. Счетоводното обслужване е извършвано от А. Д..

По ЗДДС.

Въз основа на извършените в хода на ревизионното производство проверки на доставчици на

ревизираното лице, е установено следното:

- Доставчикът „АН ПРОЕКТ1“ ЕООД е издало 3 фактури с получател-ревизираното лице, в данъчни периоди м. 08 и м. 09.2022 г. с начислен ДДС в размер на 2 391.00 лв. и предмет на доставките, съгласно договор и протокол /наемане на активи и посредническа дейност/. Представени са протокол - опис, аналитичен и хронологичен регистър на сметка 411 „Клиенти - Уни комерс инвест“, месечни главни книги и оборотни ведомости, касова книга, свидетелство за регистрация на ЕКАФП от 12.05.2022г., рекапитулации на ведомости за работна заплата /РЗ/ за м. 08 и м. 09.2022г. От ревизиращите органи е установено, че конкретния доставчик-не притежава ДМА. Установено е, че за процесния период в „АН ПРОЕКТ1“ ЕООД, са регистрирани наети по трудов договор 6 лица на длъжности: спедитор, търговски агент, организатор продажби и реклама, електротехник поддръжка на сгради, административен специалист с контролни функции и електроник. Не са представени доказателства за собственост на активите, които са отдадени под наем, съгласно предмета на договора с ревизираното лице, а именно: фотостативи, осветление, светкавица батерийна, работно помещение, в т.ч. фактури за покупка, инвентарна книга с инвентарни и фабрични номера на ДМА, счетоводен и данъчен амортизационен план към м. 02.2023 г., извлечение от сметки в гр. 20. хронологичен регистър на сметки 604 и 605, документи, удостоверяващи транспорта на отдадените под наем активи до обект на наемателя, документи за предаването и връщането им. Относно фактура №0.. 168/09.09.2022 г. с предмет по договор за посредничество от 10.08.2022 г., не са представени данни относно брой и лица, с които са сключени договори от „УНИ КОМЕРС ИНВЕСТ“ ЕООД, в резултат на посредничеството, както и по какъв начин е определено възнаграждението.

-Доставчикът „ВИ ЕС ТИ КОНСУЛТ“ ЕООД е издал 9 фактури, с получател ревизираното лице, в данъчни периоди м. 04, м. 05, м. 06 и м. 08.2022г., с начислен ДДС 7 012,00 лв. и предмет на доставките съгласно конкретно посочени договори /за наем на техника и технически екип/. Представени са документи и писмени обяснения от управителя М. П., съгласно които дружеството е осъществило сделките, които са платени в брой изцяло. Няма претенции към клиента. Документите са отразени в счетоводството, подадени са регистрите към НАП. Отчетен е положителен финансов резултат. Изпълнени са изискванията на чл. 9, чл. 25. чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС. Представени са процесиите фактури, договори, частично приемо-предавателни протоколи /ППП/ и списък на лица. От ревизиращите е констатирано, че нито в договорите, нито във фактурите е налице индивидуализация и конкретизация на представената техника- по вид, модел, както и технически екипи на лица, които са предоставили фактурираните доставки на услуги. Установено е, че предметът на фактура №[ЕГН]/15.06.2022г. е изготвяне на интернет сайт, рекламни изображения и текстове на ревизираното лице. Съгласно представения PPP към 15.06.2022г. са извършени публикации на рекламни изображения и текстове, за които не е конкретизиран предметът по вид, размер и съдържание. Идентично е установено и относно фактура №[ЕГН]/27.06.2022г. Представените договори и PPP не са подписани от възложителя и от изпълнителя, поради което ревизиращите органи са достигнали до извод, че същите не могат да бъдат кредитирани като годни доказателства, представляващи съпровождащи документи по отношение на конкретните спорни фактури. От страна на доставчика са представени: аналитичен и хронологичен регистър на сметка 411 „Клиенти“, месечни главни книги и оборотни ведомости, касова книга свидетелство за регистрация на ЕКАФП от 04.04.2022г. и дневни отчети от датите на издаване на фактурите, рекапитулации на ведомости за РЗ. Констатирано е, че към 30.04.2022г. дружеството-доставчик няма активи. Към два от договорите с предмет наем на персонал са приложени списъци на лица които са предоставени „под наем“. При проверка в електронния регистър на НАП е установено, че тези лица, по списъка- не са в трудово правни отношения с

доставчика. Установено е, че, за процесния период при доставчика са регистрирани 7 лица, заети по трудов договор, на длъжности: технически изпълнител, консултант продажби и търговски помощник, механик, машинни инструменти, електротехник, поддръжка на сгради и електроник. Установено е, че тези лица са различни от лицата, за които е представен списък, че са предоставени по договора и фактурите „под наем“. Не са представени договори за лица-наети по гражданско правоотношение от доставчика-във връзка и в изпълнение на договора с ревизираното лице.

-Доставчикът „ЕМ БИЛД ДИЗАЙН 22“ ЕООД е издал 3 фактури, с получател-ревизираното лице, за данъчни периоди м. 03., м. 04 и м. 05.2023г., с начислен ДДС 1 448,60 лв. и предмет на доставките по представени договори от различни дати и протоколи: „за наем на техника и работна ръка“. Представени са процесните фактури, договори, ППП. От ревизиращите органи е констатирано и не е спорно и в хода на съдебното оспорване-че представените договори и ППП, са идентични. Не са представени доказателства относно място и дата на извършване на доставките по предоставяните услуги, не са налице данни от които да могат да бъдат индивидуализирани- вида на услугите, а именно: точно описание на предоставената под наем техниката - вид, модел, както и информация къде, кога и в какво състояние е предадена техниката и кои конкретни физически лица са обслужващ персонал, във връзка с предоставяната техника, макар и наименувани общо „работна ръка под наем“. Не е установено в какви правоотношения-граждански или трудови са тези лица с Доставчика. Представени са и счетоводни регистри - аналитичен и хронологичен регистър на сметка 411 „Клиенти - Уни комерс инвест“, месечни главни книги и оборотни ведомости, съгласно които няма заведени дълготрайни активи, касова книга. Свидетелство за регистрация на ЕКАФП, рекапитулации на ведомости за работна заплата. В хода на ревизията е установено и не е спорно в съдебното производство, че доставчикът „ЕМ БИЛД ДИЗАЙН 22“ ЕООД, за процесния период, е имал наети 5 лица по трудови правоотношения на длъжности: консултант САП, специалист продажби, организатор продажби и реклама, административен специалист с контролни функции, системен администратор. В хода на ревизионното производство, както и при съдебното такова-не са индивидуализирани видът на конкретните доставки-предоставяне на услуги, кои лица са извършвали услуги, с какъв предмет по договорите.

- Доставчикът „БИ ЕМ СОФТ КОМЕРС“ ЕООД е издало 6 фактури, с получател-ревизираното лице, в данъчни периоди м. 11, м. 12.2022г. и м. 01.2023г., с начислен ДДС 5 948,00 лв. и предмет на представените договори и протоколи: „за отдаване под наем на техника и персонал“. Представени са договорите и ППП, за които е установено, че са идентични по съдържание. В протоколите липсва място на предаване на резултатите от договорните отношения и точно описание на техниката, предоставена под наем. Представени са аналитичен и хронологичен регистър на сметка 411 „Клиенти -Уни комерс инвест“, месечни главни книги и оборотни ведомости, касова книга, свидетелство за регистрация на ЕКАФП, рекапитулации на ведомости за РЗ. При проверка в електронния регистър на НАП е установено, че в дружеството-доставчик, за процесния период е имало наети 6 лица по трудови правоотношения на длъжности: монтьор сигнални системи, механик на компютри, оперативен счетоводител, електромеханик, специалист доставки, електроник.

- Достъвичкът „РЕ-ЕЛ-ТЕХ 88“ ЕООД е издал фактура №[ЕГН]/20.02.2023г., с получател-ревизираното лице, с начислен ДДС 526.00 лв. и предмет: по договор от 23.01.2023г. и протокол: „за наем на техника и персонал“. Представени са процесната фактура, договор и ППП. Констатирано е от приходните органи, че договорът не е подписан от наемателя/доставчика по договора/. В протоколите липсва място на предаване на резултатите от договорните отношения и

точно описание на техниката. Представени са аналитичен и хронологичен регистър на сметка 411 „Клиенти - Уни комерс инвест“, месечни главни книги и оборотни ведомости, касова книга, свидетелство за регистрация на ЕКАФП, рекапитулации на ведомости за РЗ. В хода на ревизията е установено, че за процесния период дружеството-доставчик е имало наето 1 лице по трудови правоотношения на длъжност: технически организатор. Установено е, че по отношение на „РЕ-ЕЛ-ТЕХ88“ ЕООД е извършена ревизия, приключила с РА №Р-22220223000411-091-001/30.08.2023г. при която е установено, че лицето не притежава обекти, от които да извършва реална дейност. Не са представени първични счетоводни документи и регистри и данъчната основа за облагане е определена по реда на чл. 122 от ДОПК.

За установяване на данни и доказателства, относно реалността на фактурираните доставки, в хода на ревизионното производство, по отношение на спорните фактури, издадени от доставчиците: „АН ПРОЕКТ1“ ЕООД, „ВИ ЕС ТИ КОНСУЛТ“ ЕООД, „ЕМ БИЛД ДИЗАЙН 22“ ЕООД, „БИ ЕМ СОФТ КОМЕРС“ ЕООД, РЕ-ЕЛ-ТЕХ 88“ ЕООД, ревизиращите органи са извършили проверки на място по предоставените публични адреси за кореспонденция и седалища на доставчиците, където не са намерени реално-техни представители. Тези факти са обективирани в протоколи, издадени и приобщени в хода на ревизионното производство. При проверка в информационната система на НАП, е установено, че процесните доставчици са deregистриране по ЗДДС, след издаването на спорните фактури. Установено е, че за лицата, назначени при доставчиците по трудово правоотношение-не са внасяни ЗОВ и Д.. Не са установени лица, които за процесните периоди-да са наемани по граждански правоотношения при процесните доставчици.

В хода на ревизионното производство е установено и не е спорно в хода на съдебното оспорване, че от посочените доставчици, не са представени доказателства за собственост на активите, които са отдадени под наем: фотостативи, осветление, светкавица батерийна, работно помещение, тонколонка, субуфер, усилвател и др., инвентарни книги, счетоводен и данъчен амортизационен план, извлечение от сметки в група 20, хронологичен регистър на сметки 604 и 605, документи за транспорт. В преобладаващата част от договорите е посочено, че транспортните разходи са за сметка на наемодателите, в счетоводството на които няма заведени транспортни средства. Няма доказателства за предаване и връщане на активите. В представените документи не са посочени лицата изготвили и заверили копията от представените документи и представителната им власт.

От ревизираното лице, за всички доставчици са представени процесиите фактури, фискални бонове, договори, приемо-предавателни протоколи, които са идентични с тези представени от доставчиците. Направен извод, че издадените фактури са съставени при липса на доказателства за реално извършена доставка, като е създадена само правна привидност за такава. Не са представени и доказателства, че доставчиците са разполагали с техническа и кадрова обезпеченост, за да извършат фактурираните спорни доставки. Въз основа на събраните доказателства и техния анализ, приходните органи са приели, че не е установена реалността на доставките за процесния период, по фактури, издадени от : „АН ПРОЕКТ1“ ЕООД, „ВИ ЕС ТИ КОНСУЛТ“ ЕООД, „ЕМ БИЛД ДИЗАЙН 22“ ЕООД, „БИ ЕМ СОФТ КОМЕРС“ ЕООД, РЕ-ЕЛ-ТЕХ 88“ ЕООД, поради което и на основание чл. 68 , ал. 1. т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 9 от ЗДДС, е отказано правото на ползване на данъчен кредит по фактурите издадени от процесиите доставчици, в общ размер на 17 325.60 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 2 988,81 лв. за данъчни периоди от м. 04 до м. 06.2022г.; м. 08 и м. 09.2022г. и от м. 11.2022г. до м. 05.2023г.

По ЗКПО.

Установено е в хода на ревизионното производство и не е спорно в хода на съдебното производство, че за данъчен период-2022г. от ревизираното лице е подадена годишна данъчна декларация /ГДД/, с която са декларирани счетоводен и данъчен финансов резултат загуба в размер на 5 423,37лв., дължим КД 0,00 лв. От ревизиращите органи е установено, че по дебита на сметка 602 „Разходи за външни услуги“ от „УНИ КОМЕРС ИНВЕСТ“ ЕООД, са осчетоводени разходи в размер на 47 015,00 лв., представляващи данъчната основа по фактурите издадени от „ВИ ЕС ТИ КОНСУЛТ“ ЕООД и „АН ПРОЕКТ“ ЕООД /11 955,00+35 060,00/. Сметка 602 е приключена последователно със сметка 611 „Разходи за основната дейност“. 703 „Приходи от продажби на услуги“ и 123 „Печалби и загуби от текущата година“. От ревизиращите органи е направен извод, че сумата от 47 015,00 лв. участва при формиране на счетоводния финансов резултат за 2022г.

Въз основа на установените в частта по ЗДДС факти и направения извод за липса на реалност на доставките по фактури, издадени от доставчиците: „АН ПРОЕКТ1“ ЕООД, „ВИ ЕС ТИ КОНСУЛТ“ ЕООД, „ЕМ БИЛД ДИЗАЙН 22“ ЕООД, „БИ ЕМ СОФТ КОМЕРС“ ЕООД, РЕ-ЕЛ-ТЕХ 88“ ЕООД, от ревизиращите органи е направен извод и е прието, че осчетоводените разходи по процесните фактури, не са документално обосновани и водят от отклонение от данъчно облагане и по ЗКПО. Въз основа на това, с РА е прието, че на основание чл. 26, т.2 и т.11 от ЗКПО, във вр. чл. 16 ал.1 от ЗКПО, счетоводният финансов резултат е увеличен със сумата от 47 015.00 лв. и е формиран финансов резултат печалба в размер на 41 591.63 лв. и е определен корпоративен данък /КД/ в размер на 4 159,16лв. и лихви за забава 406,34 лв., за данъчен период-2022 г.

В хода на съдебното производство е приета административната преписка, представена от ответната страна, ведно с всички доказателства приети и приобщени в хода на ревизионното и административното производство. От страна на жалбоподателя, с оглед оспорванията му, както и при доказателствената тежест, която носи в процеса, не са представени други доказателства, различни от събраните от ревизиращите органи.

В съдебното производство са представени и приети на хартиен и магнитен носител доказателства, удостоверяващи наличието на електронен подпис на лицата издали Заповедта за възлагане на ревизията, Заповедите за изменение на ревизията, Ревизионния Доклад и Ревизионния акт и надлежно електронно връчване, въз основа на които и при липсата на оспорване от страна на жалбоподателя, съдът прави извод, че ревизионното производство не страда от процесуални нарушения, на това основание.

От страна на жалбоподателя, в хода на съдебното производство-не са представени доказателства, не са правени доказателствени искания, различни от приетите и представени са административната преписка, при ревизията.

В хода на съдебното производство са представени и приети доказателства, установяващи компетентността на органите, издали оспорения РА, а именно: Заповед ЗЦУ-ОПР-24/15.06.2023г. изд. от Изп. Директор на НАП; Заповед З.ЦУ-1659/08.08.2023г. изд. от Зам.Изп. Директор на НАП, ведно с Приложение към тях; Заповед РД-01-379/04.05.2023г. изд. от Директор ТД на НАП С.; Заповед З-ЦУ-89.69/03.05.2023г. изд. За.Изп. Директор на НАП; Заповед З-ЦУ-753/05.05.2022г. изд. от Зам. Изп. Директор на НАП.

При така установеното от фактическа страна, съдът въз основа на събраните по делото доказателства и въз основа на приложимия закон, прави следните правни изводи:

Жалбата до съда изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК срещу РА, който е обжалван по административен ред, се явява процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е **неоснователна**.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на РА включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации и представените по делото доказателства /Заповед ЗЦУ-ОПР-24/15.06.2023г. изд. от Изп. Директор на НАП; Заповед З.ЦУ-1659/08.08.2023г. изд. от Зам.Изп. Директор на НАП, ведно с Приложение към тях; Заповед РД-01-379/04.05.2023г. изд. от Директор ТД на НАП С.; Заповед З-ЦУ-89.69/03.05.2023г. изд. За.Изп. Директор на НАП; Заповед З-ЦУ-753/05.05.2022г. изд. от Зам. Изп. Директор на НАП/, че оспорения РА, е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, и чл. 119, ал. 2, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. По административната преписка е приложен РД и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

Въз основа на изложеното и на основание приложените по делото писмени доказателства, съдът намира, че оспореният акт е издаден от компетентен орган, при спазване на законоустановените процедури и не страда от наличието на процесуални пороци, които да водят до неговата отмяна на тези основания.

При анализа на твърденията на страните и доказателствата по делото, съдът прави извод, че по същество спорът в производството се свежда до материалната законосъобразност на акта, във връзка с отказаното право на признаване на данъчен кредит, за доставките, посочени в РА /съответно РД/, поради липса на реалност на доставките, за процесния период и необоснованост на изводите на ревизиращите органи и материалната законосъобразност на РА, по отношение на установените задължения, съгласно преобразувания счетоводен резултат по ЗКПО за 2022г.

Жалбоподателят оспорва материалната законосъобразност на този извод, като посочва, че доставките са реално осъществени, документално обосновани и намира за необосновани изводите на ревизиращите органи, доколкото същия не носи отговорност по отношение на материалната и кадрова обезпеченост на доставчиците си, както и по отношение на наличието на надлежно водена счетоводна отчетност при тях, деклариране пред приходната администрация и съответно-наличието и намирането им на публично декларираните адреси. Намира, че надлежното счетоводно отразяване, наличието на договори и приемо-предавателни протоколи, при доставчиците и при ревизираното лице, както наличието на фактури за тях, в достатъчна степен обосновават ползването на данъчен кредит.

По делото не се спори относно фактическите констатации, установени в ревизионното производство от ревизиращия орган. Не е предмет на спор и непредставянето на доказателства от преките доставчици на ревизираното лице или от техни подизпълнители, във връзка с извода за липса на кадрова и техническа обезпеченост и

възможности за реално извършване на договорените услуги, доколкото той е базиран на справки в масивите на НАП.

По делото не се спори, а се установява и от събраните доказателства, че ревизираното лице-жалбоподател, е регистрирано по ЗДДС, води счетоводство, което отговаря на изискванията на ЗСч. Спорните фактури, отговарят на изискванията на чл. 114 от ЗДДС и чл. 7 от ЗСч, като към всяка са приложени съпътстващи договори и приемо-педавателни протоколи. Съгласно чл. 3, ал. 3 от Закона за счетоводството /ЗСч/ предприятията осъществяват текущото счетоводно отчитане на основата на документална обоснованост на стопанските операции. Документална обоснованост на стопанските операции е налице само когато фактурата като първичен счетоводен документ отразява вярно действително осъществена такава операция. В случая по отношение на фактурите, издадени от процесните доставчици: „АН ПРОЕКТ1“ ЕООД, „ВИ ЕС ТИ КОНСУЛТ“ ЕООД, „ЕМ БИЛД ДИЗАЙН 22“ ЕООД, „БИ ЕМ СОФТ КОМЕРС“ ЕООД, РЕ-ЕЛ-ТЕХ 88“ ЕООД, не може да се приеме, че са спазени принципите за документална обоснованост, визирани в ЗСч. и ЗДДС. По делото-не са представени доказателства от които по безспорен и категоричен начин, да се установява наличието на последваща доставка или влягането на доставените услуги в конкретно рекламно мероприятие, което да бъде безспорно индивидуализирано и да е свързано с осъществяваната от жалбоподателя основана икономическа дейност. По отношение на доставките на персонал, който е специализиран, липсват данни и доказателства относно квалификацията на същия, броя, вида предоставен персонал, наличието на трудови или граждански правоотношения, по силата на които е нает, липсват доказателства и индивидуализация за предоставяна техника- какъв вид, обем, както и каквито и да е доказателства, че доставчиците са разполагали в наличност с процесната техника или са могли да предоставят физически лица- на ревизираното лице, които да обезпечат технически дейностите по предоставянето на техниката. В националното ни законодателство-престирането на труд, е уредено само като трудово правоотношение, съгласно КТ, а престирането на трудов резултат по договор за изработка или поръчка- е уредено в гражданското законодателство-чрез сключването на граждански договор. В процесния случай предметът на договорите /идентичен за всички доставчици/: „наем на работна ръка“, наред с предоставянето на наем на техника-по никакъв начин не индивидуализира вида на конкретната услуга по смисъла на ЗДДС. Липсват каквито и да е доказателства по делото, които да индивидуализират, както вида и обема на услугата, така и лицата, които ги предоставят-дали е налице основна или съпровождаща услуга или др.

Макар и представените договори и фактури, да са с предмет, за който може да се приеме, че е относително свързан с основната икономическа дейност на ревизираното лице, не са представени доказателства, които да установяват към кой елемент от основната икономическа дейност на ревизираното лице са относими, както и за кои последващи доставки на ревизираното лице се отнасят.

Предметът на настоящия спор не касае фактически констатации по ревизионния акт. Спорът е правен и се отнася до тълкуването и прилагането на Закона за ДДС, съответно ЗКПО, във връзка с изводите на ревизиращите органи за липса на реалност на доставките, поради което е и налице използването на фактури с невярно съдържание, което прави сделките, документално необосновани.

По ЗДДС:

Правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав,

който поражда правни последици само ако са налице всички негови елементи. Правото на приспадане на данъчен кредит е свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС. Доставката на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставката на услуга е всяко извършване на услуга.

Изводът за липса на реална доставка се базира на установени факти и обстоятелства от обективната действителност и техния анализ чрез прилагане на определени логически правила. Съдът следва да установи дали изводът за липса на реална доставка е основан на правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени в хода на ревизионното производство. При обжалването на РА, не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като благоприятен за него факт, свързан с възникване на правото на данъчен кредит, но следва да бъде установено дали изводът на ревизиращите органи за липса на реални доставки е логически и правно обоснован.

Реалното извършване на доставка е положителен факт от обективната действителност, който при осъществяването си оставя следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за осъществени сделки, както и писмени доказателства, удостоверяващи осъществяването на доставките. Липсата на такива доказателства може да обоснове извод за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС.

За да ползва данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на приспадане. Този извод следва от тълкуването на разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, според което задълженото лице следва да докаже благоприятните за него факти. В този смисъл е и съдебната практика на ВАС и СЕС. Правото на данъчен кредит е субективно притезателно право с насрещен субект приходната администрация, поради което според чл. 154 от ГПК, приложим на основание § 2 от ДР на ДОПК, във връзка с чл. 144 от АПК, доказателствената тежест за установяването му е за жалбоподателя. В съдебното производство жалбоподателят не доказва наличието на материалноправните предпоставки за упражняването на правото на данъчен кредит, за процесните фактури и доставчици. От събраните писмени доказателства от приходната администрация, приложени в съдебното производство, се установява, че същият не разполага с други преки или косвени доказателства, установяващи реалността на доставките, освен фактури и идентични договори, както и приемо-предавателни протоколи, които не позволяват индивидуализация на конкретна доставка, както и индивидуализация на родово определени стоки и услуги. Наличието само на рамкови договори, протоколи и фактури, не е достатъчно за доказване реалността на доставките. Макар и да приемем, че ревизираното лице, не носи отговорност за поведението на своите доставчици, възможностите им за кадрова и техническа обезпеченост или техни задължения към приходната администрация, всеки получател по доставка, има задължението да прояви минимална добросъвестност, като изисква и съхранява при себе си съпровождащи доставките документи и връзката им с последващи доставки, с цел удостоверяване и доказване на правата си пред приходната администрация. Събраните в хода на ревизионното производство доказателства и техния обективен анализ, обосновават извод за правилност на изводите на

ревизиращите органи за липса на реално изпълнение на доставките по процесните фактури.

В решението си по делото „Б.“ от 06.12.2012 г. по дело C-285/2011 СЕС е дал задължително тълкуване на разпоредбите на Директива № 112/2006 г. относно общата система на ДДС, свързано с преценката на това дали извода на приходната администрация за липса на реалност на доставката е пряко свързан с отказа на данъчен кредит по ДДС. В него е посочено, че от константната съдебна практика на СЕС се установява, че правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица-платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на ЕС обща система на ДДС.

Въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи продажби на определени стоки е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС. Всъщност ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи от цената (вж. Решение от 12 януари 2006 г. по дело Optigen и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, R., стр. I-483, точка 54, Решение по дело K. и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 49 и Решение по дело Mahagaben и David, посочено по-горе, точка 40). Освен това от текста на член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице (вж. Решение по дело Centralan Property, посочено по-горе, точка 52 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело Tyth, C-324/11, точка 26). Посочено е също така, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112.

В тази насока и диспозитива на решението по същото дело сочи, че членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство не допускат на данъчнозадължено лице да бъде отказано правото да приспадне данъка върху добавената стойност за доставката на стоки, поради това че поради измами или нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, на която то основава правото на приспадане, е част от измама с данък върху добавената стойност, извършена нагоре или надолу по веригата от доставки, което следва да провери запитващата юрисдикция. Това решение на СЕС, както и Решение от 21 юни 2012 г. по дело Mahagaben и David, C-80/11 и C-142/11 следва да се съобразят с някои други основополагащи принципи на правото на приспадане на данъчен кредит. Идентично е и произнасянето на СЕС с Определение от 03.07.2013год по дело C-572/11 Мениджърски бизнес решения срещу ДДОДОП: Член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно

общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност.

Според съда, за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението /сделката/ или задължението, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услугата /вж. чл. 6, ал. 1; чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС/. Данъчното законодателство обвързва облагането с ДДС не със съгласието на страните за възникване на облигацията и поемането на задължението, или с документалното и обективизиране в договори и приемо-предавателни протоколи, а с изпълнението като резултат. Без да е прехвърлено правото на собственост и извършена услугата данъчно събитие не съществува /естествено в основната хипотеза на облагаема доставка по чл. 2, т. 1-4 от ЗДДС/. Установяването на пораждащия задължението за доставката юридически факт е индicia за реалността на имущественото разместване при изпълнението. Субект на изпълнението /пряко или чрез други лица/ следва да бъде доставчикът.

В хода на съдебното производство от жалбоподателя не са ангажирани доказателства, опровергаващи изводите на ревизиращите органи за липса на реалност на процесните доставки. Не са представени други доказателства, различни от събраните в хода на ревизионното производство, които да установят чрез пълно и главно доказване реалност на процесните доставки, поради което и въз основа на изложените по-горе мотиви, съдът приема, че законосъобразно е прието, че не са реално осъществени доставки по фактури, издадени от „АН ПРОЕКТ1“ ЕООД, „ВИ ЕС ТИ КОНСУЛТ“ ЕООД, „ЕМ БИЛД ДИЗАЙН 22“ ЕООД, „БИ ЕМ СОФТ КОМЕРС“ ЕООД, РЕ-ЕЛ-ТЕХ 88“ ЕООД, поради което и на основание чл. 68 , ал. 1. т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 9 от ЗДДС, правилно е отказано правото на ползване на данъчен кредит по фактурите издадени от процесните доставчици, в общ размер на 17 325.60 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 2 988,81 лв. за данъчни периоди от м. 04 до м. 06.2022г.; м. 08 и м. 09.2022г. и от м. 11.2022г. до м. 05.2023г

Следва да се отбележи, че съгласно чл. 25, ал. 1 от ЗДДС, данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица. Според чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. След като липсват доказателства за реално прехвърляне на собственост върху индивидуално определени по вид, обем и характер вещи или за извършване на конкретни услуги, индивидуализирани по вид, характер обем, то не е налице данъчно събитие. Съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС, на датата на възникване на данъчното събитие по ал. 2, 3 и 4 данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли. В случая, не е налице данъчно събитие, поради което и фактурите и договорите, не се основават на реална доставка, не са документално обосновани и поради наличието на достатъчно доказателства за знание в жалбоподателя за участие в изкуствена правна конструкция, която по своя характер представлява по смисъла на ЗДДС данъчна измама, няма

изискуем данък, нито задължение за неговото начисляване, следователно и няма как да бъде ползвано право на приспадане на данъчен кредит.

Съдът намира, че при така установените факти ответникът е достигнал до правилни изводи за липса на реално получени доставки по фактурите, издадени от доставчиците на жалбоподателя, за процесния период. В хода на съдебното производство, се установи, че органите по приходите правилно приемат, че не е налице реална доставка по смисъла на чл. 6/9 ЗДДС и съответно е налице обстоятелство по чл. 70, ал. 5 ЗДДС, т.е. че данъка по процесните доставки на услуги е начислен неправомерно.

По ЗКПО:

Предвид изложените мотиви за липса на реално изпълнени доставки по фактурите, издадени от „АН ПРОЕКТ1“ ЕООД, „ВИ ЕС ТИ КОНСУЛТ“ ЕООД, „ЕМ БИЛД ДИЗАЙН 22“ ЕООД, „БИ ЕМ СОФТ КОМЕРС“ ЕООД, РЕ-ЕЛ-ТЕХ 88“ ЕООД, основателно органите по приходите са приели, че отчетените разходи са документално необосновани и в тази връзка законосъобразно са извършили преобразуване на декларираните от жалбоподателя финансови резултати по реда на ЗКПО за данъчен период 2022г. По отношение разходите, документирани с процесните фактури, от фактическа страна е установено, че счетоводно са отразени в текущия отчетен период, което е довело до намаляване на счетоводния финансов резултат. В разпоредбата на чл. 10 от ЗКПО законодателят е дефинирал съдържанието на понятието документална обосновааност за целите на ЗКПО. Съгласно текста на посочената разпоредба, за да бъде признат като документално обосноваан 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, спорните разходи не отговарят на изискванията на ал. 1 от чл. 10 на ЗКПО и не могат да бъдат третираны като документално обосновани, тъй като в хода на ревизията е доказано, че издадените фактури документират стопански операции, за които не може да се приеме, че са реално извършени между посочените във фактурите контрагенти. Поради горното, за целите на ЗКПО спорните разходи следва да се третират като документално необосновани по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО не следва да се признаят за данъчни цели.

В тази връзка относими се явяват и разпоредбите на чл. 16 от ЗКПО, третиращи случаите на отклонение от данъчно облагане. По силата на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. Съгласно чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, за отклонение от данъчно облагане се счита и заплащането на възнаграждения и обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. Настоящият случай попада в хипотезите на чл. 16, ал. 1, и ал. 2 т. 4 от ЗКПО, поради което и съдът прави извод, че ревизиращите органи правилно са установили допълнителни задължения по ЗКПО, в тази част РА, е законосъобразен.

В обобщение, съдът прави извод, че Ревизионен акт /РА/ МР-22221423004808-091-

001/20.03.2024г., издаден от И. К. А. - орган, възложил ревизията, и Г. П. Т. - ръководител на ревизията, *в частта*, в която е потвърден с Решение № 767/04.06.2024г. на Директора на Дирекция „ОДОП“, НАП-С., с който на дружеството са установени задължения по **Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/**, произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 17 325.60 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 2 988,81 лв. за данъчни периоди от м. 04 до м. 06.2022г.; м. 08 и м. 09.2022г. и от м. 11.2022г. до м. 05.2023г., както и за установения резултат за корпоративен данък по **Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/** в размер на 4 159,16лв. и лихви за забава 406,34 лв., за данъчен период-2022г., оспорен пред съда, е законосъобразен, поради което и жалбата като недоказана и неоснователна, следва да се остави без уважение.

С оглед изхода на спора и направено искане от ответната страна на същата се държат съдебно-деловодни разноски в размер на юрисконсултско възнаграждение, което съдът определя в размер на 2639 лв., в съответствие с чл.8, вр. чл.7 от Наредба 1/09.07.2004 за минималните размери на адвокатските възнаграждения, в актуалната и редакция, които следва да се заплатят от жалбоподателя.

Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, Първо отделение, 63-ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ Жалбата на „УНИ КОМЕРС ИНВЕСТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], ул. „Х. М.“, №56, представлявано от Управителя И. Л. В., срещу Ревизионен акт /РА/ МР-22221423004808-091-001/20.03.2024г., издаден от И. К. А. - орган, възложил ревизията, и Г. П. Т. - ръководител на ревизията, *в частта*, в която е потвърден с Решение № 767/04.06.2024г. на Директора на Дирекция „ОДОП“, НАП-С., с който на дружеството са установени задължения по **Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/**, произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 17 325.60 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 2 988,81 лв. за данъчни еприоди от м. 04 до м. 06.2022г.; м. 08 и м. 09.2022г. и от м. 11.2022г. до м. 05.2023г., както и за установения резултат за корпоративен данък по **Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/** в размер на 4 159,16лв. и лихви за забава 406,34 лв., за данъчен период-2022 г., *като неоснователна*.

ОСЪЖДА УНИ К. ИНВЕСТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], ул. „Х. М.“, №56, *да заплати* в полза на Национална агенция за приходи сумата от 2639 лв. (две хиляди шестотин тридесет и девет лева), *представляваща юрисконсултско възнаграждение за процесуално представителство по делото*.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от получаване на съобщенията до страните.

СЪДИЯ: