

РЕШЕНИЕ

№ 27824

гр. София, 19.12.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 62 състав,
в публично заседание на 24.10.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Даниела Гунева

при участието на секретаря Емилия Митова, като разгледа дело номер **718** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс /ДОПК/. Делото е образувано по жалба на „Атиа Резорт“ ЕАД с ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], против Ревизионен акт № 22221021006193-091-001 от 12.07.2022 г., издаден от А. Г. М. - орган, възложил ревизията и М. П. Б. - ръководител на ревизията, органи по приходите при ТД на НАП С., в потвърдената му част с Решение № 1829 от 23.11.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на НАП – С..

Предвид факта, че Решение №1829 от 23.11.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на НАП – С. е издадено по реда на чл. 156 ал.5 от ДОПК, след подаване на жалбата до АССГ, то в жалбата се съдържат възражения относно изводите на ревизиращия екип по всички установявания в РА. В съдебно заседание от 08.06.2023г. е направено уточняване на жалбата, която се поддържа единствено по отношение на потвърдената с Решението на директора на ДОДОП част, а именно касателно данъчен период м. 09.2021г. относно установените данъчни задължения по ЗДДС и дължимата лихва.

В жалбата се твърди, че с обжалвания ревизионен акт неоснователно са установени допълнителни задължения по ЗДДС, поради непризнато право на данъчен кредит за м. 09.2021г. оспорват се направените изводи за наличие на „абсолютна симулация“. Изтъква се, че между жалбоподателя и „Интер Контракт“ ЕООД е сключен договор и

е издадена фактура №10...0101/15.09.2021г. за авансово плащане с начислен ДДС в размер на 140 000лв. по договор, сключен между страните, който е реален. Твърди се, че в подадените дневници за продажби е отразено издаването на процесната фактура, поради което твърденията на органа, че такава не е издавана не кореспондира с доказателствата по делото, плащането по фактурата е извършено, макар и по сметка на трето лице, което е правно валидно действие, извършено в съответствие с указанията на доставчика. Сочи се, че през процесния период е извършено прехвърляне на дяловете от „Интер Контракт“ ЕООД , поради което на новия управител не са му били известни постигнатите уговорки между контрагентите и предприетите действия по изпълнението им, което е станало причина за подаване на неверни данни към приходната администрация. Релевира доводи относно неправилно отказан данъчен кредити поради грешки, допуснати от издателя на фактурата, сочи съдебна практика на СЕС и липса на данни в ревизионното производство, че данъчнозадълженото лице е участник в данъчна измама. Твърди се наличие на облигационни отношения между търговците, пълно авансово плащане по фактурата, липсата на доказателства за прекратяване на договорните правоотношения между дружествата – страни по договора /възникване на правна или фактическа печка, прекратяване на търговска дейност, разваляне на договор/ и съответно необоснованост на извода на ревизиращия екип, че сключения договор няма да бъде изпълнен, поради което данъкът няма да е платен. Сочи, че доказателствената тежест е върху органа, който следва да установи съществуването на фактическите основания за издаване на РА, т.е да докаже своите твърдения и изводи чрез обективни факти, а не чрез предположения. Навежда се липса на мотиви, които да са конкретни и отнесени към казуса.

Поради всичко гореизложено моли за отмяна на процесния РА в оспорената част.

Пред съда дружеството се представлява от адвокат Ч., която поддържа жалбата. Претендира разноски, за които е представен списък.

Ответникът - директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", чрез юрк. И. не изразява становище по същество на спора.

Административен съд - София град, Трето отделение, 62 – ри състав, след като обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, намери следното:

От фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221021006193-020-001 от 04.11.2021 г. връчена по електронен път на 30.11.2021 г., изменена със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22221021006193-020-002/31.01.2022 г. и №Р-22221021006193-020-003/24.02.2022 г., издадени от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-287/10.05.2021 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „АТИА РЕЗОРТ“ ЕАД за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчен период м. 09.2021 г. и по ЗКПО за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2018 г. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221021006193-092-001/02.06.2022 г., връчен на 04.07.2022 г. по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. Срещу констатациите в РД и направеното предложение за допълнително установени задължения няма подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22221021006193-091-001/12.07.2022 г., издаден от А. Г. М., на длъжност началник отдел „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и М. П. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 08.08.2022 г.

С оспорвания акт са установени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 140 000,00 лв., произтичащи от извършени корекции на декларирания резултат за м. 09.2021 г., вследствие на отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ат. 1, т. 1, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС по фактура №1... 101/15.09.2021 г., издадена от „ИНТЕР КОНТРАКТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] с основание „авансово плащане по договор за реклама“ и са начислени лихви за забава в общ размер на 22 666,26 лв., в т. ч. за сторнирани с кредитни известия /КИ/ фактури, издадени от „Г.-Т.-СТРОЙ -2“ с ЕИК[ЕИК] и „ЛИВЕМ СТРОЙ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], по които ревизираното лице е приспаднало данъчен кредит.

В частта по ЗКПО е извършено преобразуване на декларираните от дружеството счетоводни финансови резултати, в резултат на което формираната през 2015 г. данъчна загуба в размер на 308 007,02 лв, е намалена на 207 488,93 лв., за 2016 г. от 91 271,13 лв. на 82 534,15 лв. и за 2017г. от 110 008,53 лв. на 108 050,17 лв.

През ревизираните периоди дружеството е с основен предмет на дейност придобиване и управление на недвижими имоти.

С цел обективното установяване на факти и обстоятелства, имащи значение за определяне на данъчните задължения на ревизираното лице, в хода на ревизионното производство са предприети следните процесуални действия:

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното дружеството е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22221021006193-040-001/07.12.2021 г., с което е указано да се представят търговски и счетоводни документи, свързани с осъществяваната от дружеството дейност през ревизирания период, както и доказателства, релевантни за доказването на получените доставки от цитираните по-горе доставчици, по които жалбоподателят е приспаднал данъчен кредит. В отговор на връченото искане от жалбоподателя са представени писмени доказателства, които след анализ от страна на органите по приходите са намерили отражение при формиране на правните констатации и основанията за облагане в РА.

По реда на чл. 115 от ДОПК са извършени посещения в счетоводството на дружеството, с цел преглед на оригиналните първични и вторични счетоводни документи, съставени във връзка с осъществяваната от ревизираното лице търговска дейност през разглежданите данъчни периоди. За резултатите от проверките са съставени Протоколи с №1655949/26.01,2022г. и №1817267/27.04.2022 г.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на гореописаните дружества, преки доставчици на жалбоподателя, резултатите от които са обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, подробно изложени в констативната част на РД.

След анализ на събраните в хода на ревизията доказателства, органите по приходите са приели, че са налице основания за корекция на декларираните от жалбоподателя резултати по ЗДДС и ЗКПО, както следва:

I. В частта по ЗДДС

1. Относно непризнатото право на данъчен кредит по фактурата от „ИНТЕР

КОНТРАКТ“ ЕООД

За данъчен период м. 09.2021 г. е установено, че „АТИА РЕЗОРТ" ЕАД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 140 000,00 лв. по фактура №1...101/15.09.2021 г., издадена от „ИНТЕР КОНТРАКТ“ ЕООД, с предмет на доставка „авансово плащане по договор за реклама“.

На доставчика е извършена насрещна проверка, приключила с ПИНП №11-22221022018908-141-001/27.05.2022 г. Видно от съдържанието му на дружество с връчено ИПДПОЗЛ, в отговор на което от управителя В. Б. Ф. са представени писмени обяснения, в които заявява, че през м. 09.2021 г. няма издавани фактури с получател „АТИА РЕЗОРТ“ ЕАД, тъй като представляваното от него дружество никога не е било в търговски отношения с ревизираното лице. Посочено е също, че „ИНТЕР КОНТРАКТ“ ЕООД не разполага с относими доказателства, тъй като съставените във връзка с фактурирания аванс документи са изготвени от трето лице, вследствие на злоупотреба с фирмени данни. В тази връзка с подало искане за корекция на подадените данни от 22.11.2021г.

Предвид горното основните доказателства, касаещи спорната доставка, се явяват тези, представени от жалбоподателя в хода на ревизията. Същите включват: копие на горечитираната фактура и уведомление от 24.09.2021 г., с което прекият доставчик уведомява „АТИА РЕЗОРТ“ ЕАД, че има подлежащи на плащане задължения по спорната фактура. Липсват документи, удостоверяващи извършените разплащания между контрагентите. Предвид това е прието, че фактура №1...101/15.09.2021 г. е издадена без основание, поради което за „АТИА РЕЗОРТ“ ЕАД не възниква право на приспадане на данъчен кредит по нея. В резултат на изложеното, на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за данъчен период м. 09.2021 г. на жалбоподателя е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по спорната фактура в размер на 140 000,00 лв.

При тези съображения е издаден оспореният РА, с който са установени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 140 000лв., вследствие на отказано право на данъчен кредит по фактура, издадена от „Интер Контракт“ ЕООД и са начислени лихви за забава в общ размер на 22 666,26лв. включващи и лихви по приспаднат данъчен кредит по фактури, сторнирани с кредитни известия, издадени от „Г.-Т. Строй- 2“ и „Ливем Строй“ЕООД.

В хода на административното оспорване е произнесено Решение № 1829/23.11.2022г. на директора на ОДОП, с което е отменен РА в частта по ЗКПО и е потвърден в частта по ЗДДС за данъчен период м. 09.2021г. ведно със съответните лихви за забава.

За да обоснове извод за законосъобразност на РА в потвърдената му част, органът е приел, че при наличие на авансово плащане е приложима разпоредбата на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС. В хипотезата на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС няма настъпило данъчно събитие, но данъкът е изискуем и на основание чл. 86 от ЗДДС за задълженото лице е настъпило задължение да го начисли. Същевременно съгласно разпоредбата на ад. 68, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за извършено от него плащане, преди да е възникнао данъчното събитие за облагаема доставка. Независимо от това, наличието или липсата на право на приспадане на данъчен кредит за авансово плащане следва да бъде преценявано като се вземат предвид всички факти и обстоятелства от значение за това, включително такива, настъпили след издаването на съответната фактура. При извършване на преценка относно законосъобразното

ползване на правото на приспадане на данъчен кредит по фактури, документиращи плащания, на първо място следва се установи дали действително е налице извършено такова плащане, а след това и доколко това плащане е свързано с последваща реална доставка на стока или услуга. В тази връзка директорът на ДОДОП приема, че органите по приходите правилно са съобразили конкретната фактическа обстановка и основателно са извършили корекция на претендирания за приспадане от „АТИА РЕЗОРТ“ ЕАД данъчен кредит по спорната фактура №1... 101/15.09.2021 г.

Според решаващия орган от събраните при ревизията доказателства, налице са единствено такива, документиращи наличието на облигационни отношения между контрагентите, доколкото от жалбоподателя е ангажиран Договор за реклама от 14.09.2021 г. /първа и последна страница/ сключен с „ИНТЕР КОНТРАКТ“ ЕООД, в качеството му на изпълнител. Органът кредитира с доверие дадените от управителя Ф. обяснения.

Отделно от това приема, че по преписката липсват доказателства за извършено плащане по спорната фактура. Сочи, че ангажираните с жалбата 6 преводни нареждания на обща стойност 840 000,00 лв, касаят плащания в полза на адв.Л. К. Р. /лице, за което няма данни да е в трудови или други правоотношения с „ИНТЕР КОНТРАКТ“ ЕООД/. Отделно от това представените преводни нареждания сами по себе си не доказват реално извършени банкови трансакции, тъй като с тях се удостоверява единствено намерението за извършването на такива, но не фактическото им осъществяване. Последното се доказва посредством извлечения от банковите сметки, каквито в случая липсват. Отбелязва и обстоятелството, че в хода на административното обжалване е извършена справка в информационния масив на НАП, при която е установено, че банковата сметка, посочена в преводното нареждане - VO27UBV880025046855840 не съответства на притежаваната такава /V065V0Ш91601006537300/ от „ИНТЕР КОНТРАКТ“ ЕООД през проверявания период в „БЪЛГАРО-АМЕРИКАНСКА КРЕДИТНА БАНКА“ АД.

С оглед изложеното и след като не налице нито плащане, нито извършена доставка, според решаващия орган законосъобразен се явява изводът на ревизиращия екип, че по посочената фактура не е налице право на данъчен кредит.

2. Относно начислените лихви за забава във връзка с издадените КИ по фактурираните доставки от „ГРИГОР-ТРАНС-СТРОЙ -2“ ЕООД и „ЛИВЕМ СТРОЙ“ ЕООД:

През данъчен период м, 09.2021 г. на ревизираното дружество са начислени лихви за забава в общ размер на 12 320,99 лв. във връзка с издадени през м.11.2021 г. кредитни известия /КИ/ към фактури, документиращи извършени доставки от горесцитираните дружества, по които жалбоподателят е ползвал данъчен кредит.

В хода на ревизията е установено, че през м. 09.2021 г. „АТИА РЕЗОРТ“ ЕАД е включило в отчетните си регистри по чл. 124, ал. 1, т. 1 от ЗДДС /дневници за продажбите/ фактури за извършени доставки от „ГРИГОР-ТРАНС-СТРОЙ -2“ ЕООД и „ЛИВЕМ СТРОЙ“ ЕООД, като в последствие същите са сторнирани с КИ през м. 11.2021 г. Предвид това органите по приходите са начислили за ревизирания данъчен период лихви за забава за неправомерно ползвания от жалбоподателя данъчен кредит от датата на която фактурите са включени в отчетните регистри до датата, на която същите са сторнирани посредством КИ. Според решаващия орган начисляването на лихви за забава по сторнираните с КИ фактури е законосъобразно, поради следното:

Условията и редът за издаване на кредитно известие са уредени в разпоредбите на чл.

115 от ЗДДС. Според разпоредбите на чл. 115, ал. 1 от закона - при изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на сделка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата, а съгласно чл. 2 на същият член от закона - известието следва да се издава задължително не по-късно от 5 дни от възникване на съответното обстоятелство по ал. 1, а когато се издава за доставка, за която е издадена фактура с начислен данък за получено авансово плащане, в 5-дневен срок от датата на връщането, прихващането или уреждането по друг възмезден начин на авансово преведената сума за размера на върнатата, прихваната или уредената по друг възмезден начин сума. С оглед спазване разпоредбите на ЗДДС, освен всички други изисквания за наличието на основание за издаване на кредитно известие, следва да се посочи, че същото е обвързано с определен данъчен период, през който следва да се включи в отчетните регистри по чл. 124 ал. 1 от ЗДДС на издателя и получателя по кредитното известие. Съгласно чл. 124, ал. 2 от закона - регистрираното лице е длъжно да отрази издадените от него или от негово име данъчни документи, както и отчетите за извършените продажби по чл. 119 в дневника за продажбите за данъчния период, през който са издадени, а според ал. 5 от същият член на закона - регистрираното лице е длъжно да отрази получените от него кредитни известия в дневника за покупки за данъчния период, през който са издадени.

В писмо изх. №20-00-134 от 21.06.2013 г. на НАП относно ограничаване правото на приспадане на данъчен кредит в хипотезите на липса на доставка е указано, че при фактурирана облагаема доставка, която не е действително извършена, за спазване на принципа на неутралността, на лицата следва да бъде предоставена възможността да коригират неправомерно фактурирания данък върху добавената стойност, което може да се извърши по реда на чл. 116 от ЗДДС, като се състави протокол. Анулирането на документ след данъчния период, в който е издаден, следва да се отрази в дневника за покупките с обратен знак, съответно в справка-декларацията. Дори ако корекцията на неправомерно фактурирания данък е извършена с издаване на кредитно известие, същата следва да се приеме, предвид отстраняване на риска от данъчни загуби. В цитираното писмо е посочено, че за периода на неправомерно упражненото право на приспадане на данъчен кредит по така коригираните фактури до периода на анулирането им следва да бъде начислена лихва. Предвид това органът приема, че основателно се явяват начислените лихви за забава по сторнираните с КИ доставки, фактурирани от „ГРИГОР-ТРАНС-СТРОЙ -2“ ЕООД и „ЛИВЕМ СТРОЙ“ ЕООД.

В частта по ЗКПО РА е отменен изцяло и преписката е върната на органа за провеждането на ревизионно производство.

Решението е издадено в срока по чл.156, ал.6 от ДОПК и от компетентен орган.

По делото са приети писмени доказателства - по административната

преписка, изслушано и прието е заключение по съдебно – счетоводна експертиза, изготвено от вещото лице Е. Т..

С оглед на така установената фактическа обстановка, съдът стига до следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с право и интерес от оспорване – адресат на утежняващ административен акт, който подлежи на съдебен контрол, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 152 и сл. от ДОПК като абсолютна положителна процесуална предпоставка за допустимост на жалбата по аргумент от чл. 156, ал. 2 от ДОПК. С оглед на това съдът намира жалбата за процесуално допустима, поради което трябва да бъде разгледана относно нейната основателност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосноваост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Относно компетентността на органа, издал РА:

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, той се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В настоящия случай РА е издаден от А. Г. М. - орган, възложил ревизията, и М. П. Б. - ръководител на ревизията, органи по приходите при ТД на НАП С. съгласно ЗВР, издадена от възложителя на ревизията. РА, РД и ЗВР са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронния подпис /сега Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги/, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълкувателно дело № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II колегия на ВАС.

Всички актове в ревизионното производство - ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис. Съгласно чл. 3 от Закон за електронния документ и електронни удостоверителни услуги /ЗЕДЕУУ/ електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.), наричан по-нататък "Регламент (ЕС) № 910/2014".(2) (Доп. - ДВ, бр. 85 от 2017 г.). Съгласно

ал. 2 на посочената норма, писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление. Съгласно чл. 4 от ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл. 13 от ЗЕДЕУУ, електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16. Електронният подпис по ал. 3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал. 1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай, ЗВР, ЗИЗВР, РД, както и РА, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са изпратени като електронни съобщения и връчени на ревизираното дружество по реда на чл. 30, ал. 6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпоредбата на чл. 184, ал. 1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл. 13, ал. 1 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. Квалифициран електронен подпис, съгласно ал. 3 и ал. 4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, следователно е необходимо да е спазено изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1 ЗЕДЕУУ, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на

подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Автентичността на всеки един документ (частен свидетелстващ и официален свидетелстващ или диспозитивен) може да бъде оспорена по реда на чл. 193 ГПК и в този случай съдът е длъжен да провери дали този документ действително материализира изявление, направено от лицето (органа), сочен като негов автор или не. По делото са представени Удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги, със съдържанието по чл. 24, ал. 1 ЗЕДЕУУ, които обосновават извод за това, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал. 4 на чл. 13 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

Наред с това, документите са представени и в електронен вид, като в случая процесуалният представител на жалбоподателя не е оспорил нито представените документи на хартиен носител, нито представения документ в електронен вид.

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

С процесния Ревизионен акт са установени допълнителни задължения за данък върху добавената стойност (ДДС) общо в размер на 140 000лв. главница вследствие на отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактура № 1....101/15.09.2021г. и лихва за забава в размер на 22 666,26лв., включваща и лихва за сторнирани с КИ фактури, издадени от „Григор-Транс –Строй-2“ ЕООД и „Ливем Строй“ ЕООД.

По делото по искане на жалбоподателя е изготвена ССЕ.

От заключението на същата е видно, че фактура №1.....101/15.09.2021г., издадена от „Интер Контракт“ ЕООД е осчетоводена по дебита на сметка 602 „Разходи за външни услуги, дебита на сметка 4531 „ДДС покупки“ и кредита на сметка 401/1“Доставчици“. Издадените от „Григор-Транс –Строй-2“ ЕООД са с дати от м. 09.2021г., описани са в таблица на л. 265 са осчетоводени по сметка „Доставчици“. По фактура №1....101/07.09.2021г. е констатирано грешно посочване на ДО и дължимия ДДС. Кредитните известия не са налични по делото, както и

счетоводните регистри във връзка с осчетоводяването им.

По отношение на фактурите, издадени от „Ливем Строй“ ЕООД същите са осчетоводени по сметка „Доставчици“, КИ не са налични по делото, КИ са посочени в дневник покупки за м. 10 и м. 11 2021г. не са налични счетоводни регистри за осчетоводяване на КИ. Констатирано е, че има равнение на дебитни и кредитни обороти в начално салдо, обороти за периода и крайно салдо. Спорните фактури са отразени своевременно в счетоводните регистри.

По отношение на доставчика „Интер Контракт“ ЕООД по делото не са налични счетоводни регистри, свързани със счетоводни записвания на доставчика и такива не са представени при извършената насрещна проверка. Налични са единствено обясненията на управителя на дружеството В. Ф. и искане за корекция на подадени данни –л.225.

Досежно „Григор-Транс-Строй-2“ЕООД от дружеството са представени фактури за процесния период, договор за продажба и доставка на строителна техника между него и „Атиа Резорт“ ЕАД , анекс от 16.11.2021г. , не са представени счетоводни регистри за осчетоводяване на фактурите и плащанията към тях.

За доставчика „Ливем Строй“ ЕООД се констатира, че от управителя Ф. са представени обяснения , че фактури към „Атиа Резорт“ ЕАД не са издавани, не са сключвани договори, подадено е искане за корекция на подадени данни-л.202. от това дружество счетоводни регистри, свързани със счетоводни записвания.

След анализ на наличните документи по делото вещото лице дава заключение, че не са представени счетоводни записвания, не са налични счетоводни хронологии на сметки, оборотни ведомости или др. документи, свързани със счетоводни записвания на доставчиците. Поради тази причина не може да се отговори на въпроса как е водено счетоводството на доставчиците. Наличната информация за включени в дневниците за продажби фактури към жалбоподателя и КИ се съдържа единствено в констатациите на ревизиращия екип. По делото не са налични хронологични регистри на доставчиците, за да се провери имат ли корекции в счетоводните записвания. По делото има информация за искане за корекция на декларирани данни по подадени декларации по чл. 125 от ЗДДС за м. 09.2021г. на доставчите „Интер Контракт“ ЕООД и „Ливем Строй“ ЕООД, но няма информация за корекция на счетоводните записвания.

Процесната фактура, издадена от „Интер Контракт“ ЕООД към жалбоподателя е включена в дневник продажба за м.09.2021, респективно в справка декларация по чл. 125 от ЗДДС. Тя е придружена от

уведомление от „Интер Контракт“ ЕООД до „Атиа Резорт“ ЕАД за неизплатени задължения по същата, част от договор за реклама от 14.09.2021г. Издадените от „Григор Транс Строй-2“ ЕООД фактури също са отразени в дневника за продажби за съответния период и включени в справката декларация по ЗДДС, придружени от договор за продажба и доставка на строителна техника от 27.08.2021г., анекс от 16.11.2021г. Наличен е договор с възложител „Атиа Резорт“ ЕАД от 20.08.2021г. за изпълнение на инвестиционно намерение и изпълнител Ливем Строй“ ЕООД на стойност 4 500 000лв. , анекс от 16.11.2021г.

Към процесните фактури не са налични издавани касови бонове. „Атиа Резорт“ ЕАД е ползвало данъчен кредит по тях.

По отношение на плащанията по фактурата, издадена от „Интер Контракт“ ЕАД експертната е установила наличие на 6 бр. преводни нареждания от онлайн банкиране на стойност 840 000лв. в полза на Л. К. Р. към „Интер Контракт“ ЕООД, плащанията са осчетоводени по дебит на сметка 401/1 „Доставчици“, доставчик „Интер Контракт“ ЕООД и кредит на сметка 503 „Разплащателна сметка“. Извлечения от банкова сметка на жалбоподателя не са представени.

Към доставчиците „Григор Транс Строй-2“ ЕООД и „Ливем Строй“ ЕООД не са налични документи, свързани с разплащания по фактурите.

Процесните фактури съдържат реквизитите по чл. 114 от ЗДДС. Издадените от доставчиците КИ не са налични по делото и за тях не може да се даде отговор на въпроса дали съдържат всички реквизити.

Съдът цени заключението на вещото лице, като изготвено с точни, ясни и обосновани констатации, съответни на приетите доказателства. Същата е компетентна и в пълнота отговаря на поставените въпроси. Същата е приета без оспорване от страните.

По повод служебно изискана информация от ТД на НАП С. е отговорено с писмо –л.283, че при извършена проверка в ИС на НАП не се установяват данни за подадено на 22.11.2021г. от В. Б. Ф. уведомление за корекция по чл. 126 ал.3 от ЗДДС, предвид което относно „Атиа Резорт“ ЕАД не са предприети действия. По делото са налични две уведомления от една и съща дата- 22.11.2021г. от Ф. като управител на „Ливем Строй“ ЕООД и „Интер Контакт“ ЕООД. На ТД на НАП е изпратено искането, находящо се на л. 202 от делото с оглед извършването на повторна проверка, но нов отговор не е постъпил.

Представен е в пълнота договор за реклама от 14.09.2021г. между жалбоподателя и „Интер Контракт“ ЕООД, ведно с платежни нареждания.

Спорът се свежда до материалната законосъобразност на изводите на

ревизиращите органи, а именно че е налице абсолютна симулация, създадена правна привидност на осъществени доставки, респективно липса на такива, поради което начисленият данък е начислен неправомерно. Правното основание да се откаже данъчното предимство са разпоредбите на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 70 ал.5 от ЗДДС. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Съгласно чл. 69 от ЗДДС регистрирано лице има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчик - регистрирано по закона лице, му е доставил, които стоки или услуги ще се използват за извършване на облагаеми доставки, а съгласно чл. 71 от ЗДДС лицето - получател, може да упражни правото си на данъчен кредит, когато притежава някой от документите, посочени в т. 1 - т. 9. Регистрирано по ЗДДС лице има право да приспадне като данъчен кредит данъка за получени от него облагаеми доставки на стоки или услуги, когато използва същите за осъществяване на облагаеми доставки и когато притежава за получените доставки данъчен документ с изискуемите от закона реквизити, като въведените изисквания за възникване на право на приспадане на данъчен кредит са по отношение на конкретната доставка, по която е претендирано това право /по която е приспаднал данъкът в подадената справка-декларация/, а не по всяка друга доставка на същата стока или услуга, осъществена между други лица в процеса на реализация на тази стока или услуга и представляваща предходна по отношение на процесната доставка.

Наличието на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване на правото на данъчен кредит, тоест начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга, е "неправомерно" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване на право на данъчен кредит.

Д. субект е този, който следва да докаже наличието на предпоставките на ЗДДС за право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Това следва от общия принцип за разпределяне на доказателствената тежест в процеса, според който всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, и поради това, че данъчният субект претендира право на приспадане на данъчен кредит, то той е този, който следва да докаже изпълнението на всички законови изисквания по чл. 86 от ЗДДС и реалното осъществяване на доставките по процесните фактури по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС.

Безспорно е, че притежаването на фактурата не е достатъчно условие за възникване на правото на приспадане. Като частен свидетелстващ документ фактурата е писмено доказателствено средство. От релевантните за правото на приспадане факти, тя установява единствено количеството и вида на стоката, вида на услугата и датата на възникване на данъчното събитие - чл. 114, ал. 1, т. т. 9 и 10 от ЗДДС. Затова и по хипотеза извършването на облагаемата сделка следва да се установи по друг начин, а не чрез посочването на вида на стоката или услугата в данъчния документ.

При нормално развитие на правоотношението между доставчика и получателя би трябвало да съществуват информационни следи за юридическия факт пораждащ правната връзка /договори, търговска кореспонденция, потвърждения в обясненията при насрещните проверки и т. н. / и за изпълнението на задължението на доставчика. Именно престацията на доставчика в общата хипотеза на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС се възприема като дата на настъпване на данъчното събитие, което пък е правопораждащ юридически факт на задължението за начисляване на ДДС, елемент от което е и издаването на данъчния документ /вж. чл. 25, ал. 6, т. 1 и чл. 86, ал. 1, т. 1 от ЗДДС/.

В конкретният случай, следва да бъде изтъкнато, че процесната фактура № 1...101/15.09.2021г. с предмет авансово плащане по договор за реклама, издадена от доставчика „Интер Контракт“ ЕООД съдържа изискуемите според чл. 114, ал. 1 от ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО реквизити. Посочена е дата, име, адрес и ЕИК на доставчика и на получателя, наименование на стоката/услугата, количество и вид, единична цена и стойност, размер на данъка, сума за плащане. Процесната фактура е осчетоводена в счетоводството на жалбоподателя. Към нея са представени договор за извършване на услуга, анекс към договора и платежни нареждания в полза на трето лице.

Изводите на органа за пълна симулация се базират на обяснения на управителя Ф. /л.226/, че такава фактура не е издавана, че между страните липсват договорни отношения и твърденията му, договаряните услуги, доставки и плащания са извършени от трети лица /непосочени/, злоупотребили с данните на дружеството, както и че е предприето действие по извършване на корекция на подадени данни. Приложено е Уведомление по реда на чл. 126 ал.3 от ЗДДС, че в данъчен период м. септември 2021г. СД не е подавана от управителя.

Тези изводи се опровергаха в хода на съдебното производство. Видно от приложените доказателства такава фактура съществува и тя е приложена по делото /факт, който не се отрича от ревизиращия орган/, нейната

автентичност не е оспорена по какъвто и да било начин, на който и да било етап от ревизията, съществуването ѝ логично следва и от факта на наличното по делото уведомление до „Ариа Резорт“ ЕАД, изготвено и подписано от управителя на „Интер контракт“ ЕООД, че желае задължението по фактурата да бъде преведено по банкова сметка на адв. Р., с посочване на конкретни данни за банка, банкова сметка, сума и № фактура, както и намерение за уреждане на всички отношения между страните. Не е доказано и твърдението на управителя Ф., че е налице злоупотреба с фирмени данни. В случай на действителна злоупотреба би следвало да са сигнализираните органи на реда - следствени и полицейски органи, както и прокуратура, като за наличието на сигнали следва да се представят данни за образувана полицейска проверка, досъдебно производство или прокурорска преписка. Такива липсват и не са представени в подкрепа на твърденията на управителя Ф., а и не са установени служебно в хода на ревизията. При събраните от съда доказателства се установи, че отново в противоречие с твърденията на управителя Ф., корекция на подадени данни не е извършена, обстоятелство, което е установено от ТД на НАП след извършена проверка. Въпреки дадената от съда възможност за повторна такава, то ТД на НАП не представя различни данни. Самият факт на съществуване на заявка за предоставяне на прозорец за корекция на Декларация по ЗДДС , адресирана до ТД на НАП С. от една страна доказва факта на издаване на фактурата и включването и в справката-декларация, а от друга страна не доказва предприемането на реални и конкретни действия в тази посока. Тези изводи се подкрепят и от отговора на ТД на НАП на запитване на съда – л.283, както и от ССЕ, от която е видно, че в счетоводството на „Интер контакт“ ЕООД няма данни за извършени корекции. Фактурата същата съдържа всички изискуеми реквизити, издадена е от доставчика, съставена е от В. Ф. . По делото е представен и договор между страните, подписан от Ф., чиято автентичност също не е оспорена, а процесната фактура е издадена в изпълнение на този договор. В същия е предвиден срок за изпълнението му до 31.12.2022г., а изпълнението започва след заплащане от страна на възложителя на сумата по него - 840 000лв с ДДС, за което се издава фактура. Не се споделят доводите на органа, че приложените платежни нареждания сами по себе си не доказват реално извършени банкови транзакции, а само намерение. Видно от приложените нареждания, същите съдържат референция /код/, който се генерира само при действително извършване на банковия превод, както дата и час на извършване на транзакцията, който обстоятелства съвкупно преценени недвусмислено показват, че

превода на средствата е извършен.

По отношение на обстоятелството, че сумите по постъпили по банкова сметка, която не е такава на дружеството „Интер Контракт“ ЕООД, то в тази връзка е приложен анекс към договора /л.78/, изрично съставен за уреждането на тези правоотношения между страните, в който е заявено желание от доставчика средствата по фактура № 1....101/15.09.2021г да постъпят по сметка на адв. Р.. Наличието на този документ и неговото съдържание, което обяснява защо сумите не са постъпили по сметка на дружеството доставчик не е обсъдено от ревизиращия орган, нито от решаващия такъв, независимо, че е бил представен по време на ревизията.

От изложеното следва, че изводите на органа за пълна симулация по процесната фактура, без да се извърши задълбочена и цялостна проверка на обстоятелствата са недоказани, неправилни и в противоречие със събраните доказателства .

Към жалбата на “Атиа Резорт“ ЕАД до съда е приложена декларация на В. Ф., като управител на „Интер контракт“ ЕООД –л.16, че към 14.11.2022г. сделката между двете дружества се изпълнява частично, получени са авансови плащания по адвокатска сметка, а искането за корекция на подадени данни е грешка и недоглеждане. Доколкото тази декларация е с дата по-късна от издаването на оспорения РА, то тя не може да послужи като основание за формиране на изводи относно неговата законосъобразност, която се преценява към момента на издаването му. Приложени са и заявка от 13.04.2022г. на жалбоподателя до „Интер контракт“ ЕООД за изработване на рекламни материали по сключения договор от 14.09.2021г./л.241/, както и приемо-предавателен протокол от 12.09.2022г. за предаване и приемане на рекламни материали, описани по вид и брой, приемо-предавателен протокол от 13.07.2022г. и приемо-предавателен протокол от 26.05.2022г./л.242-244/ в потвърждение на твърдението, че договорът между страните се изпълнява.

От всичко гореизложено следва извод, че към ревизиращия данъчен период м.09.2021 г. е налице данъчно събитие - авансово плащане по спорната фактура, което предхожда облагаемата доставка на стока и възникването на право на приспадане на данъчен кредит на основание чл.68, ал.1, т.2 ЗДДС е обвързано единствено с безспорно установеното наличие на авансово плащане, преди да е възникнало данъчното събитие на облагаемата доставка. Осъществяването или не на уговорената последваща доставка на услуга, не могат да бъдат обсъждани в настоящето производство, тъй като срокът за изпълнението на задължението по сключения договор не изтича през ревизираните

данъчни периоди. Незаконосъобразно е при издаването на РА да се презюмира за неревизиран в него бъдещ период, че доставчикът няма да престира и на това основание да бъде отказано право на приспадане на данъчен кредит при възникнало вече данъчно събитие - авансово плащане, което бе доказано по категоричен начин./вж. Решение по адм. д.№ 14845/2010г. на ВАС/. Фактурата е отразена по всички необходими сметки, както подробно е отразило вещото лице по заключението си.

Събраните по делото доказателства са достатъчни да се установи, че действително данъчното събитие – авансово плащане по процесната фактура е осъществено, т.е. налице е доставка по нея. След като са налице доказателства за плащане както на данъчната основа, така и на данъка, то няма основание да не се признае правото на данъчен кредит на дружеството.

По отношение на доставчика „Ливем Строй“ ЕООД органът по приходите базира изводите си отново на представеното писмено обяснение от управителя Ф. и твърдението за подадено е искане за корекция на подадени данни от 22.11.2021г. Издадени са кредитни известия през м. 10 и 11 2021г. с получател „Атия Резорт“ ЕАД. За периода м. 09.2021г. когато е ползван данъчен кредит в размер на 505 000лв. до периода м. 10.2021г. и м. 11.2021г. когато са издадени кредитните известия органът счита, че следва да се начисли лихва на осн. чл. 175 от ДОПК вр. чл. 1 от ЗЛДТДПДВ

По отношение на дружеството „Г. –Т.- строй-2“ ЕООД от доставчика са представени фактури, договор за продажба и доставка на строителна техника от 27.08.2024г., в който е предвидено плащане по банков път в 5-месечен срок от издаването на фактури, анекс към същия, поради промяна в собствеността на дружествата. Фактурите са отразени от доставчика в дневник за продажби и размера на данъка е включен при определяне на резултата по ДДС. При справка в ИС на НАП са установени издадени кредитни известия през м.11.2021г. За периода м. 09.2021г. когато е ползван данъчен кредит в размер на 177 400лв. до данъчен период м. 11.2021г. следва да се начисли лихва на осн. чл. 175 от ДОПК вр. чл. 1 от ЗЛДТДПДВ.

Разпоредбата на чл. 124, ал. 5 от ЗДДС предвижда, че регистрираното лице е лице е длъжно да отрази получените от него кредитни известия в дневника за покупки за данъчния период, през който са издадени, независимо от правилото на ал.4, включително издадени от лица, на които е прекратена регистрацията по този закон. Поради това, за да възникне задължение за включване в отчетните регистри на кредитни известия, не е достатъчно да се установи, че такива са издадени, а е

необходимо те и да са получени от данъчно задълженото лице. / така и Решение № 13290 от 08.12.2015 Г. по адм. д.№ 15523/2014 Г., I отд. на ВАС, Решение № 6188 от 25.05.2016 г. по адм. д. № 1952/2015 г., VIII отд. на ВАС, Решение № 16902 от 17.12.2013 г. по адм. д. № 4780/2013 г., VIII отд. на ВАС, Решение № 11769 от 06.11.2015 г. по адм. д. № 4412/2014 г., I отд. на ВАС./

По делото е прието без оспорване заключение на съдебно-счетоводна експертиза, което е потвърдило липсата на въпросните КИ, които не са и представени по делото, но и отразяването им от жалбоподателя в счетоводните регистри. Съгласно указанията, дадени в писмо изх. № 20-00-134/21.06.2013 г. на изпълнителния директор на НАП, при фактурирана облагаема доставка, която не е действително извършена, за спазване принципа на неутралността на ДДС, следва да бъде предоставена възможност на лицата да коригират неправомерно фактурирания данък върху добавената стойност, като това може да се извърши по реда на чл. 116 от ЗДДС, като се състави протокол. Анулирането на документа след данъчния период, в който е издаден, следва да се отрази в дневника за покупките с обратен знак.

При съобразяване на нормите на чл. 115 и чл. 116 от ЗДДС тази корекция следва да се извърши в данъчния период, в който са настъпили обстоятелствата, довели до промяна на данъчната основа. Споделят се възраженията на жалбоподателя, че ревизиращия орган не са събрали никакви доказателства за причината за издаването на КИ – прекратяване на договорните отношения, правна или фактическа грешка, връщане на авансова преведена сума, дата на получаване на кредитните известия от жалбоподателя и т.н. Жалбоподателят е изпълнил задължението си на основание чл. 124, ал. 5 от ЗДДС да отрази получените кредитни известия в дневника за покупки за данъчния период, през който са издадени. Като е сторило това, на практика дружеството не е ползвало неправомерно данъчен кредит, поради което не дължи лихви за забава.

В обобщение на всичко изложено дотук, жалбата се явява основателна, съобразно изложените мотиви, което налага ревизионния акт да бъде отменен.

При този изход на делото разноски следва да бъдат присъдени на дружеството-жалбоподател, съгласно приложения по делото списък и с оглед липсата на възражение за прекомерност на адвокатския хонорар, то следва да се уважат разноските, както са предявени- 7000лв. адвокатски хонорар, 50лв. държавна такса и 420 лв. възнаграждение за вещо лице, общо 7470лв. /седем хиляди четиристотин и седемдесет/лв.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 и чл.161, ал.1 ДОПК,

Административен съд София – град, Трето отделение, 62–ри състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „Атиа Резорт“ ЕАД с ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], Ревизионен акт № 22221021006193-091-001 от 12.07.2022 г., издаден от А. Г. М. - орган, възложил ревизията и М. П. Б. - ръководител на ревизията, органи по приходите при ТД на НАП С., в потвърдената му част с Решение № 1829 от 23.11.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на НАП – С..
ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на „Атиа Резорт“ ЕАД с ЕИК[ЕИК] разноски по делото общо в размер на 7470лв. /седем хиляди четиристотин и седемдесет/лв.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от получаването на препис.

Съдия: