

РЕШЕНИЕ

№ 5385

гр. София, 14.09.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 62 състав,
в публично заседание на 11.03.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Даниела Гунева

при участието на секретаря Валентина Христова, като разгледа дело номер **13779** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма],[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], партер, представлявано от управителя Т. В. С., срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ (РА) № Р-22222518006800-091-001 от 19.07.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., в частта, в която е потвърден с решение № 1745 от 15.10.2019 г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ДОДОП) С. относно отказано право на приспадане на данъчен кредит (ДК) за данъчни периоди м. 05.2014г, м. 12.2014г и м 11.2015г общо в размер на 31 599,76лв. главница и лихва в размер на 14 961,97 лв., по фактури, издадени от три дружества и за установения резултат по ЗКПО за 2014г. и 2015г. общо в размер на 46 769,42 лв. и лихва в размер на 16 946,63 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради противоречие с материалноправните разпоредби и събраните доказателства. В допълнителна жалба изтъква подробни аргументи. Поддържа, че в хода на ревизията са представени всички релевантни към реалността на доставката на услуги доказателства, поради което са налице всички предпоставки за признаване правото на данъчен кредит. Изтъква, че изводите за нереалност на доставките се базират единствено на събрани данни относно некоректност на доставчиците, от което жалбоподателят не следва да понася негативи. Твърди противоречие с практиката на

Съда на Европейския съюз (СЕС) и ВАС, както и противоречие с действителните факти. Излагат се съображения от практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС). Оспорва РА и в частта по ЗКПО, като сочи, че финансовият резултат за 2014 и 2015г. и преобразуван със сумата, сформирана от сбора на ДО на фактурите, издадени от процесните доставчици, по същите съображения. Оспорва приложението на чл. 140 ал. 4 от ЗКПО. Изтъква немотивираност на РА в частта касаеща задължението на [фирма] към [фирма]. Соци, че дружеството доброволно е взело предвид увеличението на декларирания финансов резултат за 2015г. и ги е отчело в 2018г., поради което дори да се приеме неизпълнение на счетоводни задължения за 2015г., то не е създавало риск от загуба на данъчни приходи. В противен случай би се стигнало до двойно облагане с едни и същи суми и двойно плащане на едно и също данъчно задължение. Жалбоподателят моли съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част. Претендира разноси по представен списък/л.393/.

В съдебно заседание се представлява от адв.Г..

Ответникът Директор на ДОДОП С. чрез юрисконсулт М. оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение с писмени бележки по делото.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със Заповед №Р-22222518006800-020-001/08.11.2018 г., връчена на 19.11.2018 г. по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК, е възложена ревизия на [фирма] за определяне задълженията на дружеството, както следва: за данък върху социалните разходи по ЗКПО, предоставяни в натура за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2016 г., за данък върху разходите за превозни средства за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2015 г., за данък върху представителните разходи за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2016 г., за данък върху добавената стойност за периодите от 01.04.2014 г. до 31.12.2016 г., за корпоративен данък за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2016 г., за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически и юридически лица за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2016 г., за данък върху разходите в натура, обвързани с лично ползване по чл. 204, ал. 1, т. 4 от ЗКПО за 2016 г. Съгласно чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК срокът на производството е продължен до 19.04.2019 г. и е разширен обхватът на ревизията, като е включено и определянето на задължения за данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2016 г. За целта са издадени Заповед за изменение на ЗВР №Р-22222518006800-020-002/21.01.2019 г., ЗИЗВР №Р-22222518006800-020-003/19.02.2019 г. и ЗИЗВР №Р-22222518006800-020-004/12.04.2019 г.

Описаните заповеди са издадени от С. Н. Г., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки“ в дирекция СДО при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-5/03.01.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД)

№Р-22222518006800-092-001 от 23.05.2019 г., връчен по електронен път на 23.05.2019 г. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК по електронен път е подадено писмено възражение срещу констатациите на РД с вх. №Р-22222518006800-В.-001-И/05.07.2019 г., ведно с приложени доказателства – Годишна данъчна декларация (ГДД) по чл. 92 от ЗКПО за 2018 г., главна книга на сметка 709 „Други приходи“ за 2018 г., счетоводни справки №0...03/31.01.2018 г., видно от която е отписан преоценъчен резерв в размер на 234 757,00 лв. и №0...024/31.12.2018 г., видно от която е отписано задължение по съвместно изграждане на трафопост в размер на 17 099,57 лв. Изложени са възражения единствено по отношение на предложеното увеличение на декларираните финансови резултати за 2014 г. на основание чл. 78 от ЗКПО и на основание чл. 140, ал. 4 от ЗКПО за 2015 г. Възражението е прието за процесуално допустимо, а разгледано по същество – за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22222518006800-091-001/19.07.2019 г., издаден от С. Н. Г. - орган, възложил ревизията и Л. Х. Р. - ръководител на ревизията. Актът е връчен по електронен път на 29.07.2019 г.

Процесната ревизия е първа за спорните периоди и видове задължения.

Установено е, че през ревизираните периоди [фирма] е извършвало строителство и строително-ремонтни дейности на жилищни и нежилищни сгради, съоръжения и конструкции, и проектиране на строителни обекти. За целта разполага със собствено и наето оборудване и строителна техника, както и наети на трудови договори квалифицирани и общи работници в областта на строителството. Регистрирано е по реда на ЗДДС, считано от 14.09.2004 г.

С цел събиране на доказателства, релевантни за данъчното облагане, на ревизираното дружество са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения. В отговор жалбоподателят е дал писмени обяснения и е представил документи, които са подробно описани и коментирани в ревизионния доклад.

Извършен е преглед на първични счетоводни документи и търговска документация в счетоводния офис на дружеството. Действията са документирани с Протокол №0804644/18.02.2019 г., Протокол №0804645/19.02.2019 г. и Протокол №0801932/18.04.2019 г.

С Протокол №Р-22222518006800-П.-001 от 12.04.2019 г. и Протокол №Р-22222518006800-П.-002 от 12.04.2019 г. са приобщени като доказателства всички събрани документи в хода на извършени проверки на [фирма] по установяване на факти и обстоятелства, приключили с издаването на Протокол №ПФ-22222518100293-073-001 от 10.09.2018 г. и Протокол №ПФ-22222518038024-073-001 от 21.05.2018 г.

На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на основни доставчици и предходни такива на ревизираното дружество и са направени справки за относими за доставчиците обстоятелства по данни от информационната система на НАП. Резултатите са отразени в протоколи за извършени насрещни проверки

(ПИНП), приложени по преписката.

С Протокол №0801934/18.04.2019 г. са присъединени като доказателства издадени РА на прекия доставчик [фирма] и на предходния доставчик [фирма], ЕИК[ЕИК].

Въз основа на събраните доказателства е установено следното:

В частта на облагането по ЗДДС:

На жалбоподателя е отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС общо в размер на 31 599,76 лв. за ревизираните данъчни периоди м. 05.2014 г., м. 12.2014 г. и м. 11.2015 г., по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК] с мотиви за липса на доставки на услуги.

1. За данъчен период м. 05.2014 г. е отказано право на данъчен кредит в размер на 7 567,76 лв. по фактура №[ЕГН]/15.01.2014 г., издадена от [фирма], с предмет „аварийно възстановяване на подпорна стена, укрепваща улично платно до осева точка 7 в [населено място], [община]“. Приспаднат е аванс, платен по фактура №[ЕГН]/28.11.2013 г. в размер на 37 838,80 лв. В резултат на събраните доказателства органите по приходите са приели, че [фирма] не може да докаже качеството си на доставчик по процесната фактура, като последната не документира реално осъществена стопанска операция. Като аргументи са изложили, че от доставчика са представени изисканите от органите по приходите документи и писмени обяснения, в нито един от съставените документи за установяване годността за ползване на строежа не е посочен подизпълнителя [фирма], за периода от 01.11.2013 г. до 31.01.2014 г. дружеството – доставчик е разполагало с назначени на трудови договори счетоводител, техник, административен специалист и специалист охрана на труда, не разполагало с никакви активи и са отчетени единствено приходи от услуги и разходи за външни услуги. Конкретно за обект - аварийен ремонт на подпорна стена [населено място] е констатирано, че доставчикът [фирма] е ползвало данъчен кредит по фактури, издадени от подизпълнител - [фирма], ЕИК[ЕИК]. С последното са сключени 3 отделни договора на една и съща дата – 29.11.2013 г. Вписаните в договорите дейности са свързани помежду си и се отнасят за един и същ обект. При ревизията е установено, че работниците на [фирма] са работили едновременно на 5 обекта, разположени на различни места в страната.

2. За данъчен период м. 11.2015 г. е отказано право на данъчен кредит в размер на 3 782,00 лв. по фактура №0...01/01.10.2015 г., издадена от [фирма], с предмет „извършена геодезическа услуга на обект в [община]“. Доставчикът е декларирал в НАП сключени трудови договори с 6 лица на длъжност „общ работник“, като същите са прекратени след 7 дни.

Поради липсата на данни какво точно геодезично обслужване е извършено от [фирма] и по-точно от посоченото физическо лице Т., имало ли е необходимост от такива услуги и на кой етап от реконструкцията на площадните пространства е извършено, както и как е разпределена работата между трите обекта, органите по приходите са приели, че не е доказана реалността на доставката по фактура

№0...01/01.10.2015 г. Посочено е, че същата е фиктивна и такава не е извършена от [фирма]. Органът е установил, че по силата на сключен между ревизираното лице и подизпълнителя договор, доставчикът по процесната фактура е следвало да извърши геодезическо обслужване на обект и направа на сигнализация на работни точки. Представеният протокол не е подписан от изпълнителя. Приложени са копия на две фактури с №0...01 с получател [фирма], но с различни дати (01.10.2015 г. и 01.11.2015 г.) и с различен предмет на доставка. Не са представени доказателства за плащане по фактурата и такива за техническа и кадрова обезпеченост на доставчика.

3. За данъчен период м. 12.2014 г. е отказано право на данъчен кредит в общ размер на 20 250,00 лв. по 3 фактури, издадени от [фирма], в които като предмет на доставка е вписано „по договор“. Като подизпълнители са посочени [фирма] и [фирма], като са приложени сключени договори между последните и [фирма]. [фирма] е посочено от жалбоподателя като подизпълнител по сключени от него договори с [община]. От управителя на ревизираното дружество писмено е обяснено, че услугите са извършени от С. М. от името на [фирма], съвместно със специалисти на [фирма]. Изискването при подготовката на офертите е било същите да отговарят на определена рамка, характерна като почерк на [фирма]. Същевременно от доставчика се твърди, че услугите не са извършени от него, а от подизпълнителите [фирма] и [фирма]. Извършени са насрещни проверки на доставчика по процесната фактура и неговите подизпълнители. След анализ на документацията, представена от ревизираното дружество, неговия пряк доставчик и предходните доставчици, органите по приходите са установили, че същата съдържа голям обем информация, която по същество е еднотипна, а всички представени по електронен път от [фирма] документи са с подпис и печат на [фирма]. Констатирани са и редица времеви несъответствия при изготвените документи, както и несъответствия в предоставените данни кой именно и извършил услугите. В обобщение е обоснован извод за липсата на доказателства за реалност на фактурираните доставки. Посочено е, че жалбоподателят разполага с необходимата техника, материали и наети по трудови договори работници и служители, за да извърши сам описаните дейности и именно за това е избран да извърши въпросните СМР от неговите възложители. Предвид това е направен извод, че задълженото лице е знаело или няма как да не е знаело, че участва в данъчна измама с цел намаляване на дължимия по ЗДДС данък за внасяне. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит в оспорения размер, тъй като не са налице доказателства за реалност на фактурираните доставки.

В частта на облагането по ЗКПО.

Общият размер на определените с РА задължения за корпоративен данък над декларацията от ревизираното лице произтича от:

1. Увеличение на декларираните финансови резултати за 2014 г. и 2015 г. на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО.

Ревизиращите органи са се позовали на констатациите в частта по ЗДДС, съгласно които по фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма], не е

признато право на приспадане на данъчен кредит през ревизираните периоди на 2014 г. и 2015 г., поради липса на доставка. Прието е, че с отчетените от задълженото лице разходи за услуги по сметка 602 и 602/8 през 2014 г. и 2015 г. по фактури, издадени от описаните по-горе доставчици, следва да се преобразува счетоводният финансов резултат на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО. С оглед горното счетоводният финансов резултат на жалбоподателя е преобразуван за данъчни цели както следва: със сума в размер на 116 627,59 лв. за 2014 г. и със сума в размер на 79 210,00 лв. за 2015 г. Сумите са формирани от сбора от данъчните основи по фактурите, издадени от изброените по-горе в решението доставчици. В резултат на извършените корекции са установени допълнителни задължения за корпоративен данък през посочените години.

2. Увеличение на декларирания финансов резултат за 2015 г. на основание чл. 78 от ЗКПО и чл. 140, ал. 4 от ЗКПО.

В хода на ревизията е констатирано, че през 2010 г. [фирма] е сключило споразумение за съвместно изграждане на нов трафопост за нуждите на предприятието в недвижим имот, находящ се в [населено място]. В тази връзка е получило по банков път авансово сума общо в размер на 39 178,97 лв. от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и К. З. с ЕГН [ЕГН], за което са издадени описаните на стр. 30 от РД фактури. Т. е изграден през 2015 г. и е въведен в експлоатация, като с договор от 07.12.2015 г. съоръжението е предадено на [фирма]. Установено е, че на 31.12.2015 г. ревизираното дружество е отписало задълженията си към [фирма] и К. З., но не и това към [фирма] в размер на 17 099,57 лв. и съответно не е отчетло приход в същия размер през 2015 г.

На основание чл. 78 от ЗКПО е увеличен декларирания от ревизираното дружество финансов резултат за 2015 г. с неотчетен приход в размер на 17 099,57 лв. вследствие на неотписано задължение към [фирма].

На 08.04.2015 г. ревизираното дружество е апортирало поземлен имот, складови и производствени помещения и бизнес сграда, находящи се в [населено място], вследствие на което е станало едноличен собственик на новоучреденото [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Пазарната цена на апортираните активи е 1 479 400,00 лв., равна на капитала на новоучреденото дружество. По счетоводни данни към 31.12.2015 г. сметка 112/2 „Резерви от последваща оценка на земя в [населено място]“ е с кредитно салдо в размер на 234 757,00 лв. Тъй като активът е апортиран през 2015 г. в [фирма], на основание чл. 140, ал. 4 от ЗКПО, финансовият резултат за същата година е увеличен от органите по приходите с размера на формирания преоценъчен резерв на същата стойност.

Като краен резултат неотчитането на приходи и неизвършеното преобразуване на счетоводния финансов резултат с формирания преоценъчен резерв от последваща оценка на актив, са коригирани от компетентния орган по приходите, чрез извършване на промяна на резултата за този период, като са преобразували декларирания от дружеството счетоводен финансов резултат за 2015 г. със сумата на

неотчетените приходи в размер на 17 099,57 лв., вследствие на неотписано задължение към [фирма] на основание чл. 78 от ЗКПО и с размера на резерва от последваща оценка (преоценъчният резерв) на апортирания актив на основание чл. 140, ал. 4 от ЗКПО.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Решение № 1745/15.10.2019 г. е връчено на 21.10.2019 г. Жалбата, по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена на 04.11.2019 г. в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, от легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване индивидуален административен акт и при изпълнение на процесуалните предпоставки по чл. 156, ал. 1-3 ДОПК, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество е неоснователна.

При служебната проверка по чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен по смисъла на чл. 118, ал. 2 и чл. 119, ал. 3 ДОПК орган по приходите, при спазване на установената форма по чл. 120, ал. 1 ДОПК. Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения на л. 189-204 от делото. Същите съдържат изрично отбелязване за притежаван от С. Г. квалифициран електронен подпис в периода от 29.03.2018 до 29.03.2019г.и от 25.03.2019 г. до 24.03.2020 г., от Л. Х. Р. в периода от 19.10.2018 до 19.10.2019 г. и А. П. за периода от 04.06.2018 до 04.06.2019 г., за Д. И.– за периода 03.12.2018 до 03.12.2019г. , поради което следва да се приеме, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл. 184 ГПК

Липсват данни за допуснати в ревизионното производство съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили правото на защита на засегнатото лице, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол, доколкото спорът между страните е изцяло материалноправен – относно наличието на реални доставки на стоки по смисъла на чл. 6, вр. чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл.

69, ал. 1, т. 1 ЗДДС по спорните фактури.

Съгласно разпоредбата на чл. 68, ал. 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 облагаеми доставки. Доставките с право на данъчен кредит, условията и периодът за упражняване на това право, са регламентирани с нормите на чл. 69, чл. 71 и чл. 72 от ЗДДС.

В практиката си СЕС неизменно приема, че правото на приспадане възниква в момента на действителното осъществяване на доставката на стоката или услугата, утежнена с ДДС за приспадане и може да бъде упражнено единствено от този момент нататък при условие, че данъчнозадълженото лице притежава съответната фактура. Това е видно от мотивите на Решение от 26 май 2005 г., А. J. L., С-536/03, т. 24 и т. 25, Решение от 13 декември 1989 г., G. H. BV, С-342/87, т. 19, Решение от 31 януари 2013 г., [фирма], С-643/11, т. 34, Решение от 31 януари 2013 г., [фирма], С-642/11, т. 30, Решение от 29 април 2004 г., Т. В.-Н., С-152/02, диспозитив. Съгласно цитираното Решение от 29 април 2004 г. по дело С-152/02, правото на приспадане трябва да бъде упражнено по отношение на данъчен период, през който са изпълнени двете условия - стоките да са били доставени или услугите извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или документ, който съгласно критериите, определени от въпросната държава членка, може да се счита за служещ за фактура. В Решение от 06 декември 2012 г., [фирма] по дело С-285/11 г. СЕС е приел, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право.

От разпоредбите на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС и от практиката на СЕС е видно, че посочването на ДДС във фактура, без реално да е настъпило данъчното събитие, не може да обоснове право на приспадане за получателя. Фактура, която не документира реално осъществена облагаема доставка на стоки или услуги, е с невярно съдържание. Целта е да бъде уредено облагането на доставки между контрагенти по фактически реализирани сделки, а не облагане само и единствено въз основа на фактури. Респективно, липсата на доставка е основание да се откаже право на приспадане на ДК поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест всички реални икономически дейности. Липсата на реална

доставка е отрицателен факт, доказването на който може да се извърши чрез съвкупност от положителни факти (индиции), който са в основа на доказателствени изводи за отрицателния факт – Тълкувателно решение № 6/2014 г. на ОСГК на ВКС. Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност за наличие на реални доставки на стоки и услуги. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл. 154, ал. 1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т. 37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 [фирма] : лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. Според даденото от СЕС тълкуване изводите за наличие на реални доставки на стоки или услуги, респ. липсата им, както и данните за знание у получателя за извършена от някой от доставчиците по веригата измама, следва да се направят въз основа на "обективни факти" - факти и обстоятелства от обективната действителност, при съвкупната преценка на които може да се направи извод в подкрепа на едната или другата теза при общото разпределение на доказателствената тежест по чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 1 АПК. Такива обективни факти са всички онези доказателственорелевантни факти (според националната терминология), които стоят в определена връзка на зависимост с факт, релевантен за спорното право и поради тази си връзка, те са едно указание, че този факт се е осъществил. За разлика от правнорелевантните факти, които са определени в правната норма като предмет на доказване, доказателствените факти не са нормативно определени, защото изначално не е ясно кой факт може да се окаже във връзка на зависимост с правнорелевантен факт или кой факт може да бъде индигия, улика, мълчаливо да свидетелства относно осъществяването на правнорелевантен факт. Именно в тази връзка, а не като правнорелевантни факти, могат да се поставят въпросите и е относимо изследване на материално-техническа обезпеченост и кадрови ресурс, притежаващ необходимата професионална квалификация, резултатът от извършената услуга при получателя, доказателства за използването на полученото в резултат на придобиване предмета на доставката. Всеки един от тези факти може да има доказателствено релевантно значение за спорния въпрос относно реалността на доставките съобразно твърдения от страните механизъм на настъпването им. Безспорно, нито правният способ на прехвърляне на собствеността върху стоките, нито произходът им, са елементи от фактическия състав на понятието за реалност на доставките на стоки. Но всеки един от тези факти е доказателствено релевантен и може "мълчаливо да свидетелства" относно реалното

фактическо положение, доколкото само реално осъществилите се стопански операции, свързани с реална икономическа дейност по реални доставки на стоки и услуги, използвани в действителната икономическа дейност на лицето, са релевантни към спорното право на приспадане на ДК. По изложените съображения доводите на жалбоподателя за ирелевантност на тези обстоятелства, са неоснователни.

Възраженията на жалбоподателя относно фактури, издадени от [фирма] се изразяват в това, че са налице всички елементи от фактическия състав на услугите: договаряне, приемо-предаване, кадрова обезпеченост на доставчика, последваща реализация, счетоводно начисляване и разплащане. Изтъква се, че времевите несъответствия в документацията между прекия доставчик [фирма] и неговите предходни такива, липсата на посочване на прекия доставчик и неговите поддоставчици в документацията между ревизираното лице и възложителя, еднотипността на представените документи не са достатъчни, за да се стигне до извод за нереалност на доставките, ревизираното лице не може да носи отговорност за нередовна документация между другите дружества, както и да докаже кадровата и техническа обезпеченост на неговия доставчик, респективно поддоставчика му.

Съдът не споделя тези доводи.

Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая (т. 50 и т. 53 от решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело С-324/11 "G. T."). Това предполага съвкупна преценка на всички фактически обстоятелства, които са специфични за всеки случай и зависят от процесуалната активност на страните по него.

Когато се касае за доставки на услуги/ какъвто е конкретния случай: консултантски, експертни, технически/ по смисъла на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, за доказване на наличието им следва да има документи, от които да е видно при възлагането им страните договорили ли са по достатъчно конкретен начин вида на съответната услуга, дължимия резултат и какви отделни компоненти са формирали цената. В мотивите на Решение от 20 юни 2013 г. на СЕС по дело С-653/11 г., PAUL N., т. 40 и Решение от 16 декември 2010 г. на СЕС по дело С-270/09 г., M. R., т. 16 е посочено, че доставката на възмездно извършена услуга подлежи на данъчно облагане,

само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя. При извършване на преценка досежно реалността на фактурираната услуга следва да има данни и доказателства за това какъв е видът на услугата, какъв резултат е предаден от доставчика на получателя, този резултат съответства ли на възложеното, какви трудови и материални ресурси са ползвани от доставчика и какви разходи са направени при изпълнение на възложената работа. Предвид разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от Административнопроцесуалния кодекс /АПК/ във връзка с §2 от Допълнителните разпоредби /ДР/ на ДОПК, доказателствената тежест за установяване на тези обстоятелства е за ревизираното лице. В негова полза настъпват произтичащите от това благоприятни правни последици, а именно правото на приспадане на данъчен кредит.

Такива доказателства не са представени в хода на ревизията, въпреки че органите по приходите са ги изискали, както от жалбоподателя, така и от доставчиците при направените им насрещни проверки. Недоказани остават претендираните възможности доставчиците да извършат услугите към жалбоподателя от гледна точка на материално-техническата им и кадрова обезпеченост, професионална квалификация и умения. По отношение на [фирма] липсват данни за конкретните физически лица, извършили услугата, за наемане на квалифициран персонал за осъществяване на услугата, какви материали, техническо оборудване са ползвани, какви разходи са направени, предварителна кореспонденция между контрагентите, от която да е видно на база на каква информация е избран именно този доставчик, данни за проучване на пазара, съпоставка на оферти, начина на формиране на цената на услугата и нейните компоненти. Относно времевите несъответствия между самия доставчик и ревизираното лице /по договор за консултантски услуги от 27.06.2014г./, както несъответствия между получената от ревизираното лице услуга по време, когато тя не е била все още извършена от подизпълнителите на доставчика и предадена на същия /подробно описани на л. 75-76 от РД/ съдът намира възраженията за неоснователни. При реално осъществена услуга подобни несъответствия са изключени, тъй като документирането следва изпълнението. Констатирани са несъответствия и по договор за консултантски услуги от 01.07.2014г. с предмет „Изпълнение на СМР по проект „Изграждане на канализационна мрежа и ПСОВ в [населено място], [община]“ и по договор от 01.07.2014г. за консултантски услуги

с предмет „Закриване и рекултивация на общинско депо за битови отпадъци в [населено място]“, за които горните изводи са валидни /л. 76 от РД/.

По отношение доставките , извършени от [фирма] според възраженията на жалбоподателя, естеството на услугата е изяснена, изпълнителят е притежавал нужния персонал за изпълнението ѝ, предаден е резултатът, който е използван в последващата икономическа дейност на ревизираното лице. Сочи се, че получателят по доставката не е длъжен да доказва кадровата и техническа обезпеченост на доставчика, както и че по същия договор за друга фактура, документираща авансово плащане при извършена предходна ревизия на дружеството е било признато правото на данъчен кредит.

В хода на ревизията от този доставчик не са представени документи и писмени обяснения, счетоводни документи, регистри, оборотни ведомости. Ревизиращите органи са изследвали единствено документи, представени от жалбоподателя- договор с [община] от 28.11.2013г., фактура № 1006/28.11.2013г. за авансово плащане, фактура №1010/13.01.2014г. за окончателно плащане, протокол за приемане на извършени СМР от 13.01.2014г., акт за установяване на годността за приемане на строежа от 06.01.2014г., обяснителна записка, договор за СМР от 29.11.2013г. между ревизираното дружество и [фирма], фактура № [ЕГН]/28.11.2013г. за авансова плащане и фактура № [ЕГН]/15.01.2014г. за окончателно плащане, протокол от 15.01.2014г. за приемане на извършени СМР. Ревизорите не са признали правото на данъчен кредит по фактура №[ЕГН]/15.01.2014г. за окончателно плащане. Констатирано е отново разминаване между датите на завършване на СМР, предаването и приемането им от ревизираното дружество и съответно предаването и приемането на работата от [община], което е станало преди работата да е завършена. През процесния период [фирма] е имал назначени 4бр. лица- счетоводител, техник, административен специалист и специалист по охрана на труда. Дружеството не притежава активи, не е подало ГФО, негов представител не е открит, в хода на ревизия по отношение на подизпълнителя е установено, че Строй ремонт-АС“ Е. е ползвало данъчен кредит по фактури , издадени от [фирма], с което дружество е сключил три отделни договора от 29.11.2013г. за един и същи обект. Не е изяснен начина на калкулиране на цената на услугата, материали, труд, човекочасове, измерване, оценяване и аналитично отчитане на разходите. Не става ясно и защо и как е избран именно този

подизпълнител / в тази връзка са дадени обяснения, които не дават конкретни и достоверни данни за тези обстоятелства/. На база на анализа на всички обстоятелства органът правилно е достигнал до извод, че липсват доказателства [фирма] да е доставчик по процесната фактура. Съдът споделя становището за формално изготвяне на документи, без реални търговски взаимоотношения между страните. Колкото се отнася до възражението за признато право на данъчен кредит по фактура за авансово плащане, този въпрос е коментиран в решението на ОДОП с оглед разпоредбата на чл. 155 ал.8 от ДОПК и по него не се дължи произнасяне.

Изводите на решаващия органа не са оборени от жалбоподателя.

По отношение доставката на геодезическа услуга от [фирма] жалбоподателят оспорва извода на органа за липса на доказателства за техническа и кадрова обезпеченост на доставчика.

Съдът не споделя тези доводи. Жалбоподателят не се справи със задачата да обори изводите на ревизиращия орган. Установено е, че към момента на възлагане и извършване на услугата дружеството [фирма] не е било вписано в ТР. По данни на НАП е разполагало с 6 работници само за 6 дни. И по отношение на този изпълнител не става ясно как и по какви критерии е избран. Дадените в тази насока обяснения не звучат убедително. Отново е налице несъответствие между датата на подписване на договора за геодезически услуги и извършването на услугата, което според датите на документите е станало в един и същи момент. Изводите на органа, че са документирани стопански операции, които не са реално извършени от посочения доставчик съответстват на събраните доказателства.

Правилна е преценката на решаващия орган, че е създадена документална привидност на извършените доставки. За доказване извършването на доставка не е достатъчно да се издаде данъчен документ/фактура/ и съответните отразявания в счетоводството на получателя. Дори да са налице други документи, съставени по повод на процесните доставки/ договори, приемо-предавателни документи, анекси, доказателства за плащане/, както е в конкретния случай, при положение, че те не съответстват на обективните факти, противоречат им, намират се във вътрешно несъответствие помежду си или не се подкрепят от други данни, то самото им наличие не е достатъчно да обоснове извод за

реалност на доставката.

Съдът споделя доводите на решаващия орган, че недоказването на възможността на доставчика да извърши спорните услуги е достатъчно основание да се приеме, че не е налице реална доставка и с този аргумент да се откаже данъчен кредит. От друга страна от ревизираното лице не са ангажирани доказателства за водена търговска кореспонденция с доставчиците /имейли, писма, запитвания, оферти/, както и данни въз основа на какви критерии са избрани именно тези доставчици /проучвания, съпоставки с други дружества, предлагащи същите услуги/, при условие че дружествата не разполагат с квалифициран персонал и материално-техническа обезпеченост. Не става ясно по какъв начин жалбоподателят въобще е стигнал до извод, че би могъл да се обърне именно към тези доставчици, за да им възложи процесните услуги. От жалбоподателя в подкрепа на твърденията си за реалност на доставките са представени доказателства, подробно описани в РД. Те обаче не съдържат индивидуализираща и конкретна информация, в тях не са посочените имената на лицата, извършили услугите, поради което правилно не са кредитирани като годно доказателство за твърдените от ревизирания субект благоприятни за него факти. В практиката си СЕС допуска национална правна уредба, по силата на която правото на приспадане на данък върху добавената стойност може да се откаже на получателите на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение на последните е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните сделки /Решение на СЕС от 08 май 2013 г. по дело C-271/12, P. T. SA, диспозитив/.

Съставянето на фактури или декларации с невярно съдържание, както и всяко друго манипулиране на доказателства, може да се счита за част от данъчна измама, в която участва самото ДЗЛ (решение от 07.12.2010 г. по дело C-285/09, т. 48 и т. 49). Упражняването на ДК с фактура, по която не е осъществена реална доставка от лицето, издало фактурата, предполага знание у получателя, че упражнява неправомерно ДК. Константна е съдебната практика, че не е възможно приспадането на данък, който е дължим, единствено поради вписване във фактурата, тъй като упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци - Решение от 13 декември 1989 г., G. H. C-342/87, Решение от 19 септември 2000 г. S. & C. AG & Co. KG срещу F. B. и M. S. срещу F. E. C - 454/98, решение по дело C-152/02 на С. и т. 49 от

решението по дело С-285/09 на СЕС, т. 44 от решение по съединени дела №С-80/11 и С-142/11. Наличието на реална доставка е материалноправно изискване за признаване право на данъчен кредит, както съобразно нормите на съюзното право и практиката на СЕС, така и съобразно националното законодателство. За да се установи, че на основание доставката на стоки/услуги е налице право на приспадане, е необходимо да се провери, дали доставките са реално осъществени и дали са използвани от лицето са извършването на облагаеми доставки (т. 31 от решение на СЕС по дело С-285/11). При наличие на реални доставки на стоки и/или услуги и изпълнение на другите материалноправни изисквания за приспадане на ДК отделни формални нередовности в притежаваните от получателя документи не могат да се отразят негативно на правото на приспадане. Също така, при наличие на реални доставки на стоки и/или услуги отделни нередовности при прекия или предходните доставчици не могат да доведат до право на отказ на ДК без да се доказва, че ДЗЛ е знаело или е трябвало да знае за извършената от някой от доставчиците по веригата злоупотреба (Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11, Решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело С-324/11 G. T.).

Обратно, при пълна липса на доставка на стоки и/или услуги (пълна симулация) получателите могат да разполагат с изрядни от външна страна документи, въз основа на които претендират правото на приспадане на ДК, т. е. формално да отговарят на изискванията за приспадане на правото на ДК, но на тези документи да не съответстват реални стопански операции. Съдът приема, че в конкретния случай е доказана втората хипотеза – наличие единствено на документално оформление на правоотношенията, на които не съответстват реални стопански операции. Правилно това е възприето от приходните органи като основание по чл. 6, вр. чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС да се откаже претендираното данъчно предимство чрез приспадане на ДК. Счетоводния финансов резултат е преобразуван със сума, формирана от сбора от данъчните основи по фактурите, издадени изброените по-горе процесни доставчици., което съдът намира за законосъобразно , предвид изложените по-горе съображения

По отношение на РА в частта по ЗКПО съдът не намира основание за корекция на акта. За 2015г. увеличението на финансовия резултат е на основание чл.78 и чл.140 ал.4 от ЗКПО. Дружеството е следвало да отпише задължението си към [фирма] и да отчете приход в размер на 17

099,57 лв. , но не го е направило, поради което на основание чл. 78 от ЗКПО следва да се увеличи финансовия резултат за 2015г. с посочената сума. Нормата се прилага в случаите когато се установи, че съществуват приходи, които не са намерили отражение при формирането на финансовият резултат за съответния отчетен период. Съгласно чл. 78 ЗКПО при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се коригира със сумата на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата година съгласно изискванията на нормативен акт, но не са отчетени от данъчно задълженото лице.

Съгласно чл. 75, ал. 1 ЗКПО при откриване през текущата година на счетоводна грешка, свързана с минали години, данъчните финансови резултати за съответните минали години се коригират съгласно изискванията на действащите през съответните минали години закони така, че все едно грешката не е била допусната. В конкретния случай от доказателствата по делото не се установява, ревизираното дружество да е коригирало счетоводни грешки за минали години съгласно чл. 75, ал. 1 ЗКПО чрез предвидените в СС - 8 препоръчителен подход или алтернативен подход.

Извършената от дружеството корекция чрез доброволно коригиране на финансовия резултат за 2018г. не отговаря на изискванията на чл. 75, ал. 1 ЗКПО и приложимия счетоводен стандарт, данъчните финансови резултати за съответните минали години да се коригират съгласно изискванията на действащите през съответните минали години закони така, че все едно грешката не е била допусната.

Към 31.12.2015г. счетоводна сметка 112-2 /резерви от последваща оценка на земя в К./ е с кредитно салдо в размер на 234 757,00 лв. Тъй като този актив е апортиран на 08.04.2015г. в [фирма], то на осн. чл. 140 ал.4 от ЗКПО финансовия резултат за 2015г. също следва да се увеличи с размера на формирания преоценъчен резерв на посочената стойност.

Съгласно цитираната разпоредба на чл. 140 ал.4 от ЗКПО резервът от последваща оценка (преоценъчният резерв) за активи по чл. 139, т. 1, които не са данъчни амортизируеми активи, се прехвърля от преобразуващото се дружество и се смята за възникнал при получаващото дружество. Преобразуващото се дружество не прилага чл. 45. Когато прехвърленият резерв от последваща оценка (преоценъчен резерв) по изречение първо не е отчетен счетоводно при получаващото дружество, в

годината на отписване на съответния актив, с който е свързан резервът, се увеличава счетоводният финансов резултат с размера на резерва, когато резервът е положителна величина, съответно се намалява счетоводният финансов резултат, когато резервът е отрицателна величина. Установено е, че ревизираното дружество е станало едноличен собственик на капитала на новоучреденото [фирма]. В случая този резерв не е бил прехвърлен на получаващото дружество, поради което правилно е увеличен финансовия резултат на преобразуващото дружество .

Съдът не споделя възраженията, че не е налице преобразуване на дружество. Когато част от имуществото на едно търговско дружество (преобразуващо се дружество) преминава върху едно или повече еднолични дружества с ограничена отговорност и/или акционерни дружества (новоучредени дружества), при което преобразуващото се дружество става едноличен собственик на капитала им е налице преобразуване. Това преобразуване може да се извърши едновременно с отделяне по чл. 262в от закона т.е преобразуващото се дружество може да продължи да съществува.

Тези обстоятелства се потвърждават от приета по делото съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ), която съдът кредитира като компетентно изготвена и неоспорена от страните. Съгласно заключението по същата доставките по фактурите , издадени от [фирма] са намерили отражение в счетоводството на жалбоподателя като разход за външни услуги по дебита на сметка 602-8 „Разходи за външни услуги“. От доставчика не са представени документи за осчетоводяване на фактурите . Фактурите са заплатени по банков път от жалбоподателя. Доставчикът е разполагал с три лица , назначени по трудов договор/както е било установено и в хода на ревизията/, приложени са дипломи на М. К. и С. М., за извършване на процесните доставки [фирма] е ползвал подизпълнители, ревизираното лице е изпълнило проекти по ЗОП, подробно описани в експертизата.

[фирма] е имало назначени 4 лица по трудов договор, фактурите са с предмет доставка „аварийно възстановяване на подпорна стена укрепваща улично платно до осева точка 7 в [населено място], [община]. Фактура № [ЕГН]/15.01.2014г. е в изпълнение на същия договор , по който е издадена фактура №[ЕГН]/28.11.2013г.

От счетоводните записи на сметка 401 “Доставчици“ е видно плащане на фактура на 22.10.2015г. , по аналитична партида [фирма]. К. груп“ Е. е

изпълнило обект „Благоустрояване на площадните пространства на три населени места в [община]- селата М., Г. и Мадан“.

Със счетоводна справка от 31.12.2018г. е отписано задължението в размер на 17 099,57 лв., със счетоводна справка от 31.12.2018г. е отписана сумата на преоценъчния резерв от 234 757 лв. Тези суми са намерили отражение в счетоводната печалба на дружеството за 2018г. С РА е извършено облагане на същите суми с корпоративен данък по ЗКПО в посока увеличение на основание чл. 78 и 140 ал.4 от ЗКПО.

Предвид всичко гореизложено , съдът счита, че въпреки процесуалната активност на жалбоподателя, той не опроверга с убедителни доказателства изводите на органа по приходите.

При този изход на спора и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК ответникът има право на разноски, но поради несвоевременното им претендиране, такива не следва да се присъждат.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, Трето отделение, 62 състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма],[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], партер, представлявано от управителя Т. В. С., срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ (РА) № Р-22222518006800-091-001 от 19.07.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., в частта, в която е потвърден с решение № 1745 от 15.10.2019 г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ДОДОП) С.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ:

