

РЕШЕНИЕ

№ 833

гр. София, 08.02.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 3 състав, в публично заседание на 22.01.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Теодора Милева

при участието на секретаря Мариана Велева, като разгледа дело номер **6236** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на „СТАРТ 1999” ООД, с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [улица], ет. 4, ап. 5А, представлявано от В. П. Д.-Управител, срещу Ревизионен акт/РА/ № Р-222211200005706-091-001 09.06.2021, в частта потвърдена с решение № 1345/27.08.21 г. на Директора на дирекция "ОДОП" [населено място], с който на дружеството са определени резултати по ЗДДС за данъчни периоди м.08.2016 г., м.11.2016 г., м.03.2017 г., от м.05.2017 г. до м.07.2017 г., м.09.2017 г., ом.12.2017 г. до м.04.2018 г., м.06.2018 г., м.08.2018 г. м.11.2018 г., м.03.2019 г. и м.06.2019 г., в т.ч. за периодите м.07.2016 г.; м.09.2016 г., м.05.2018 г., м.10.2018 г., м.04.2019 г., м.08.2019 г. и м.11.2019 г., установените резултати по ЗКПО за периодите от 2015 г. до 2019 г., ведно със съответните лихви, както и определените лихви за забавени плащания за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения за периода м.04.2020 г.; за вноски по фонд ДОО за периодите м.07.2016 г., м.11.2016 г., м.11.2017 г., м.04.2019 г. и м.08.2019 г. и за вноски за УПФ за периодите м.07.2016 г., м.11.2016 г., м.04.2019 г. и м.08.2019 г., общо в размер на 63 548.11 лв. и лихви в размер на 21 424.73 лв.

Производството пред настоящата инстанция е второ по ред и е образувано в изпълнение на решение №6985/27.06.2023 г., постановено по адм. д. №357/2023 г. по описа на Върховния административен съд, с което е отменено решение № 5533/28.09.2022 г., постановено по адм. д. №11293/2021 г. по описа на АССГ и делото

върнато за ново разглеждане от друг състав като са дадени задължителни указания за изпълнение при новото разглеждане на делото.

В жалбата се твърди, че издадения ревизионен акт е нищожен, а при условията на евентуалност и незаконосъобразен. Сочи се, че констатациите описани в РА, са постановени при съществени процесуални нарушения, в противоречие с материалноправните и процесуални разпоредби, в противоречие с действащите материалноправни норми, както и в противоречие с практиката на ВАС и Съда на ЕС. Релевират се доводи, че ревизиращият екип не е успял с допустимите доказателствени средства да обоснове своите твърдения, а това прави направените от него изводи необосновани и недоказани. За всяка една от доставките се излагат подробни съображения. Относно установеното по ЗКПО, се счита, че констатациите на ревизиращите органи са неправилни, необосновани и недоказани. Прави се подробно позоваване на практиката на СЕС. В жалбата се прави позоваване и на счетоводна грешка при определянето на финансовия резултат за 2020 г. Относно закупените ДМА също се възразява срещу констатациите на ответника. Излагат се и твърдения за закупения имот и МПС, като се счита, че и във връзка с тяхното облагане също са допуснати нарушения от проверяващият орган. Моли да се отмени обжалвания РА и да се присъдят сторените по делото съдебно-деловодни разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят не се явява и не се представлява.

Ответникът Заместник директора на Дирекция "ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО - ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА"- С. при ЦУ на НАП, редовно уведомен, се представлява от юрк. К., която моли съдът да постанови решение, с което да остави в сила РА по съображения, изложени в решението и в касационната жалба. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е започнало със Заповед за Възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-222211200005706-020-001 от 21.09.2020 г., връчена на 22.10.20г., издадена от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. В качеството ѝ на заместник на Е. М. С., упълномощена със Заповед №РД-84-2200-798/24.08.2020 г. на директора на ТД на НАП С., с която е възложено извършването на ревизия на „СТАРТ 1999“ ООД, за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.08.2015 г. до 31.08.2020 г., кооперативен данък за периодите от 01.01.2015 Т. ДО 31.12.2019г., данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения по ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2015 г. до 31.08.2020 г., вноски за ДОО – за осигурители за периодите от 01.01.2015 г. до 31.08.2020 Т., вноски за ДЗПО за УПФ за осигурители за периодите от 01.01.2015г. до 31.08.2020 г. и вноски за здравно осигуряване за осигурители за периодите от 01.01.2015 г. до 31.08.2020 г. Съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията, който изтича на 22.01.2021 г. На основание чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК срокът за извършване на ревизията е продължен до 22.03.21 г. със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-222211200005706-020-002 от 22.01.21 г., №Р-222211200005706-020-003/19.02.2021 г., издадени от Е. М. С., определена да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК със №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-222211200005706-092-001/16.04.2021 г., връчен на 19.04.2021 г. по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу РД е подадено писмено възражение вх. №53-00-1380/ 02.06.2021 г., което е преценено за неоснователно.

Ревизията приключила с РА №Р-222211200005706-091-001/09.06.2021 г., издаден от Е. М. С. - орган, възложил ревизията и Р. Т. З., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 10.06.2021 г. по електронен път.

С оспорения РА са установени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 41 187,10 лв., произтичащи от извършени корекции на декларираните резултати вследствие на отказано право на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, вр. чл. 25, ал. 1 от ЗДДС и чл. 6, ал. 1 от същия закон по фактури, издадени от „ЗЕН ТРЕЙД“ ЕООД, „СОФИЯ АСФАЛТ“ ЕООД, „ЗАРА ИЗОЛМАС“ ЕООД, „ЕС ПИ СТАР“ ЕООД, „ЕЙ ВИ ЕН ТРЕЙДИНГ“ ЕООД и „БОВА РЕНТ“ ЕООД и са определени лихви в размер на 15 255,64 лв., в т.ч. за сторнирани с кредитни известия доставки, по които ревизираното дружество е приспаднало право на данъчен кредит. Установен е и допълнителен корпоративен данък в размер на 22 361,01 лв., в резултат на извършено увеличение на декларираните от дружеството финансови резултати за периодите от 2015 г. до 2019 г. и са определени лихви в размер на 6 161,90 лв.

В РА е посочено, че за ревизираните периоди основната дейност на „СТАРТ 1999“ ООД е в областта на ресторантьорството. Задълженото лице осъществявало дейността си в търговски обект - ресторант „Воденицата“, находящ се на адрес: [населено място],[жк]. Приложен е договор за наем от 01.12.05 г., сключен с „КЛАУЛЙ ФОКСУЕЛ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

В ревизионното производство с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на дружеството, са извършени процесуални действия, подробно описани в РД, който е неразделна част от РА по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на „СТАРТ 1999“ ООД е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №0-222211200005706-040-001/03.11.2020 г., с което от дружеството са изискани търговски и счетоводни документи, свързани с осъществяваната дейност през ревизирания период, в т.ч. всички относими доказателства, свързани с получените през ревизираните периоди доставки от горесцитираните доставчици, по които е упражнено право на данъчен кредит. В отговор на връченото искане от ревизираното лице са представени документи на органите по приходите.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на горепосочените доставчици, резултатите от които са обективирани в протоколи, подробно описани в РД. В протоколите е отразено, че „СОФИЯ АСФАЛТ“ ЕООД, „ЗЕН ТРЕЙД“ ЕООД и „ЕН ВИ ЕН ТРЕЙДИНГ“ ЕООД не са открити на декларираните от тях адреси, поради което изготвените ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК. В указания срок проверяваните дружества не са представили изисканите доказателства, установяващи реалност на доставките по издадените от тях фактури. На „ЗАРА ИЗОЛМАС“ ЕООД и „ЕС ПИ СТАР“ ЕООД, по електронен път са връчени ИПДПОЗЛ, в отговор на които не са представени документи и обяснения.

Извършени са и проверки в информационната система на НАП, резултатите от които са отразени в РД и са намерили отражение при формиране на крайните изводи на органите по приходите относно реалността на спорните доставки.

При ревизията е констатирано, че „СОФИЯ АСФАЛТ“ ЕООД, „ЗЕН ТРЕЙД“ ЕООД, „ЗАРА ИЗОЛМАС“ ЕООД, „ЕС ПИ СТАР“ ЕООД и „ЕН ВИ ЕН ТРЕЙДИНГ“ ЕООД са дерегистрирани по ЗДДС, поради установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС във връзка с извършени от тях данъчни нарушения. Доставчиците системно не са изпълнявали задълженията си по спазване на данъчното и осигурително законодателство. При анализ на Дневниците им за покупки било установено, че декларират покупки от подизпълнители с рисков профил, които не могат да докажат изпълнението на декларираните доставки или изобщо не са издавали фактури към преките доставчици.

В РД е отбелязано, че процесните доставчици не притежават материално-техническа обезпеченост за изпълнение на спорните доставки. От същите не са представени доказателства за наличието на активи /собствени или наети/, необходими за изпълнението на фактурираните доставки на стоки и услуги. Не са установени данни за притежавани от доставчиците имоти /складове/ и др. Това се установило при извършените справки в Имотен регистър на Агенцията по вписванията, както и за данни за регистрирани транспортни средства в регистъра на КАТ. За ревизираните периоди в дневниците за покупки на доставчиците не били вписани фактури за направени разходи за ел. енергия, вода, интернет, телефони и др., присъщи за дружества, извършващи стопанска дейност. За процесните периоди единствено „ЕН ВИ ЕН ТРЕЙДИНГ“ ЕООД е разполагало с 2 лица, назначени по трудов договор на длъжност „компютърен техник“, които били неотнормирани към предмета на фактурираните доставки - „салфетки“. Няма данни в масива на НАП останалите доставчици да са разполагали с назначени по трудови и извънтрудови правоотношения договори.

Установено било, че част от процесните фактури, по които ревизираното лице е упражнило право на данъчен кредит, не са включени в дневниците за продажбите на доставчиците или са издадени към други получатели.

От „СТАРТ 1999“ ООД като доказателства за реалността на спорните доставки са ангажирани копия на спорните фактури, с приложени към тях фискални бонове и банкови извлечения, и данни за счетоводно отразяване на стопанските операции. Посочено е, че не са били представени съпроводителни документи, в т.ч. договори, анекси, приемо-предавателни протоколи, транспортни документи и др. Липсвали също данни за водена търговска кореспонденция, обяснение за критериите, по които са избрани конкретните доставчици и др.

При така изложената фактическа обстановка, органите по приходите приели, че единствено наличието на включени фактури в дневниците за покупки на ревизираното лице не могат да докажат действителното изпълнение на документираните с тях доставки. За тяхното доказване било необходимо както доставчикът, така и получателят да притежават доказателства за реално изпълнение на доставките. Формиран е извод, че с фактурирането на спорните стоки и услуги е създадена една правна привидност, без доставчиците да разполагат с необходимия за изпълнението на доставките материално-технически и кадрови ресурс.

След анализ на събраните в ревизионното производство доказателства и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 25, ал. 1 от ЗДДС и чл. 6, ал. 1 от същия закон, с РА е

отказано правото на данъчен кредит общо в размер на 4 384,10 лв., в т.ч. в размер на 8 793,33 лв. за м. 05.2017 г. по 2 фактури, издадени от „СОФИЯ АСФАЛТ“ ЕООД с предмет „плащане по договор“ и „окончателно плащане по договор“; в размер на 77,69 лв., за м. 03.2017 г. и м. 06.2017 г., по 2 фактури, издадена от „ЗАРА ИЗОЛМАС“ ЕООД с предмет „салфетки“; в размер на 93,36 лв. за м. 08.2016 г. и м. 11.2016 г., по 2 фактури, издадени от „ЗЕН ТРЕЙД“ ЕООД с предмет „салфетки“; и в размер на 280,24 лв. за м. 07.2017 г., м. 09.2017 г., м. 10.2017 г., м. 04.2018 г., м. 06.2018 г. и м. 08.2018 г. по 6 фактури, издадени от „ЕС ПИ СТАР“ ЕООД с предмет „салфетки“; в размер на 140,08 лв. за м. 11.2018 г., м. 03.2019 г. и м. 06.2019 г., по 3 фактури, издадени от „ЕН ВИ ЕН ТРЕЙДИНГ“ ЕООД с предмет „салфетки“.

За периодите м. 09.2016 г., м. 05.2017 г. и м. 05.2018 г. с РА са определени лихви за забава във връзка с издадени кредитни известия към фактури, по които ревизираното лице е приспаднало право на данъчен кредит. Спорните кредитни известия се отнасят за фактурирани доставки от „СОФИЯ АСФАЛТ“ ЕООД, „КРИСТИЯНА 2017“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „П. Б.“ ЕООД, Е.[ЕИК], за които не са налице доказателства за реално изпълнение. Установените лихви са за периода от датата на включването на процесите фактурите в отчетните регистри на ревизираното лице до датата на декларирането на кредитните известия към тях.

С оспорвания РА на „СТАРТ 1999“ ООД са определени допълнителни задълженията по ЗДДС, произтичащи от отказано на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС право на данъчен кредит в общ размер на 36 803,00 лв. по фактурираните от „БОВА РЕНТ“ ЕООД доставки с предмет „авансови плащания за наем на автомобил“. Във връзка с тази доставка, ревизиращите органи са приели, че няма данни автомобила да е използван за икономическата дейност на дружеството за времето на действие на договора за наем, в т.ч. не е изписано гориво, нямало съставени пътни листове, товарителници и други документи, обвързващи наемането на автомобила с икономическата дейност на ревизираното лице. В тази връзка е прието, че са налице предвидените ограничения в чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС и на „СТАРТ 1999“ ООД е отказано право на данъчен кредит в размер общо на 36 803,00 лв. по всички фактурирани доставки от „БОВА РЕНТ“ ЕООД с предмет „авансови плащания за наем на автомобил“.

Във връзка с констатациите в частта по ЗДДС, на основание чл. 26, ал. 1 от ЗКПО и чл. 77, ал. 1 от същия закон при ревизията са увеличени декларираните от „СТАРТ 1999“ ООД финансови резултати за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2019 г. с отчетените разходи по фактурите, издадени от „БОВА РЕНТ“ ЕООД, „ЗЕН ТРЕЙД“ ЕООД, „КРИСТИЯНА 2017“ ЕООД, „СОФИЯ АСФАЛТ“ ЕООД, „ЗАРА ИЗОЛМАС“ ЕООД, „ЕС ПИ СТАР“ ЕООД и „ЕН ВИ ЕН ТРЕЙДИНГ“ ЕООД. С оспорения акт на основание чл. 59, ал. 1 и ал. 2 от ЗКПО не са признати за данъчни цели извъртените от дружеството намаления на декларираните финансови резултати за всички ревизирани периоди със сумите на годишни данъчни амортизации, начислени на недвижим имот /ателие №5 А/, находящ се на адрес: [населено място], [улица], за който било установено, че по силата на Нотариален акт №39, том 132/06.11.2013 г. е предоставен възмездно за безсрочно ползване от управителя на ревизираното дружество - В. П. Д.. В акта е посочено, че процесният ДМА не се използва за целите на независимата икономическа дейност на „СТАРТ 1999“ ООД, а е предоставен за свободно разпореждане от В. П. Д. съобразно учреденото му безсрочно право на ползване. Приходите от експлоатацията на имота се отчитали от физическото лице, а не от

ревизираното дружество. Поради това е направено заключение, че конкретният актив не се използва в икономическата дейност на дружеството, което обуславя приложението на чл. 59, ал. 1 и ал. 2 от ЗКПО, според които начисляването на данъчни амортизации се преустановява, когато съответният актив временно не се използва /не носи икономическа изгода/ през период по-дълъг от дванадесет месеца, като при определянето на данъчния финансов резултат за годината, през която е изтекъл дванадесетмесечният срок, годишната данъчна амортизация на данъчно задълженото лице се намалява с размера на начислената данъчна амортизация за актива през дванадесетте месеца, през които активът не се е използвал. Съобразно изложеното са извършени корекции на декларираните финансови резултати за периодите от 2015 г. до 2019 г. с размера на отчетните разходи за амортизация на процесния недвижим имот.

В резултат на извършените корекции, органите по приходите са установили следните финансови резултати:

- за 2015 г. декларираната от дружеството данъчна печалба от 204 302,99 лв. е увеличена на 208 302,99 лв., като е определен допълнително корпоративен данък в размер на 389,99 лв., ведно с лихви в размер на 505,58 лв.;
- за 2016 г. декларираната от дружеството данъчна печалба от 419 993,53 лв. е увеличена на 424 359,25 лв., като е определен допълнително корпоративен данък в размер на 436,58 лв., ведно с лихви в размер на 694,75 лв.;
- за 2017 г. декларираната от дружеството данъчна печалба от 365 804,28 лв. е увеличена на 395 355,85 лв., като е определен допълнително корпоративен данък в размер на 2 955,16 лв., ведно с лихви в размер на 1 260,31 лв.;
- за 2018 г. декларираната от дружеството данъчна печалба от 135 151,04 лв. е увеличена на 221 444,59 лв., като е определен допълнително корпоративен данък в размер на 8 729,31 лв., ведно с лихви в размер на 2 225,86 лв.;
- за 2019 г. декларираната от дружеството данъчна печалба от 31 874,50 лв. е увеличена на 130 375,19 лв., като е определен допълнително корпоративен данък в размер на 9 850,07 лв.; ведно с лихви в размер на 1 474,89 лв.

Жалбоподателят оспорил процесния РА като незаконосъобразен и издаден при неизяснена фактическа обстановка и непълнота на събраните доказателства. Изложил съображения при оспорване на констатациите, свързани с отказаното право на данъчен кредит и извършените преобразувания на финансовите резултати по реда на ЗКПО, като цитирал практика на ВАС и СЕС и моли за отмяна на акта.

Ревизионният акт е потвърден с Решение №1345/27.08.2021 г. на Зам. директора на Д „ОДОП“ при ЦУ на НАП, с който на дружеството са определени резултати по ЗДДС за данъчни периоди м.08.2016 г., м.11.2016 г., м.03.2017 г., от м.05.2017 г. до м.07.2017 г., м.09.2017 г., ом.12.2017 г. до м.04.2018 г., м.06.2018 г., м.08.2018 г. м.11.2018 г.,

м.03.2019 г. и м.06.2019 г., в т.ч. за периодите м.07.2016 г.; м.09.2016 г., м.05.2018 г., м.10.2018 г., м.04.2019 г., м.08.2019 г. и м.11.2019 г., установените резултати по ЗКПО за периодите от 2015 г. до 2019 г., ведно със съответните лихви, както и определените лихви за забавени плащания за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения за периода м.04.2020 г.; за вноски по фонд ДОО за периодите м.07.2016 г., м.11.2016 г., м.11.2017 г., м.04.2019 г. и м.08.2019 г. и за вноски за УПФ за периодите м.07.2016 г., м.11.2016 г., м.04.2019 г. и м.08.2019 г., общо в размер на 63 548.11 лв. и лихви в размер на 21 424.73 лв.

При предходното разглеждане на делото е допусната и изготвена съдебно-счетоводна експертиза, която е приета от съда като неоспорена от страните. От заключението на вещото лице се установява, че в счетоводните регистри на дружеството „СТАРТ 1999“ ООД, са отразени процесните фактури, по които е отказан данъчен кредит със счетоводни операции по счетоводни сметки. Извършени са плащания по процесните фактури по начин, за суми и на дати, подробно описани в експертизата.

Плащанията по процесните фактури са намерили отражение в счетоводните регистри на „СТАРТ 1999“ ООД със счетоводни операции по счетоводни сметки, посочени от вещото лице. Процесните фактури, които са включени в дневници за продажби на доставчиците на „Старт 1999“ ООД са отразени и в счетоводството на жалбоподателя „Старт 1999“ ООД, като получени и вложени материали в основната дейност на дружеството.

Пред настоящият състав не са направени нови доказателствени искания, независимо указаната възможност на два пъти на жалбоподателя, че може да направи нови доказателствени искания с оглед твърденията си в жалбата.

Въз основа на установената фактическа обстановка съдът прави следните правни изводи :

Жалбата е подадена от надлежната страна, в срока по чл. 156 от ДОПК, след изчерпване възможността за обжалване по административен ред, поради което същата се явява ДОПУСТИМА за разглеждане.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА по следните съображения:

По валидността на акта:

При извършване на задължителната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден в срока по чл.119, ал.3 от ДОПК от компетентни органи по чл.119, ал.2 от ДОПК и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията, поради което не страда от пороци, водещи до неговата нищожност.

Видно от приложените по преписката разпечатки от ИС "Контрол", заповедите за възлагане на ревизия, ревизионния доклад, ревизионния акт са издадени като електронни документи, подписани с електронен подпис.

По съответствието на акта с материалния закон.

Жалбоподателят оспорва РА в частта потвърдена с Решение № 1345/27.08.21 г., с който на дружеството са определени резултати по ЗДДС за периодите м. 08.2016 г., м 11.2016 г., м. 03.2017 г., от м. 05.2017 г. до м. 07.2017 г., м. 09.2017 г., от м. 12.2017 г. до м. 04.2018 г., м. 06.2018 г., м. 08.2018 г., м. 11.2018 г., 03.2019 г. и м. 06.2019 г., в т.ч. за периодите м. 07.2016 г.; м. 09.2016 г., м. 05.2018 г., м. 10.2018 г., м. 04.2019 г., м. 08.2019 г. и м. 11.2019 г., установените резултати по ЗКПО за периодите от 2015 г. до 2019 г., ведно със съответните лихви, както и определените лихви за забавени плащания за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения за периода м. 04.2020 г.; за вноски по фонд ДОО за периодите м. 07.2016 г., м. 11.2016 г., м. 11.2017 г., м. 04.2019 г. и м. 08.2019 г., и за вноски за УПФ за периодите м. 07.2016 г., м. 11.2016 г., м. 04.2019 г. и м. 08.2019 г., общо в размер на 63 548.11 лв. и лихви в размер на 21 424.73 лв.

В разглеждания случай от ответника е прието, че за жалбоподателя не възниква право на данъчен кредит по фактурите, издадени от „ЗЕН ТРЕЙД“ ЕООД, „ЗАРА ИЗОЛМАС“ ЕООД, „ЕС ПИ СТАР“ ЕООД, „СОФИЯ АСФАЛТ“ ЕООД и „ЕН ВИ ЕН ТРЕЙДЪНГ1 ЕООД, тъй като не е доказано реалното изпълнение на документираните с тях доставки, предаване на резултата от фактуриралите услуги и прехвърляне на собствеността върху стоките и тяхното счетоводно отразяване при доставчиците. Посочено е, че за да бъде доказано извършването на доставка, не е достатъчно само наличието на отразени данъчни документи

в отчетните регистри и справките-декларации по ЗДДС, а следва да е установено по категоричен начин, че стопанските операции са действително осъществени.

Съдът при преценката си за законосъобразност на отказа на правото на данъчен кредит следва да определи преди всичко предмета на доставките и да изследва фактите, установени от събраните по делото писмени и гласни доказателства и експертно заключение във връзка с тяхното изпълнение. Установеният с чл. 25, ал. 2 ЗДДС принцип е за единство на доставката и на данъчното събитие - данъчното събитие възниква на датата на прехвърляне на правата на разпореждане със стоката като собственик, респ. на датата на извършване на услугата. С възникването на данъчното събитие се обвързва настъпването на изискуемостта на данъка за облагаемите доставки (чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС).

Спорът е досежно упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури.

Съгласно чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на ДДС от значение за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит и неговото упражняване е получателят по доставката да разполага с фактура за доставката и доставката да е осъществена. Цитираните разпоредби са транспонирани в националното законодателство.

Съгласно разпоредбата на чл. 71, т. 1 от ЗДДС, лицето упражнява право, на приспадане на данъчен кредит, когато притежава данъчен документ, съставен, в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115, в който данъка е посочен на отделен ред по отношение на доставки на стоки и услуги, по които лицето е получател.

На следващо място в чл. 68, ал. 1 и ал. 2 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС законът

въвежда не само формални изисквания за упражняване на правото на данъчен кредит, но и условия за възникването му, като основният правопораждащ юридически факт е изпълнението на облагаема доставка, съответно възникване на данъчно събитие. В този смисъл е и Решение на СЕС по дело С-152/02, Пето отделение, съгласно което правото на приспадане на данъчен кредит следва да бъде упражнено през данъчния период, през който са изпълнени едновременно двете изискуеми условия, а именно стоките да са били доставени или услугите извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактури или друг аналогичен документ.

В случая не е спорно, че са изпълнени формалните предпоставки на ЗДДС за упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури. Спорът е досежно реалността на доставките по посочените фактури, която следва да се прецени въз основа на всички събрани по преписката доказателства.

Съгласно чл.6 от ЗДДС, доставката на стока се дефинира, като прехвърляне на правото на собственост върху стоката, т.е. за да се установи извършването на доставка, следва да се докаже, че доставчикът - ДЗЛ, което е издало фактурата и е начислило ДДС, е прехвърлил собствеността върху стоката предмет на продажбата на нейният получател. При родово определените вещи, прехвърлянето на собствеността се осъществява с факта на предаване на стоката на получателя, което пък означава, че следва да е безспорно установено, че доставчикът е разполагал със стоката към датата на извършване на доставката. В тежест на жалбоподателя е да установи това обстоятелство, тъй като той трябва да установи всички предпоставки за възникване на правото на данъчен кредит.

След преценка на доказателствата по делото съдът намира, че констатациите на органите по приходите, относно доставчиците „С. АСФАЛТ“ ЕООД, „ЗАРА ИЗОЛМАС“ ЕООД, „ЗЕН ТРЕЙД“ ЕООД, „ЕС ПИ СТАР“ ЕООД и „ЕН ВИ ЕН ТРЕЙДЪНГ“ ЕООД за липса на реални доставки по смисъла на чл.6 от ЗДДС не са опровергани. Липсват

и не са представени доказателства от които да се установи дали към датата на издаване на процесните фактури доставчикът е разполагал със съответните по вид и количество стоки, собствеността върху които да се прехвърли на ревизираното лице, къде са били съхранявани тези стоки, как са били осчетоводени, заведени и изписани съответно в счетоводството на доставчика, произхода на стоката, доказателства за транспорта на същата, за чия сметка е същия, как е осъществен и от кого, къде са предадени и приети процесните стоки. Не са представени и доказателства за извършени разходи и приходи по придобиването и последващата реализация на стоките по процесните фактури от страна на доставчика. Никой от доставчиците не е ангажирал доказателства за това, че стоките са придобити от производители или други търговци, или че самите те са ги произвели. Единствената достъпна информация за органите по приходите по отношение на декларираните продажби е тази, съдържаща се в отчетните регистри по ЗДДС на проверяваните дружества. Доколкото обаче същите съдържат информация преди всичко за данъчната основа на доставките и за начисления ДДС, то не е възможно само въз основа на вписванията в тях да се обоснове извод, че горните дружества действително са имали възможност да доставят стоки на ревизираното лице.

При извършена проверка в информационна система на НАП е установено, че посочените доставчици не разполагат с материално-техническа и кадрова обезпеченост за извършване па процесните доставки, нерегистрирани са по ЗДДС, не са открити на декларираните адреси за кореспонденция, не изпълняват задълженията си за внасяне на дължимите публични задължения в бюджета, липсват данни да са извършвали реална стопанска дейност. Част от процесните доставки дори не са декларирани като извършени към ревизираното лице.

Представените документи от жалбоподателя не обосновават по категоричен начин извода, че фактурираните доставки от посочените по-горе доставчици са реално извършени. Ревизираното лице, съобразно общият принцип за разпределение на доказателствената тежест в процеса, според който всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, е следвало да докаже по пътя на пълно и главно доказване право на приспадане на данъчен кредит за данъчните периоди, респективно, че не са налице пречки за упражняването на това право, предвидени в действащите за ревизирания данъчен период материалноправни норми. Документите, представени от ревизираното лице - копия на спорните фактури, с приложени към тях фискални бонове, банкови извлечения, и данни за

счетоводно отразяване на стопанските операции, също не са достатъчни за доказване реалността на доставките.

Действително, несъмнено е че при наличието на осъществена доставка на стока или услуга, спрямо получателя не следва да бъде отказано право на данъчен кредит, само заради това, че неговият доставчик/изпълнител или предходния доставчик/подизпълнител не са предоставили необходимите данни и респективно не разполагат с необходимата материална, техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставките или пък, че доставката не е извършена от посочените във фактурата лица. Вярно е също така, че лице, което упражнява право на данъчен кредит, не може да носи обективната отговорност във връзка с получените от него фактури, които редовно е отразило и не е длъжно да доказва в случай на нарушение на издателя на фактурата, че изискванията на закона са спазени. Това обаче е приложимо, единствено, ако отразената в данъчната фактура доставка е действително проявен юридически факт. Невъзможността поради липса на конкретни данни, както е в случая, да се направи несъмнен и еднозначен извод в тази насока, не може да бъде заменена, посредством придаване на някаква отнапред установена, обвързваща доказателствена сила на първичния счетоводен документ, както очевидно счита жалбоподателя. Такава доказателствена сила не е придадена на данъчната фактура нито от националното законодателство, нито от установения в рамките на Съюза нормативен ред, нито пък следва по какъвто и да е начин от решенията на Съда на Европейския съюз.

Данъчната фактура представлява частен документ, удостоверяващ само съгласно чл.180 от ГПК, че изявленията, които се съдържат в нея, са направени от лицата, които са я подписали. Данъчната фактура не представлява доказателство за фактическо осъществяване на доставката. Т. доказателство не е и осчетоводяването на фактурата и включването и в СД и в дневниците за покупки и продажби. За да бъде призната доставката за реална не е достатъчно да бъдат издадени счетоводни документи, а и да има доказателства, че доставчикът е извършил доставката. Такива доказателства не са представени нито в ревизионното производство и административното оспорване на РА, нито в настоящото съдебно производство.

При наличната доказателствена съвкупност, законосъобразни и обосновани са изводите в РА че не са налице действително осъществени доставки на стоки по смисъла на чл.6, ал.1 ЗДДС вр. с чл.14, ал.1 от Директива 2006/112/ЕО. В случая, не се доказва реалното осъществяване на доставките, а само формалното им счетоводно документиране. Ако реалността на доставките не се докаже, правото на приспадане на данъчен

кредит не може да се счита възникнало, фактическото му упражняване като ненадлежно не подлежи на зачитане, независимо от добросъвестността или не на данъчно задълженото лице – получател на стоките или услугите по фактура.

По изложените мотиви, настоящият съдебен състав намира, че обжалваният РА в тази си част е законосъобразен.

За периодите м. 09.2016 г., м. 05.2017 г, и м. 05.2018 Р. с РА са определени лихви за забава във връзка с издадени кредитни известия към фактури, по които ревизираното лице неоснователно е приспаднало право на данъчен кредит. Спорните кредитни известия се отнасят за фактурирани доставки от „СОФИЯ АСФАЛТ“ ЕООД, „КРИСТИЯНА 2017“ ЕООД и „ПЛАТИНУМ БРАНДС“ ЕООД, за които е прието, че не са налице доказателства за реално изпълнение.

При ревизията е установено, а и не се отрича от ревизираното лице, че погрешно в дневниците му за покупки са отразени фактури, издадени от посочените дружества, като в следващи периоди същите са сторнирани посредством кредитните известия. Макар в случая да не са доказани основанията по чл. 115, ал. 1 от ЗДДС за издаване на кредитните известия и да не е приложен редът по чл. 116 от ЗДДС за анулиране на фактурите чрез издаване на протокол, то след като жалбоподателят е отстранил с кредитните известия риска от данъчни загуби във връзка с отразените в дневниците му за покупки фактури от горесцитираните доставчици, то същият дължи само лихва за периода от погрешното отразяване на фактурите в дневниците си за покупки до тяхното анулиране чрез кредитните известия, на основание чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ. Т.е. правилно и законосъобразно са определени дължимите лихви.

По ЗКПО:

Във връзка с констатациите в частта по ЗДДС за липси на реални стопански операции и на основание чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 4 от ЗКПО и чл. 77, ал. 1 от същия закон, с РА са увеличени декларираните от „СТАРТ 1999“ ООД финансови резултати за периодите от 2015 г. до 2019 г. с отчетените разходи за услуги и стоки по фактурите, издадени от „БОВА РЕНТ“ ЕООД, „ЗЕН ТРЕЙД“ ЕООД, „КРИСТИЯНА 2017“ ЕООД, „СОФИЯ АСФАЛТ“ ЕООД, „ЗАРА ИЗОЛМАС“ ЕООД, „ЕС ПИ СТАР“ ЕООД и „ЕН ВИ ЕН ТРЕЙДИНГ“ ЕООД, които са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство и водят да отклонение на данъчното облагане и поради това не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане. С решението на директора РА е домотивиран в тази част с разпоредбата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 10, ал. 1

от същия закон. След като фактурите, издадени от горепосочените доставчици, не отразяват вярно стопанските операции, не е налице документална обосновааност и разходите не следва да се признават за данъчни цели.

С РА е увеличен декларираният финансов резултат по издадените 2 фактури от “КРИСТИЯНА 2017” ЕООД за услуги по полагане на асфалт, осчетоводени по сметка /502 “Разходи за външни услуги”/. Обстоятелството, че дружеството е сторнирало само данъчния кредит има значение единствено за облагането по ЗДДС. За целите на ЗКПО ревизираното лице обаче не е извършило корекция на открити грешки по реда на чл. 75 от ЗКПО, т.е. не е сторнирало осчетоводените разходи по процесите фактури и те участват при формиране на финансовия резултат за 2018 г. като неоснователно го намаляват. Поради тази причина с РА разходите по процесите фактури не са признати, на основание чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 4 от ЗДДС и чл. 77, ал. 1 от ЗКПО. Приложение намира и разпоредбата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 10, ал. 1 от същия закон. Този извод на ответника се споделя и от настоящия съдебен състав.

С РА е увеличен финансовият резултат за 2019 г. с отчетени разходи за външни услуги по сметка 602 по 2 фактури, издадени от “ФИГАРО СЕРВИЗ” ЕООД за доставка и монтаж на хладилни камери. При ревизията е установено, че закупените ДМА не са заведени по сметка 204 “Машини и оборудване”, а се отчетени като текущ разход. Дружеството е нарушило изискването на Н. 16 за въвеждане на актива в експлоатация. Съгласно чл. 4 от Н. 16, първоначално всеки дълготраен материален актив се оценява по цена на придобиване, която включва покупната цена (включително митата и невъзстановимите данъци) и всички преки разходи. В чл. 4.1. от Н. 16 е посочено, че преки са разходите, които са необходими за привеждане на актива в работно състояние в съответствие с предназначението, като разходи за подготовка на обекта; разходи за първоначална доставка и обработка; разходи за монтаж, включително направените през контролните и предпусковите периоди, както и обичайните разходи, свързани с поэтапното въвеждане в употреба на дълготрайния материален актив; разходи за привеждане в работно състояние на придобития дълготраен материален актив; разходи за хонорари на архитекти, инженери, икономисти и други, свързани с проекта, икономическата обосновка, поръчката и/или изграждането, доставката, монтажа, въвеждането в употреба и др. на дълготрайния материален актив и др. ДМА следва да се включи в данъчния амортизационен план по така формираната цена на придобиване с включен разход за монтаж. Видно от доказателствата, събрани в

административната преписка няма данни за въвеждане на хладилните камери в експлоатация до края на 2019 г., /последният период от обхвата на ревизията/, разходи за амортизации за тези активи за 2019 г. не се признават по реда на чл. 78 от ЗКПО. В случая е изпълнен фактическият състав на чл. 77, ал. 1 от ЗКПО и разходите, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, по-конкретно на Н. 16 - ДМА, не следва да се признават за данъчни цели.

Другата част от доставките, по които на ревизираното лице е отказано правото на данъчен кредит, касаят издадените от „БОВА РЕНТ“ ЕООД фактури с предмет „авансови плащания за наем на автомобил“, за които органите по приходите са приели, че са налице ограниченията регламентирани в разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. Съгласно цитираната разпоредба, правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или чл. 74 когато стоките и услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето.

Дали една доставка се използва или ще се използва за извършване на последващи облагаеми доставки не може във всички случаи да се прецени към момента на възникване на правото на данъчен кредит и упражняването му по реда на чл. 71, т. 1 във връзка с чл. 72 от ЗДДС. Това е така защото, ако към момента на възникване на данъчния кредит не се признае правото на приспадане с презумпцията, че стоките или услугите няма да се използват за целите на извършването от регистрираното лице облагаеми доставки се преклудира възможността това право да бъде упражнено при последващото използване на тези стоки или услуги за осъществяването на облагаеми доставки. В този смисъл е особено важно да се определи дали спорните доставки ще се използват за облагаеми доставки, както и дали тази възможност въобще съществува по отношение на тях.

В конкретния случай спорът се свежда до това дали наетия автомобил предмет на спорните фактури, може да бъде обвързан с обичайната икономическата дейност на търговеца и съответно от експлоатацията му да произтичат последващи облагаеми доставки.

Съгласно чл. 228 от Търговския закон /ТЗ/ с договора за наем наемодателят се задължава да предостави на наемателя една вещь за временно ползване, а наемателят - да му плати определена цена, т.е. доставките с предмет „наем“ са ограничени във определен времеви период - това е периода, за който е нает вещица и извън него получателят не би могъл да черпи икономическа изгода.

И в административното производство и в съдебното проведено такава не

са ангажирани необходимите транспортни документи, удостоверяващи изминатите километри /пътни листове, товарителници и др./, както и информация от кого и с каква цел е използван наетият лек автомобил. По делото няма първични документи и данни за осчетоводяване на изписани гориво-смазочни материали и др. консумативи в съответствие с договореното, които да обвързват наемането на автомобила с икономическата дейност на ревизираното лице. В случая извършваната от жалбоподателя търговска дейност за ревизирания период е ресторантьорството, като зареждането с необходимите стоки се осъществява чрез дистрибуторската мрежа на доставчиците на хранителни стоки и напитки. Няма данни процесният лек автомобил да е използван за превоз на хранителни стоки, готова кухненска продукция и напитки. Същият не е пригоден за тази цел и не отговаря на санитарните изисквания за превоз на храни и хранителни продукти. Няма данни да е предназначен за превоз на товари по смисъла на чл. 149, т. 3 от ЗДвП и в талона е регистриран като пътнически автомобил. В счетоводството на жалбоподателя не са отчитани разходи за командировки, разходи за начисляване на данък върху разходите по чл. 204, т. 3 от ЗКПО, свързани с експлоатацията на превозни средства. В тази връзка следва да се приеме, че не е доказан релевантният по делото факт, а именно използването на наетия лек автомобил БМВ за целите на стопанската дейност на „СТАРТ 1999“ ООД, което обуславя приложението на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС за отказа на право на данъчен кредит в размер общо на 36 803,00 лв. по фактурираните доставки от „БОВА РЕНТ“ ЕООД.

Чл. 70, ал. 1, т. 4 от ЗДДС установява правилото, че правото на приспадане на данъчен кредит не е налице в случай на придобиване на лек автомобил. За да се позове на изключенията по чл. 70, ал. 2, т. 1 от ЗДДС, получателят по доставката следва да докаже при пълно и главно доказване, че придобитият автомобил ще се използва единствено за някоя от дейностите, посочени в последната разпоредба, което е релевантният факт. Настоящият съдебен състав намира, че такова доказване не е било надлежно проведено в ревизионното и в съдебното производство, няма никакви доказателства за осчетоводени разходи за гориво-смазочни материали, за резервни части и комплектовка на лек автомобил БМВ.

Относно недвижим имот с отчетна стойност 97 473,02 лв. - ателие № 5А, находящо се в [населено място], [улица], № 12.

Видно от събраните в хода на ревизията доказателства, процесният имот е предоставен за възмездно ползване на В. П. Д. - управител на „СТАРТ 1999“ ООД, по силата на НА №39, том 132/06.11.2013 г., като впоследствие активът е отдаван под наем от посоченото физическо лице

на „МАРШАЛ КРЕДИТ ГРУП“ ООД, ЕИК[ЕИК], като е реализиран доход от него в размер на 400,00 лв. месечно. В тази връзка е приложена служебна бележка по чл. 45, ал. 4 от ЗДДФЛ, издадена от платеща на дохода и декларация по чл. 14 от Закона за местните данъци и такси /ЗМДТ/ №[ЕГН]/19.02.2016 г., подадена в Столична община, район К. село, в която В. П. Д. е посочен като ползвател на имота. Нормата на чл.54, ал.1 от ЗКПО регламентира признаването на годишните данъчни амортизации, при определянето на данъчния финансов резултат. Съгласно СС № 4 "Отчитане на амортизации" амортизируем актив е дълготраен материален или нематериален актив, който се очаква да бъде използван през повече от един отчетен период, има ограничен срок на годност и се държи от предприятието за целите на производството или доставката на стоки или услуги, за отдаване по наем или за други административни цели. Доказателствената тежест за установяване основанията за признаване на счетоводните разходи и съответно на данъчните амортизации е на ревизираното лице и в конкретния случай не е изпълнена. При анализа на счетоводните регистри на „СТАРТ 1999“ ООД не е установено дружеството да е отчетло приходи от учреденото право на ползване на имота за ревизираните периоди.

Както правилно са констатирани данъчните органи, не са налице доказателства, че активите са използвани в осъществяваната от жалбоподателя независима икономическа дейност, поради което законосъобразно с извършеното с РА увеличение на финансовия резултат на жалбоподателя с непризнатите разходи за амортизации, начислени за тези активи - чл. 26, т. 1 от ЗКПО. Това е така, защото амортизацията се начислява само ако активът носи икономическа изгода. Затова не е достатъчно, той да бъде счетоводно заприходен като актив, а да се използва като такъв за икономическата дейност на собственика му. Поради липсата на доказателства, че процесните ДМА е използван за икономическата дейност на ревизираното дружество, т.е. че е черпена икономическа изгода от този активи, не може да се приеме, че правилно са начислени амортизации за тях от дружеството.

По изложените мотиви, настоящият съдебен състав намира, че обжалваният РА е законосъобразен, поради което оспорването срещу него следва да бъде отхвърлено.

С оглед изхода на спора и своевременно заявената претенция, на основание чл. 161, ал.1 ДОПК, на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 7 447,80 лв., изчислено на

осн. чл. 8, ал.1, вр. чл.7, ал.2, т.4 от Наредба № 1 от 09.07.004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Мотивиран от гореизложеното, Административен съд София-град, 3-ти състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „СТАРТ 1999” ООД, с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [улица], ет. 4, ап. 5А, представлявано от В. П. Д.-Управител, срещу Ревизионен акт/РА/ № Р-222211200005706-091-001 09.06.2021, в частта потвърдена с решение № 1345/27.08.21 г. на Директора на дирекция "ОДОП" [населено място], с който на дружеството са определени резултати по ЗДДС за данъчни периоди м.08.2016 г., м.11.2016 г., м.03.2017 г., от м.05.2017 г. до м.07.2017 г., м.09.2017 г., ом.12.2017 г. до м.04.2018 г., м.06.2018 г., м.08.2018 г. м.11.2018 г., м.03.2019 г. и м.06.2019 г., в т.ч. за периодите м.07.2016 г.; м.09.2016 г., м.05.2018 г., м.10.2018 г., м.04.2019 г., м.08.2019 г. и м.11.2019 г., установените резултати по ЗКПО за периодите от 2015 г. до 2019 г., ведно със съответните лихви, както и определените лихви за забавени плащания за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения за периода м.04.2020 г.; за вноски по фонд ДОО за периодите м.07.2016 г., м.11.2016 г., м.11.2017 г., м.04.2019 г. и м.08.2019 г. и за вноски за УПФ за периодите м.07.2016 г., м.11.2016 г., м.04.2019 г. и м.08.2019 г., общо в размер на 63 548.11 лв. и лихви в размер на 21 424.73 лв.

ОСЪЖДА „СТАРТ 1999” ООД, с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [улица], ет. 4, ап. 5А, представлявано от В. П. Д.-Управител, да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 7 447,80 (седем хиляди четиристотин четиридесет и седем лева и осемдесет ст.) лева.

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

СЪДИЯ:

