

РЕШЕНИЕ

№ 5546

гр. София, 08.09.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,
в публично заседание на 17.05.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Елица Делчева, като разгледа дело номер **6632** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 - 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на Н. ЕООД, ЕИК:[ЕИК], адрес за кореспонденция: [населено място], ж.к Нова индустриална зона, [улица], представлявано от А. Ч. А. в качеството на управител, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221421001693-091-001/24.01.2022 г., издаден от С. Т. К. - орган, възложил ревизията, и Д. Д. Т. - ръководител на ревизията, частично потвърден с Решение № 948/16.06.2022 г. на заместник-директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” - С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ДОДОП – С. при ЦУ на НАП).
Жалбоподателят оспорва РА в потвърдената с горното решение на административния орган част като незаконосъобразен – издаден в нарушение на закона и при допуснати съществени процесуални нарушения. Твърди се, че органите по приходите не са изпълнили задълженията си по чл. 3 и чл. 5 от ДОПК, произтичащи от принципите на служебно начало и обективност в административното производство.
По същество се оспорва извода на приходните органи за липса на реално извършени доставки по посочените в РА фактури, издадени от ГГ Г. 90 ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Твърди се, че той е в противоречие със събраните в хода на ревизията доказателства, както и при игнориране на обстоятелството, че процесните доставки са свързани с икономическата дейност на ревизираното лице. На следващо място се сочи, че констатациите и изводите на ревизиращите не се подкрепят от установените факти.

Сочи, че са представени необходимите документи за извършените сделки и че е положена грижата на добър търговец по отношение на доставките, които са свързани с дейността на дружеството. Жалбоподателят твърди, че са представени множество писмени доказателства, вкл. счетоводни записвания, отразяващи извършените стопански операции и проследяване на стокооборота.

Според жалбоподателя приходните органи са се позовали единствено на резултатите от извършените насрещни проверки, за да стигнат до извод за нереалност на доставките, което е в противоречие с материалния закон, тъй като в него не е предвидено като основание за отказ на данъчен кредит непредставяне на доказателства от доставчика или липса на съдействие от негова страна. В подкрепа на това свое становище жалбоподателят допълва, че не може да гарантира за поведението на доставчика си и да търпи негативни последици от последното. Позовава се на практика на СЕС/С., за да обори извода на ревизиращия екип, че в случая спорните доставки са симулативни. Твърди, че не е доказано от него наличието на данъчна измама, нито знание на ревизираното лице, че участва в такава.

Поддържа се, че разходите по тези фактури са документално обосновани с първични счетоводни документи и следва да бъдат признати за данъчни цели на основание чл. 10 от ЗКПО.

По отношение на определените задължения по повод на отчетения брак на стоки за 2018 г. и 2019 г. жалбоподателят намира за неправилни констатациите на РА. Соци, че противно на изложеното от ревизиращите са представени документи, доказващи основанията за прилагането на чл. 28, ал. 3, т. 3 от ЗКПО. Налице са протоколи за брак, които съдържат достатъчно информация в подкрепа на основанието за брак, свързано с изтекъл срок на годност на бракуваните активи. В тази връзка твърди, че съдържанието на протоколите за бракуване на материални запаси е достатъчно, за да се установи изтичане на срока на годност и основанието за отчитането на разглеждания брак и за признаването му за данъчни цели.

Във връзка с горното се твърди, че е доказано реализирането на хипотезата на чл. 80, ал. 2, т. 5 от ЗДДС в частта относно освобождаването от задължението за коригиране на ползвания данъчен кредит, в случай че бракът се дължи на изтичане срока на годност, какъвто е настоящият. За последното жалбоподателят твърди, че е представил достатъчно доказателства, включително такива за реалното обезвреждане и унищожаване на бракуваните стоки. Отделно от това излага доводи, че не е доказано от органите по приходите, че във връзка с тези стоки жалбоподателят е ползвал данъчен кредит и в какъв размер. Твърди, че процесните стоки, предмет на брак, са придобити преди повече от 5 години.

Жалбоподателят заявява искане за отмяната на РА като незаконосъобразен и необоснован в оспорваната част.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адвокат Б., който поддържа жалбата и направените със същата искания. Претендира направените по делото разноси по представен списък.

Ответникът – заместник-директорът на ДОДОП - С., се представлява по делото от юрк. Б., която оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Изразява искане същата да бъде отхвърлена по изложени в решението мотиви. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град, в настоящия състав, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема

за установено следното от фактическа страна:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221421001693-020-001/22.03.2021 г., връчена по електронен път на 12.04.2021 г., изменена със ЗВР № Р-22221421001693-020-002/09.07.2021 г., издадени от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., съгласно Заповед № РД-01-728/02.05.2018 г. на директора на ТД на НАП С.. Възложено е извършването на ревизия на Н. ЕООД за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди: от 01.02.2016 г. до 29.02.2020 г. и за корпоративен данък по ЗКПО, за периодите: от 01.01.2016 г. до 31.12.2019 г., Срокът за извършване на ревизията е до 10.09.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221421001693-092-001/29.10.2021 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение срещу издадения РД. Същото е обсъдено в мотивите на акта и е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-22221421001693-091-001/24.01.2022 г., издаден от С. Т. К. - орган, възложил ревизията, и Д. Д. Т., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 01.02.2022 г., видно от представена по делото разпечатка на удостоверение за извършено връчване чрез активиране на електронната препратка към електронното съобщение съгласно чл. 30, ал. 6 от ДОПК.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице (ИПДПОЗЛ) с изх. № Р-22221421001693-040-001/31.03.2021 г. и № Р-22221421001693-040-002/14.07.2021 г., с които са изискани всички първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри, банкови и касови документи, търговска документация и други документи, свързани с дейността на дружеството за ревизираните периоди. Представените документи са описани в РД.

Извършена е проверка в счетоводството на ревизираното лице с цел преглед на търговски и счетоводни документи, касаещи дейността на дружеството за ревизираните периоди, документирана с Протокол № 1634161/04.08.2021 г.

С Протокол № Р-22221421001693-П.-001/13.10.2021 г. към ревизионното производство са присъединени документи, събрани в хода на извършена проверка на Н. ЕООД, приключила с Протокол №П-22221420053305-073-001/22.02.2021 г.

В хода на ревизията, видно от констатациите на РД и РА, е установено следното:

По ЗДДС:

1. За начисления данък:

От представените документи е установено, че в счетоводството на дружеството са отчетени разходи за липси и брак на стоки, в т.ч. през м. 12.2018 г. е осчетоводена установена при инвентаризация липса на стоки на стойност 10 902.50 лв. и брак на стоки на стойност 29 999.93 лв., през м. 04.2019 г. е осчетоводен брак на стоки на стойност 73 985.00 лв.

В м. 01.2019 г. с протокол по чл. 117 от ЗДДС дружеството е извършило корекция на упражненото право на данъчен кредит при придобиването на липсващите стоки и е начислило ДДС в размер на 2 180.50 лв.

Във връзка с осчетоводения брак на стоки ревизираното дружество е представило Протокол за бракуване на материални запаси № 8/18.12.2018 г., в който са описани по

вид, количество и единична цена бракувани стоки на стойност 29 999.93 лв. и причина за бракуването - изтекъл срок на годност и промяна на физико-химичните показатели на материалите, както и Протокол за бракуване на стоки № 1/02.04.2019 г., в който са описани по вид, количество и единична цена бракувани стоки на стойност 73 985.00 лв. и причина за бракуването – изтекъл срок на годност и промяна на физико-химичните показатели на материалите.

В протокола от 2018 г. е посочено, че бракуваните материали следва да бъдат предадени за събиране на вторични суровини и опасни отпадъци. Представен е и Договор № 00-1424-P-2016/02.04.2019 г. за предаване и приемане за третиране на отпадъци между Н. ЕООД – възложител и Б. И. АД – изпълнител. Съгласно същият възложителят предава, а изпълнителят приема за третиране срещу възнаграждение отпадъци, генерирани от възложителя, включени в обхвата на разрешенията на изпълнителя за извършване на дейности с тях. Към договора е приложено ценово споразумение № 1/02.04.2019 г., в което е посочено договорено възнаграждение 0,25 лв./кг. за третиране на отпадъци, в т.ч. двукомпонентно лепило, двукомпонентна смола, UV лепило, полиуретанова смола, течна гарнитура, спрей лак, разредител за лак, реактор за смола и електроизолационен лак; ценово споразумение № 2/02.04.2019 г., в което е посочено договорено възнаграждение 0,25 лв./кг. за третиране на отпадъци - отпадъчни бои и лакове съдържащи опасни вещества; заявка за предаване и третиране на опасни отпадъци от 02.04.2019 г., в която е посочено, че предадените за третиране отпадъци са 5 000 кг. отпадъчни бои и лакове съдържащи опасни вещества и приемо-предавателен протокол от 09.04.2019 г., съгласно който Н. ЕООД предава на Б. И. АД за третиране 5 000 кг. отпадъчни бои и лакове съдържащи опасни вещества. Във връзка с договора Б. И. АД е издало на Н. ЕООД фактура № [ЕГН]/09.04.2019 г. с предмет на доставката съгласно договор № 00-1424-P-2016/02.04.2019 г. отпадъчни бои и лакове 5 000 кг.

От ревизираното дружество е изискана справка за бракуваните стоки, в която да е посочено по кои фактури са закупени тези стоки и документи как е установено, че е изпълнено посоченото в протоколите основание за бракуването им - изтекъл срок на годност и промяна на физико-химичните показатели. В представени писмени обяснения е посочено, че през 2018 г. са бракувани стоки, които са закупени в периодите от 2013 г. до 2015 г., през 2019 г. в протокола за брак са включени стоки закупени в периодите от 2016 г. до 2019 г.

Въз основа на представените от ревизираното лице обяснения и документи органите по приходите са констатирани, че са бракувани стоки на стойност 1 341.12 лв. закупени по фактура № [ЕГН]/16.06.2017 г., издадена Е. С ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Пояснено е, че на всяка от бракуваните стоки има посочен срок на годност и условия за съхранение, въз основа на които са бракувани. Стоките по протокола от 2018 г. са унищожени като са предадени на вторични суровини. Представени са и справки за салда по сметка 304 Стоки към 31.12.2016 г., 31.12.2017 г. и 31.12.2018 г. След съпоставка на посочените в протоколите за брак стоки и тези в справките за наличните стоки е установено, че посочените в протоколите за брак стоки и количества не са били налични съответно към 31.12.2017 г. и 31.12.2018 г. В протоколите за брак са посочени стоки с общо наименование, а в справките за наличните стоки те са описвани и с търговските им имена. Не е представен документ, доказващ унищожаване на стоките през 2018 г., а за унищожаването на стоките през 2019 г. не е представена посочената в чл. 5 на договор писмена информация относно

произхода, вида и количествата на отпадъците, подлежащи на третиране.

Според органите по приходите не може да се установи, че са изпълнени основанията за извършване на брак, а именно, че са бракувани стоки с изтекъл срок на годност /фактури, спецификации, сертификати и др./. Не са представени и документи, доказващи как е установено негодността на стоката.

Прието е, че в случая не са налице обстоятелствата, визирани в чл. 80, ал. 2 от ЗДДС, респ. за ревизираното лице възниква задължение за извършване на корекция по реда на чл. 79, ал. 1 от ЗДДС. Независимо че ревизираното лице не е представило информацията относно произхода на бракуваните стоки, според органите по приходите при тяхната покупка дружеството е упражнило право на данъчен кредит.

Въз основа на изложеното и на основание чл. 79, ал. 1 от ЗДДС, е извършена корекция на данъчен кредит в размер на 20 796.99 лв., във връзка с бракуваните стоки в м. 12.2018 г. и м. 04.2019 г., в т.ч. по протокол № 8/18.12.2018 г. в размер на 5 999.99 лв. и по протокол № 1/02.04.2019 г. в размер на 14 797.00 лв.

2. За получените доставки и данъчния кредит:

С РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит на ревизираното лице по фактури, издадени от НАДОМНО ЕООД, НОВА ПОЩА ЕООД, К. С. С. ЕООД, ГГ Г. 90 ЕООД, Е. С ЕООД, ТЕЛЕ А. ЕООД, П. ЕООД.

С ПИНП № П-22221021085242-141-001/15.06.2021 г. е документирана насрещната проверка на ГГ Г. 90 ЕООД, ЕИК[ЕИК], във връзка с издадени на ревизираното лице 3 фактури в данъчни периоди: м. 06, м. 09 и м. 11.2019 г. с начислен ДДС в общ размер на 24 700.00 лв. и предмет на доставките услуги. На дружеството е връчено ИПДПОЗЛ, но документи не са представени.

След справка в информационната система на НАП е установено, че за 2019 г. ГГ Г. 90 ЕООД не е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО, няма декларирани лица наети по трудови и извън трудови правоотношения, както ДМА, използвани при извършване на доставките. Фактурите с получател ревизираното лице от м. 06.2019 г. и м. 09.2019 г. са включени в дневника за продажби за м.07.2020 г., а фактурата от м.09.2019 г. е включена в м.04.2020 г., т.е. данъкът по тях не е отчетен съгласно ЗДДС.

Ревизираното лице е представило копие на процесните фактури и договори за изработка на рекламни надписи върху изделия с рекламно предназначение за нуждите на Н. ЕООД, сключени с ГГ Г. 90 ЕООД. В договорите е посочено, че възложителят - Н. ЕООД възлага на изпълнителя да изработи рекламни надписи върху изделия с рекламно предназначение. Рекламните надписи ще се извършват върху посочените в техническата спецификация изделия, които се осигуряват от изпълнителя. В срока по договорите възложителят посочва видовете артикули и количества предмет на рекламен надпис. При доставяне на артикулите се подписва приемо-предавателен протокол. Договорите са сключени за срок от три месеца, а договореното възнаграждение е в размер съответно на 35 000.00 лв. и 38 500.00 лв. /без ДДС/. Представена е и ценова оферта към договора, както и банкови нареждания за извършени плащания. Не са представени приемо-предавателни протоколи и техническа спецификация.

Представен е и Договор № 25/09.05.2019 г. за маркетингово проучване на пазарната реализация на новативни и иновативни материали и машини на външни пазари Б. страни и бизнес план навлизане на тези пазари 2020-2022 г., сключен между Н. ЕООД - възложител и ГГ Г. 90 ЕООД – изпълнител, съгласно който възложителят възлага на

изпълнителя да извърши маркетингово проучване на пазарната реализация на новативни и иновативни материали и машини на външни пазари Б. страни и бизнес план навлизане на тези пазари 2020-2022 г. Посоченото в договора възнаграждение е 5 000.00 лв. /без ДДС/, а срокът по договора е шест месеца от подписването му. Не е представен документ за плащане.

След справка в информационната система на НАП е установено, че посочените в представените вносни бележки банкови сметки не са на ГГ Г. 90 ЕООД.

С РА е отказано право на данъчен кредит на Н. ЕООД поради липса на реална доставка по фактури, издадени от НАДОМНО ЕООД, НОВА ПОЩА ЕООД, К. С. С. ЕООД, Е. С ЕООД, ТЕЛЕ А. ЕООД, П. ЕООД. Прието е от ревизиращия екип, че не са представени убедителни доказателства за извършването на доставки по издадените от тези дружества фактури, а освен това същите нямат нает персонал, търговски обекти и не разполагат с материална и техническа обезпеченост за това.

В резултат на установената фактическа обстановка е формиран извод, че процесните доставки по фактури, издадени от горепосочените доставчици, не са реално извършени от посочените доставчици, поради което и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69 от ЗДДС, във връзка с чл. 6/9 от с.з., за Н. ЕООД не възниква право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 52 746.09 лв. по процесните фактури.

При извършена предходна проверка на Н. ЕООД, приключила с протокол № П-22221420053305-073-001/22.02.2021 г. на дружеството е връчена покана по чл. 103 от ДОПК № П-22221420053305-177-001/10.11.2020 г. за подаване на коригиращи СД за ДДС за данъчни периоди: м. 02.2016 г., м.10.2016 г., м. 06.2017 г., м. 07.2017 г., м. 10.2017 г., м. 11.2017 г., м. 06.2019 г., м. 09.2019 г., м. 11.2019 г. и м. 02.2020 г., във връзка с упражненото право на данъчен кредит по фактурите издадени от гореописаните доставчици. В указания 14 - дневен срок дружеството не е извършило корекции.

Констатирано е също, че в м. 06.2017 г. Н. ЕООД е упражнило право на данъчен кредит и в размер на 6.00 лв. по фактура № [ЕГН]/27.06.2017 г., издадена от М. А. ЕООД, ЕИК[ЕИК]. От представената в хода на ревизията фактура е установено, че същата е на стойност 40.00 лв., без начислен ДДС. След справка в информационната система на НАП е установено, че М. А. ЕООД не е регистрирано по ЗДДС лице. С оглед на това и след като Н. ЕООД не разполага с фактура, в която данъкът е посочен на отделен ред, на основание чл. 69 от ЗДДС не е налице право на данъчен кредит в размер на 6.00 лв.

По ЗКПО:

Констатирано е, че за финансовата 2016 г. Н. ЕООД е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО № 2214И0185746/06.02.2017 г. с деклариран счетоводен финансов резултат – счетоводна печалба в размер на 19 596.03 лв., формиран положителен данъчен финансов резултат в размер на 19 596.03 лв. и полагащ се данък 1 959.60 лв.

За 2017 г. е подадена ГДД по ЗКПО № 2214И0252037/24.03.2018 г. с деклариран счетоводен финансов резултат – счетоводна печалба в размер на 21 884.09 лв., формиран положителен данъчен финансов резултат в размер на 21 884.09 лв. и полагащ се данък 2 188.41 лв.

За 2018 г. е подадена ГДД по ЗКПО с вх. № 2214И0307807/18.03.2019 г., с деклариран счетоводен финансов резултат – счетоводна печалба в размер на

13 950.34 лв., формиран положителен данъчен финансов резултат в размер на 27 033.34 лв. и полагащ се данък 2 703.33 лв.

За 2019 г. е подадена ГДД по ЗКПО с вх. № 2214И0372612/15.03.2020 г., с деклариран счетоводен финансов резултат - счетоводна загуба в размер на 116 329.72 лв. и формиран отрицателен данъчен финансов резултат в размер на 116 315.73 лв.

Във връзка с констатациите в частта по ЗДДС за отказаното право на данъчен кредит поради липса на реална доставка по фактури, издадени от НАДОМНО ЕООД, НОВА ПОЩА ЕООД, К. С. С. ЕООД, Е. С ЕООД, ТЕЛЕ А. ЕООД, П. ЕООД, ревизиращият екип е приел, че неправомерно при формиране на счетоводния резултат по отделните периоди са включени следните разходи за отчетна стойност на продадени стоки:

През 2016 г. – разходи в общ размер на 5 461.78 лв. по фактури, издадени от НАДОМНО ЕООД и ТЕЛЕ А. ЕООД, през 2017 г. – 51 584.05 лв. по фактури, издадени от НАДОМНО ЕООД, НОВА ПОЩА ЕООД, Е. – С ЕООД, К. С. С. ЕООД и ТЕЛЕ А. ЕООД, през 2018 г. – 31 841.77 лв. по фактури, издадени от Е. – С ЕООД и К. С. С. ЕООД, и през 2019 г. – 1 341.12 лв. по фактури, издадени от Е. – С ЕООД.

Прието е, че горепосочените разходи не са документално обосновани, не отразяват реално извършена стопанска операция и не следва да се признаят за данъчни цели. С оглед на това и на основание чл. 23, ал. 2, т. 1, във връзка с чл. 26, т. 2 и чл. 10 от ЗКПО, с посочените разходи е извършена корекция на счетоводния финансов резултат на дружеството за 2016 г., 2017 г., 2018 г. и 2019 г., в посока увеличение.

За 2016 г. е установено още, че по подадена ГДД от ЗКПО, отчетените разходи са в размер на 154 077,57 лв., а съгласно представените документи и по обратна ведомост, разходите са в размер на 149 078.69 лв. Тоест, декларирани в повече разходи, в размер на 4 998.88 лв. В хода на ревизията не е установено какво включват отчетените в повече разходи, поради което е прието, че се касае за допусната техническа грешка при попълване на ГДД по ЗКПО и тези разходи се явяват документално недоказани. Поради това и на основание чл. 23, ал. 2, т. 1, във връзка с чл. 26 т. 2 от ЗКПО, със сумата от 4 998.88 лв. е коригиран счетоводният финансов резултат за 2016 г. в посока увеличение.

Наред с това, от представената в хода на ревизията годишна обратна ведомост е установено, че към 31.12.2016 г. дружеството е осчетоводило активи по сметка 205 Транспортни средства в размер на 833.33 лв. Начислените амортизации за 2016 г. са в размер на 243,04 лв. Към 31.12.2017 г., 31.12.2018 г. и 31.12.2019 г. дружеството е осчетоводило следните активи: по сметка 205 Транспортни средства - 833,33 лв. и по сметка 208 Компютри и телефони – 1 300.00 лв. Начислените амортизации за 2017 г. са в общ размер на 695.85 лв. - амортизации на компютри и телефони – 487.53 лв. и амортизация на транспортни средства – 208.32 лв., за 2018 г. – 858.36 лв. амортизации на компютри и телефони – 650.04 лв. и амортизация на транспортни средства – 208.32 лв., и за 2019 г. – 336.08 лв. - амортизации на компютри и телефони – 162.43 лв. и амортизация на транспортни средства – 173.65 лв.

Ревизираното дружество не е извършило преобразуване на счетоводния резултат по ГДД от ЗКПО с начислените данъчни и счетоводни амортизации, поради което с РА е извършено преобразуване на счетоводния финансов резултат, в посока увеличение и намаление, с начислените данъчни и счетоводни амортизации в размер на 243.04 лв. в 2016 г., 695.85 лв. в 2017 г., 858.36 лв. в 2018 г. и 336.08 лв. в 2019 г.

За 2018 г. и 2019 г. въз основа на изложеното в частта по ЗДДС и поради липсата на документи, че са изпълнени основанията за извършване на брак посочени в представените протоколи /липса на доказателства, че са бракувани стоки с изтекъл срок на годност - фактури, спецификации, сертификати и др./ е прието, че отчетените разходи при бракуването на материалните запаси са в обхвата на хипотезите на чл. 28, ал. 3 от ЗКПО, поради което следва да бъдат посочени в увеличение на счетоводния финансов резултат в периода на извършването им. В тази връзка и на основание чл. 28, ал. 2 от ЗКПО, счетоводният резултат за 2018 г. и 2019 г. е увеличен със стойността на отчетените разходи за брак на стоки съответно в размер на 29 999.93 лв. и 73 985.00 лв.

След извършените корекции за 2016 г. е установен положителен данъчен финансов резултат в размер на 30 299.73 лв. и полагащ се данък 3 029.97 лв., за 2017 г. – положителен данъчен финансов резултат в размер на 73 468.14 лв. и полагащ се данък 7 346.81 лв., за 2018 г. – положителен данъчен финансов резултат в размер на 88 875.04 лв. и полагащ се данък 8 887.50 лв. и за 2019 г. – отрицателен данъчен финансов резултат в размер на 42 330.73 лв.

РА е оспорен пред по-горестоящия административен орган. По жалбата се е произнесъл заместник-директора на ДОДОП – С. при ЦУ на НАП, с Решение № 948/16.06.2022 г., с което процесният Ревизионен акт № Р-22221421001693-091-001/24.01.2022 г. е частично отменен. Потвърден е в следните части:

1. По ЗДДС:

- отказано право на данъчен кредит общо в размер на 24 700.00 лв., ведно с лихви за просрочие, по издадени от ГГ Г. 90 ЕООД, ЕИК[ЕИК], 3 броя фактури в данъчни периоди м. 06, м. 09 и м. 11.2019 г.;

- отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 6.00 лв. в м. 06.2017 г. по фактура № 0...0874/27.06.2017 г., издадена от М. А. ЕООД;

- доначислен ДДС в размер на 20 796.99 лв., ведно с лихви за забава, на основание чл. 79, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 80, ал. 2 от ЗДДС, в резултат от корекция на упражнено право на данъчен кредит за бракувани стоки през м. 12.2018 г. - ДДС в размер на 5999.99 лв. по Протокол № 8/18.12.2018 г., и за м. 04.2019 г. - ДДС в размер на 14 797.00 лв. по Протокол № 1/02.04.2019 г.

2. По ЗКПО:

- увеличение на счетоводния финансов резултат на дружеството за 2018 г. и 2019 г., съответно със сумата от 29 999.93 лв. и от 73 985.00 лв., на основание чл. 28, ал. 2 от ЗКПО, поради непризнаване за данъчни цели на счетоводните разходи от липси и брак на материални запаси;

- увеличение на счетоводния финансов резултат на дружеството за 2016 г. на основание чл. 23, ал. 2, т. 1, във връзка с чл. 26 т. 2 от ЗКПО, със сумата

от 4 998.88 лв., представляваща необосновани разходи поради установена разлика между отчетените разходи с ГДД от ЗКПО в размер на 154 077.57 лв. и данните по оборотна ведомост за сумата от 149 078.69 лв.;

- корекции на счетоводния финансов резултат на дружеството за 2016 г., 2017 г., 2018 г. и 2019 г. на основание чл. 54, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, с разходите за амортизации на активите на дружеството.

Решението на заместник-директора на ДОДОП – С. е връчено на ревизираното лице на 17.06.2022 г., видно от представено по делото удостоверение за активиране на електронната препратка към електронното съобщение по чл. 30, ал. 6 от ДОПК.

В потвърдената част, касаеща отказано право на данъчен кредит общо в размер на 24 700.00 лв., ведно с лихви за просрочие, по издадени от ГГ Г. 90 ЕООД, ЕИК[ЕИК], 3 броя фактури в данъчни периоди м. 06, м. 09 и м. 11.2019 г.; доначислен ДДС в размер на 20 796.99 лв., ведно с лихви за забава, на основание чл. 79, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 80, ал. 2 от ЗДДС, в резултат от корекция на упражнено право на данъчен кредит за бракувани стоки през м. 12.2018 г. - ДДС в размер на 5999.99 лв. по Протокол № 8/18.12.2018 г., и за м. 04.2019 г. - ДДС в размер на 14 797.00 лв. по Протокол № 1/02.04.2019 г.; увеличение на счетоводния финансов резултат на дружеството за 2018 г. и 2019 г., съответно със сумата от 29 999.93 лв. и от 73 985.00 лв., на основание чл. 28, ал. 2 от ЗКПО, поради непризнаване за данъчни цели на счетоводните разходи от липси и брак на материални запаси, РА е оспорен по съдебен ред с жалба, подадена чрез директора на ДОДОП – С. до АССГ.

В съдебното производство са приобщени събраните в хода на ревизията материали.

Назначена е съдебно-икономическа (съдебно-счетоводна – ССЧЕ) експертиза по доказателствено искане на жалбоподателя с формулирани въпроси в молба от 14.12.2022 г. Заключение е прието от страните без оспорване. Съдът го кредитира като компетентно и безпристрастно изготвено, даващо пълен и ясен отговор на поставените въпроси.

Съгласно същото фактури № [ЕГН] от 20.06.2019 г., № [ЕГН] от 25.09.2019 г. и № [ЕГН] от 12.11.2019 г. са осчетоводени в счетоводството на дружеството като услуги и е начислен данък. Същите са отразени в дневниците за продажби на доставчика, но в нарушение на чл. 86 ЗДДС, а именно фактура № [ЕГН] от 20.06.2019 година с посочен ДДС в размер на 7 000.00 лв. е включена в дневника за продажби на ГГ Г. 90 ЕООД за м.07/2020 година, фактура № [ЕГН] от 25.09.2019 година с посочен ДДС в размер на 7 700.00 лв. е включена в дневника за продажби на ГГ Г. 90 ЕООД за м.07/2020 година, а фактура № [ЕГН] от 12.11.2019 година с посочен ДДС в размер на 10 000.00 лв. е включена в дневника за продажби на ГГ Г. 90 ЕООД за м.04/2020 година.

Установено е, че по фактурите е извършено плащане от сметка в У. Б. ЕАД. По фактура № [ЕГН] от 20.06.2019 година вещото лице е установило плащане на 12.08.2020 година в размер на 12 000.00 лв., на 14.08.2020 година - в размер на 8 500.00 лв., на 02.09.2020 година в размер на 14 000.00 лв. и на 08.09.2020 година - в размер на 7 500.00 лв. По фактура № [ЕГН] от 25.09.2019 година – плащане на 08.09.2020 година в размер на 3 000.00 лв. и на

10.12.2020 година - в размер на 20 000.00 лв.

Съгласно заключението на експертизата с оглед фактурирания предмет на доставка посочените фактури са свързани косвено с осъществяваната от страна на Н. ЕООД независима икономическа дейност.

Относно размера на реализираните приходи от жалбоподателя становището на вещото лице е, че:

- За м.06/2019 година в подадената СД по ЗДДС е посочена данъчна основа на облагаемите със 20% ставка в размер на 50 153.10 лв.

- За м.09/2019 година в подадената СД по ЗДДС е посочена данъчна основа на облагаемите със 20% ставка в размер на 66 088.47 лв.

- За м.11/2019 година в подадената СД по ЗДДС е посочена данъчна основа на облагаемите със 20% ставка в размер на 92 498.22 лв.

Експертът счита, че в тази сума биха могли да бъдат включени реализираните приходи и получените аванси.

На въпросите, свързани с бракуваните стоки, експертизата сочи, че след изтичане на срока на годност стоките подлежат на бракуване. За това се съставя първичен счетоводен документ, който следва да отговаря на изискванията на Закона за счетоводството. В действащата нормативна уредба **няма конкретни предписания относно документирането на брака** на стоки с изтичащ срок на годност. Експертът дава заключение, че така взетите счетоводни статии отговарят на изискванията на Закона за счетоводството, доколкото отразяват действителна стопанска операция.

Във връзка с горното е направено заключение, че от кориците на делото няма годни документи, от които да се извлекат данни за периода, през който са били придобити стоките, предмет на брак по описаните протоколи, респективно дали е упражнено правото на приспадане на данъчен кредит. Следователно не може да се даде отговор дали по процесните стоки жалбоподателят е упражнил право на данъчен кредит и в какъв размер.

Съгласно заключението на експертизата вещото лице не може да даде отговор относно размера на дължимите суми по ЗДДС и ЗКПО за процесните периоди.

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

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 следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

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

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК в редакцията към момента на възлагане ревизията – ДВ бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г. РА се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията.

В настоящия случай РА е издаден от С. Т. К. - в качеството на орган по приходите, на когото изрично, която е оправомощена като компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК по силата на заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на и.д. директор на ТД на НАП - С., и от Д. Д. Т. - ръководител на ревизията, определен със ЗВР.

РА 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, вид, 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.

РА, РД и ЗВР са издадени като 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 тълк. д. № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II отделение на ВАС.

ЗВР, РД и РА са издадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги (ЗЕДЕУУ), вр. чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 и представляват текстов запис, съхраняван в електронна форма. Подписани са с електронни подписи на издателите им, като за валидността им към датите на полагането им са представени доказателства по делото на хартиен и електронен носител. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен. Спазен е срокът по чл. 109, ал. 1 от ДОПК за образуване на ревизионно производство, както и срокът по чл. 114, ал. 4 от ДОПК за завършване на ревизията, след надлежното му удължаване по реда на чл. 114, ал. 2 и ал. 4 от ДОПК.

Решението по чл. 152 от ДОПК е издадено от заместник-директора на ДОДОП – С. при ЦУ на НАП в условията на заместване на директора на дирекцията съгласно Заповед № ЗЦУ-1891/21.05.2021 г. за оправомощаването ѝ и Заповед № 6792/15.06.2022 г. за разрешаване ползването на платен отпуск от страна на директора, и двете издадени от изпълнителния директор на НАП.

По материалноправната законосъобразност на акта:

1. По доставките от ГГ Г. 90 ЕООД, ЕИК[ЕИК]:

Между страните е спорно реалното изпълнение на доставките от посочения доставчик, във връзка с които жалбоподателят е упражнил право на приспадане на данъчен кредит.

Съгласно констатациите на РА за 2019 г. ГГ Г. 90 ЕООД не е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО, няма наети лица и обекти и не е ясно кои лица са извършили фактически фактурираните услуги, което е мотивирало органите по приходите да приемат, че зад издадените фактури не стоят реално извършени стопански операции.

В съдебното производство се установява, че през ревизираните периоди ГГ Г.

90 ЕООД, ЕИК[ЕИК], е издало на жалбоподателя 3 броя фактури през данъчни периоди: м. 06, м. 09 и м. 11.2019 г., с начислен ДДС в общ размер на 24 700.00 лв. и предмет на доставките „услуги“.

Предмет на доставката по фактура № [ЕГН]/20.06.2019 г. с посочен ДДС в размер на 7 000.00 лв. е „Услуга по договор“.

По делото е представен договор за изработка на рекламни надписи върху изделия с рекламно предназначение за нуждите на Н. ЕООД, като предметът на договора е: „изработване на рекламни надписи върху изделия с рекламно предназначение“. Посочено е, че изработката на рекламни надписи ще се извърши върху посочените в техническата спецификация изделия, които се осигуряват от изпълнителя (ГГ Г. 90 ЕООД).

Предмет на фактура № [ЕГН]/25.09.2019 г., с посочен ДДС в размер на 7 700.00 лв., е „Услуга по договор“. Представен е договор за изработка на изделия с рекламно предназначение за Н. ЕООД, като предметът на договора е: „изработване на изделия с рекламно предназначение, съгласно ценова оферта (количествено – стойностна сметка)“.

В двата договора е посочено, че възложителят Н. ЕООД, възлага на изпълнителя да изработи рекламни надписи върху изделия с рекламно предназначение. Рекламните надписи ще се извършват върху посочените в техническата спецификация изделия, които се осигуряват от изпълнителя. В срока по договорите възложителят посочва видовете артикули и количества предмет на рекламен надпис. При доставяне на артикулите се подписва приемо-предавателен протокол. Договорите са сключени за срок от три месеца, а договореното възнаграждение е в размер съответно на 35 000.00 лв. и 38 500.00 лв. /без ДДС/. Представена е и ценова оферта към договора, както и банкови нареждания за извършени плащания.

С допълнение към жалбата са представени още приемо-предавателни протоколи за предаване на лога и файлове за изработка от възложителя на изпълнителя, но не се съдържа конкретна информация за същите. Посочено е, че се предават лога и картинни файлове за изработка на рекламни пана, стикери, каталози, дипляни, сувенири и надписи съгласно оферта и договор. Не са представени приемо-предавателни протоколи за предаване на изделията, върху които ще се изработват надписи, нито упомената в договорите техническа спецификация. Не е установено по делото какви са рекламните надписи, какво е посланието, върху какви изделия са изработени и т.н.

Предмет на доставката по фактура № [ЕГН]/12.11.2019 г., с посочен ДДС в размер на 10 000.00 лв. е „Маркетинг и бизнес план 2020 година“. Представен е Договор № 25/09.05.2019 г., сключен между Н. ЕООД като възложител и ГГ Г. 90 ЕООД като изпълнител, с предмет маркетингово проучване на пазарната реализация на новативни и иновативни материали и машини на външни пазари – Б. страни и бизнес план навлизане на тези пазари 2020 - 2022 година. В чл. 3, ал. 1 от договора е записана обща стойност на договора от 5 000.00 лв. без ДДС, а словом е записано (петдесет хиляди лева) или 6 000.00 лв. с ДДС, а словом (шестдесет хиляди и двеста лева).

С допълнение към жалбата срещу РА пред решаващия орган по чл. 152 от ДОПК е представен маркетингов анализ, без посочване на лицето, което го е

изготвило и подписало за ГГ Г. 90 ЕООД.

Не са представени и доказателства, от които да се установи, че доставчикът е разполагал с активи, необходими за извършване на въпросните услуги, както и с наети лица, разполагащи с необходимата квалификация за извършване на услуги от вида на процесните.

Предвид липсата на наети лица от доставчика и с оглед другите установени обстоятелства решаващият орган е направил заключение, че при проследяване на процесните доставки на услуги по никакъв начин не се установява реалното им престоиране. В хода на ревизионното производство не са ангажирани годни доказателства, водещи до извод за наличие на право на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, издадени от ГГ Г. 90 ЕООД.

Съдът намира така направените изводи от органите по приходите за незаконосъобразни.

Правото на данъчен кредит възниква и се упражнява по общите правила на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, при ограниченията на чл. 70 и при условията на чл. 71 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 получените от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Съгласно чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Услуга по смисъла на чл. 8 ЗДДС е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство, а съгласно чл. 9, ал. 1, доставката на услуга е всяко извършване на услуга. Доставката на услуга представлява фактическо извършване на определени дейности, които имат стойност и реалното им осъществяване би могло да бъде доказано с всякакви счетоводни и/или търговски документи, съдържащи конкретни данни относно извършената дейност и резултатите от нея. В случая следва да се отбележи, че правото на данъчен кредит съгласно чл. 68 ЗДДС възниква в момента, в който данъкът стане изискуем, тоест в момента на настъпване на данъчно събитие. Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице, се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли ДДС и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит за начисления му данък. За упражняване на правото на данъчен кредит е необходимо данъчно задълженото лице и доставчика му да бъдат регистрирани по ЗДДС и да притежава данъчен документ, в който данъкът да бъде посочен на отделен ред.

В настоящия случай са издадени редовни, съобразно изискванията на Закона за счетоводството и чл. 114 и 115 ЗДДС фактури и документи. Първичните счетоводни документи са обективирани в установената, както от общия, така и от специалния закон форма и съдържат изискваната от тях информация за всяка конкретна стопанска операция. Данъчната основа и дължимият косвен данък са разплатени между съконтрагентите. Разплащането е конкретно констатирано от назначеното по делото вещо лице. Всички процесни доставки на услуги са използвани за осъществяване на дейността на жалбоподателя и

за извършване на последващи облагаеми доставки. Спорните фактури са отразени в счетоводството на жалбоподателя съгласно изискванията на закона, като са водени съответните синтетични и аналитични регистри, като за обратното липсват констатации в РА и РД.

Съгласно заключението на ССЧЕ процесните фактури са включени в съответните дневници за продажбите по ЗДДС на доставчика, макар и в по-късен момент. В случая следва да се има предвид, че неспазване на изискването за отразяване на фактурите в дневника за продажби не е основание за отказ на правото на данъчен кредит на получателя. Последният разполага с фактура, съдържаща изискуемите реквизити и е отразил същата в счетоводството си и дневника за покупки. Тази информация е достъпна за органите по приходите, като същите могат да установят, че фактурите, които са отразени в дневниците за покупки на купувачите, не фигурират в дневниците за продажби на продавачите и следва на продавача да се издаде акт за установяване на задължение за недеklarирания данък по неотразените фактури, а не да се търси отговорност на получателя по доставката за бездействия на доставчика, върху действията на които не може да влияе. Обстоятелството, че доставчикът не е отразил в отчетните регистри и справка-декларация за съответния месец процесните фактури, а в по-късен период от изискуемия е административно нарушение, отговорността за което е на доставчика, а не на получателя по доставката и не е предвидено като основание за отказ на данъчен кредит. Същото се отнася и за неподаването на ГДД по чл. 92 от ЗКПО в предвидения в закона срок.

Съгласно уговорените между Н. ЕООД и ГГ Г. 90 ЕООД клаузи на сключените между тях договори за изработка на рекламни материали и за извършване на маркетингово проучване те имат характеристиките на договор за изработка по смисъла на чл. 258 и сл. от Закон за задълженията и договорите. Работата се счита за изпълнена след приемането ѝ от възложителя (аргумент от чл. 264, ал. 2, вр. с ал. 1 от ЗЗД). На основание чл. 264, ал. 3 от с.з., ако възложителят не направи възражения при предаване на работата, тя се счита за приета. В случая това се доказва чрез представените приемо-предавателни протоколи, които са двустранно подписани от страните, без забележки от страна на възложителя, следователно същият е приел изготвеното от изпълнителя задание. Резултатът от изпълнението на услугите се установява и от представените от жалбоподателя в хода на обжалване на РА по административен ред доказателства, съдържащи данни за съдържанието на предоставената услуга, а именно – резюме на доклада от маркетинговото проучване и изображения на хартиен носител (снимки) на изработените от доставчика рекламни материали. Последните представляват снимки на каталози и на щанд, които са използвани от Н. ЕООД за участие в търговско изложение.

Плащането на доставките не е елемент от фактическия състав на възникване на правото на данъчен кредит. То е част от съдържанието на договора и задължение на възложителя по него, но не е предвидено от закона като условие за доказване изпълнението на заданието. В този смисъл може да бъде единствено индиция за реалност на доставката, разглеждана заедно с останалия доказателствен материал. Въпреки това, с приетото по делото

заключение на ССЧЕ се установява, че по фактура № [ЕГН] от 20.06.2019 г. е извършено плащане на 12.08.2020 г. в размер на 12 000.00 лв., плащане на 14.08.2020 г. в размер на 8 500.00 лв., на 02.09.2020 г. в размер на 14 000.00 лв. и на 08.09.2020 г. в размер на 7 500.00 лв. от сметка в У. Б. АД. По фактура № [ЕГН] от 25.09.2019 г. е извършено плащане на 08.09.2020 г. в размер на 3 000.00 лв. и на 10.12.2020 г. в размер на 20 000.00 лв. от сметка в У. Б. АД.

По смисъла на ЗДДС следва да се установи единствено предаването на работата съгласно уговореното между страните по договора за изработка. Не е основание за отказ от право на данъчен кредит обстоятелството, че не е доказана материална и кадрова обезпеченост на доставчика. Т. изискване не се поставя от закона. В това отношение има практика на Съда на ЕС, обективирана в решението на СЕС по дело C-18/13. С последното Съда е приел, че за да се откаже признаване на правото на приспадане на данъчен кредит, не е достатъчно да липсва материална и персонална обезпеченост на доставчика, нито разходите в счетоводната му документация да са неоправдани или в някои документи да липсват подписи на посочените като доставчици лица. Необходимо е още тези обстоятелства да сочат за наличието на измама и от обективните данни, предоставени от органите по приходите да се установява, че данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от измама. В конкретния случай не е доказано участие на ревизираното дружество в данъчна измама, не са установени обективни данни, от които да се направи извод, че същото е знаело или е било длъжно да знае за извършването на такава от прекия му доставчик. Твърденията за относителна симулация по отношение на процесните доставки не са доказани от органите по приходите, които следва да докажат участието на ревизираното лице в неправомерни сделки, чиято цел е отклонение от данъчно облагане, при условията на пълно главно доказване, което в случая не е сторено. Напротив – чрез представените доказателства жалбоподателят оборва тези твърдения на ответника, като доказва категорично реалното изпълнение на услугите, фактурирани от ГГ Г. 90 ЕООД.

С оглед на гореизложеното настоящият съдебен състав намира за незаконосъобразен извода на органите по приходите, че не са предоставени фактически фактурираните от ГГ Г. 90 ЕООД доставки, съответно не са изпълнени условията за възникване и упражняване от Н. ЕООД на правото на данъчен кредит по тях. В тази част РА следва да бъде отменен.

2. Относно корекция на сумата на ползвания данъчен кредит във връзка с бракувани стоки:

От представените документи е установено, че в счетоводството на жалбоподателя по счетоводна сметка 609 - Други разходи са отчетени разходи за липси и брак на стоки за м. 12.2018 г. на стойност 29 999.93 лв. и за м. 04.2019 г. на стойност 73 985.00 лв.

Представени са от жалбоподателя справки за салда по сметка 304 Стоки към 31.12.2016 г., 31.12.2017 г. и 31.12.2018 г. След съпоставка на посочените в протоколите за брак стоки и тези в справките за наличните стоки е установено от органите по приходите, че посочените в протоколите за брак стоки и количества не са били налични съответно към 31.12.2017 г. и 31.12.2018 г.

Прието е, че не може да се установи, че са изпълнени основанията за извършване на брак, а именно, че са бракувани стоки с изтекъл срок на годност. Не са представени и документи, доказващи как е установена негодността на стоката. Прието е, че в случая не са налице обстоятелствата, визирани в чл. 80, ал. 2 от ЗДДС, респ. за ревизираното лице възниква задължение за извършване на корекция по реда на чл. 79, ал. 1 от ЗДДС. Независимо че ревизираното лице не е представило информацията относно произхода на бракуваните стоки, според органите по приходите при тяхната покупка дружеството е упражнило право на данъчен кредит.

Въз основа на изложеното и на основание чл. 79, ал. 1 от ЗДДС с РА е извършена корекция на данъчен кредит в размер на 20 796.99 лв. за бракуваните през м. 12.2018 г. и м. 04.2019 г. стоки, в т.ч. по протокол № 8/18.12.2018 г. в размер на 5 999.99 лв. и по протокол № 1/02.04.2019 г. в размер на 14 797.00 лв.

Въз основа на Протокол № 8 за бракуване на материални запаси от 31.12.2018 г. се установява, че комисия в състав: М. Х. В. – счетоводител, и В. Р. П. – технически секретар, е извършила преглед на материалните запаси в склада на дружеството, в резултат на което е било констатирано, че описаните материални запаси – 25 на брой, са за бракуване. Стоките са описани по вид, количество и единична цена. Причината за бракуването е изтекъл срок на годност и промяна на физико-химичните показатели на материалите. Стойността на бракуваните материали е 30 000.00 лв., като е взета счетоводна статия: Dt сметка 609 – Други разходи и Kt сметка 304 – Стоки със сумата от 30 000.00 лв. В протокола е отбелязано, че бракуваните материали следва да бъдат предадени на оторизирано лице за събиране на вторични суровини и опасни отпадъци.

Въз основа на Протокол № 1 за бракуване на материални запаси от 01.04.2019 г., утвърден от ръководителя на предприятието на 02.04.2019 г., се установява, че комисия в състав: В. П. – технически секретар, и М. В. – счетоводител, е извършила преглед на материалните запаси в склада на дружеството, в резултат на което е констатирано, че описаните материални запаси – 5 на брой, са за бракуване. Стоките са описани по вид, количество и единична цена. Причината за бракуването е промяна на физико-химичните показатели на материалите и изтекъл срок на годност. Стойността на бракуваните материали е 73 985.00 лв., като е взета счетоводна статия: Dt сметка 609 – Други разходи и Kt сметка 304 – Стоки със сумата от 73 985.00 лв.

Представен е Договор № 00-1424-P-2016/02.04.2019 г. за предаване и приемане за третиране на отпадъци между Н. ЕООД като възложител и Б. И. като изпълнител. Съгласно същия възложителят предава, а изпълнителят приема за третиране срещу възнаграждение отпадъци, генерирани от възложителя, включени в обхвата на разрешенията на изпълнителя за извършване на дейности с тях. Предаването и приемането на отпадъци се удостоверява с надлежно попълване, подписване и подпечатване от представители на възложителя и на изпълнителя на приемо-предавателен протокол, а в случаите, когато се предават опасни отпадъци – и идентификационен документ съгласно Наредба № 1 от 04.06.2014 г. за реда и

образците, по които се предоставя информация за дейностите по отпадъците, както и редът за водене на публични регистри, които удостоверяват точното количество предадени и приети за третиране отпадъци. Мястото на приемане на отпадъците е площадката, на която се съхраняват от възложителя. Количеството предадени и приети за третиране отпадъци се определя в килограми и включва опаковката заедно със съдържимото в нея.

Към договора са приложени следните документи:

- ценово споразумение № 1/02.04.2019 г., в което е посочено договорено възнаграждение 0,25 лв./кг. за третиране на отпадъци, в т.ч. двукомпонентно лепило, двукомпонентна смола, 11У лепило, полиуретанова смола, течна гарнитура, спрей лак, разредител за лак, реактор за смола и електроизолационен лак;
- ценово споразумение № 2/02.04.2019 г., в което е посочено договорено възнаграждение 0.25 лв./кг. за третиране на отпадъци - отпадъчни бои и лакове съдържащи опасни вещества;
- заявка за предаване и третиране на опасни отпадъци от 02.04.2019 г., в която е посочено, че предадените за третиране отпадъци са 5 000 кг. отпадъчни бои и лакове, съдържащи опасни вещества;
- приемо-предавателен протокол от 09.04.2019 г., съгласно който Н. ЕООД предава на Б. И. АД за третиране 5 000 кг. отпадъчни бои и лакове съдържащи опасни вещества.

Във връзка с договора Б. И. АД е издало на Н. ЕООД фактура №[ЕГН]/09.04.2019 г. с предмет на доставката съгласно договор № 00-1424-Р-2016/02.04.2019 г. – отпадъчни бои и лакове, 5 000 кг.

С оглед направените от жалбоподателя възражения и установената по делото фактическа обстановка настоящият съдебен състав намира за неправилни констатациите на РА по отношение на корекцията на данъчния кредит по реда на чл. 79, ал. 1 от ЗДДС.

На основание чл. 79, ал. 1 от ЗДДС, регистрирано лице, което изцяло или частично е приспаднало данъчен кредит за произведени, закупени, придобити или внесени от него стоки, при унищожаване, установяване на липси или при бракуване на стоките, както и при промяна на предназначението им, за което вече не е налице право на приспадане, начислява и дължи данък в размер на приспаднатия данъчен кредит.

Съгласно разпоредбите на чл. 80, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС корекции по чл. 79, ал. 1 – 7 от ЗДДС не се извършват, за стоки, ако са изминали 5 години от началото на годината, в която е упражнено право на данъчен кредит – чл. 80, ал. 1, т. 4 от ЗДДС, или в случаите на брак поради изтичане срока на годност/трайност чл. 80, ал. 2, т. 5 от с.з.

Липсва легална дефиниция на понятието „брак“ на стоки, респективно на материални запаси, но общо употребимото значение на думата в икономически смисъл означава негодна за употреба стока. Бракуването на активи е процес, при който се изваждат от употреба и се отписват от баланса на предприятието активи, които се обявяват за негодни, тъй като не могат да се използват по предназначението, за което са създадени и да носят икономическа изгода. Бракуването на стоки в предприятието се извършва с първичен счетоводен вътрешен документ /протокол или акт за брак/

удостоверяващ брака на стоково-материални запаси.

Според чл. 80, ал. 2, т. 5 от ЗДДС при брак на стоки поради изтичане срока на годност/трайност, определен съгласно изискванията на нормативен акт, не следва да се прави корекция на приспаднатия ДК. За да е приложима последната разпоредба трябва да е доказано по несъмнен начин, че бракуването на стоките е в резултат на изтичане на срока им на годност, за което в случая са налице безспорни доказателства.

В чл. 6, ал. 3 от Закона за счетоводството са посочени реквизитите на първичния счетоводен документ, който засяга само дейността на предприятието. В съответствие с това документът, удостоверяващ брака на стоково-материални запаси, следва да съдържа необходимите реквизити, включително предмета и основанията за брак. В настоящия случай такива вътрешни счетоводни документи представляват съставените протоколи за брак, които съдържат необходимата информация за стоките – вид, количество и единична цена.

Отделно от това, доказано е реалното им унищожаване. В този смисъл са представени договор с изпълнител за дейността по фактическото обезвреждане и унищожаване на вещите, както и издадена от същия фактура № 1..149/09.04.2019 г. за услуга по обезвреждане на бракуваните бои и лакове с получател Н. ЕООД. Същата има за предмет стоките, описани в двата протокола за брак на жалбоподателя.

Б. И. АД притежава документи по чл. 35 от Закона за управление на отпадъците (ЗУО) за събиране, транспортиране и третиране на отпадъци: регистрационен документ № 12-РД-895-04/17.10.2016 г., разрешение № 1240-127101/26.11.2014 г. и комплексно разрешително по чл. 117 от Закона за опазване на околната среда № 473-Н0/2013 г. Следователно това дружество има разрешително да извършва събиране и транспортиране, третиране с физични и химични методи на място и на собствени площадки, преупаковане, предварително третиране и обезвреждане и оползотворяване, в т.ч. рециклиране, както и временно и постоянно съхранение на различни видове отпадъци, в т.ч. на бои и лакове, разреждатели.

При анализа на горните доказателства съдът намира, че са спазени формалните изисквания за документиране на брака на стоки и освен това същите фактически са предадени за унищожаване на лице, което професионално се занимава с тази дейност.

С оглед на горното бракуваните стоки попадат в изключенията по чл. 80, ал. 2, т. 5 от ЗДДС, при които не се прави корекция на упражненото при придобиването на стоката право на приспадане на данъчен кредит. Следователно допълнително установените с РА задължения за ДДС на това основание са в противоречие със законовите разпоредби.

В горния смисъл е т. 3 от диспозитива на Решение на СЕС по дело № С-127/22 г., според което член 185 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска разпоредби на националното право, които предвиждат корекция на приспаднат ДДС по получени доставки във връзка с придобиването на стока, когато тя е била бракувана, тъй като данъчнозадълженото лице е счело, че вече е неизползваема в обичайната му икономическа дейност, и впоследствие или е била предмет на облагаема с

ДДС продажба, или е била унищожена или изхвърлена по начин, който конкретно води до необратимото ѝ изчезване, стига унищожаването да е надлежно доказано или потвърдено и вече обективно да няма никаква полза от стоката за икономическата дейност на данъчнозадълженото лице.

Отделно от горното, в настоящия случай не е доказано от органите по приходите, че във връзка със стоките, предмет на брак, жалбоподателят е упражнил право на данъчен кредит и неговия конкретен размер. Фактът на ефективно упражнено право на данъчен кредит е елемент от фактическия състав на чл. 79, ал. 1 от ЗДДС, като размерът на подлежащия на връщане данък следва да е равен на ползвания данъчен кредит. От ревизиращите не е посочено изрично с кои фактури са придобити стоките предмет на брака, в тях начислен ли е ДДС и упражнено ли е за този данък право на данъчен кредит, което да се коригира по реда на чл. 79, ал. 1 от ЗДДС. След като твърдят, че са налице тези предпоставки, органите по приходите следва да ги докажат чрез главно и пълно доказване, каквото в случая не е направено. Това е довело до издаването на необоснован и немотивиран ревизионен акт в частта на допълнително начисления данък по реда на чл. 79, ал. 1 от ЗДДС.

Този извод се налага и от отговора на въпрос Б 2, изложен на стр. 9 от заключението на приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза. Според експерта „от кориците на делото няма годни документи от които да се извлекат данни за периода през който са били придобити стоките, предмет на брак по описаните протоколи, респективно дали е упражнено правото на приспадане на данъчен кредит“, поради което не е изпълнено основното изискване за приложението на чл. 79, ал. 1 от ЗДДС, а именно – регистрирано лице, изцяло или частично да е приспаднало данъчен кредит.

В тази връзка в тази част РА е незаконосъобразен поради противоречието му с материалноправните разпоредби, поради което следва да бъде отменен.

3. По ЗКПО:

Във връзка с констатациите на органите по приходите за недоказано основание за бракуване на стоки е отказано признаването на тези разходи за данъчни цели по смисъла на чл. 28 от ЗКПО.

Съгласно уредбата на разходите за липси и брак, които се признават за данъчни цели, намерила място в чл. 28 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели счетоводните разходи от липси на дълготрайни и краткотрайни активи, с изключение на произтичащите от непреодолима сила, както и счетоводните разходи от липси и брак на материални запаси (ал. 1 и ал. 2 от с.з.), с изключение на разходите за брак, които се дължат на: непреодолима сила; технологичен брак или промяна на физико-химичните свойства, установени с нормативен акт или с производствени стандарти, когато не е налице нормативен акт, и в обичайните за съответната дейност размери; изтичане срока на годност, липси на стоки, произтичащи от търговска дейност в обекти, в които клиентите имат пряк физически достъп до предлаганите стоки, в размер до 0,25 на сто от размера на нетните приходи от продажби на съответния търговски обект (ал. 3).

Необходимо е документът, удостоверяващ брак на стоково-материални запаси, да съдържа реквизитите на първичния счетоводен документ, който засяга само дейността на предприятието, регламентирани в чл. 6, ал. 3 от

Закона за счетоводството (ЗСч), както и всяка допълнителна информация, потвърждаваща основанието за брак. Такъв е протоколът за брак, както и актът за бракуване на материални ценности, който е първичен счетоводен документ със съдържание, посочено в чл. 6, ал. 3 от Закона за счетоводството (ЗСч). Съгласно заключението на вещото лице по делото, в действащата нормативна уредба няма конкретни предписания относно документирането на брака на стоки с изтичащ срок на годност.

От жалбоподателя за бракуването са съставени протоколи за брак, които съдържат достатъчно информация в подкрепа на основанието за брак, свързано с изтекъл срок на годност и промяна във физико-химичните свойства на бракуваните активи, поради което съдът приема, че от жалбоподателя са доказани релевантните за спора обстоятелства: кои са бракуваните стоки, както и че същите са с изтекъл срок на годност и влошени качества, което ги прави негодни за употребата им по предназначение. Експертът, назначен по делото, дава заключение, че така взетите счетоводни статии отговарят на изискванията на Закона за счетоводството, доколкото отразяват действителна стопанска операция.

От изложеното следва, че е налице хипотезата на чл. 28, ал. 3, т. 3 от ЗКПО за признаване на разхода за брак за данъчни цели.

Предвид изложеното от органите по приходите незаконосъобразно е отказано признаването за данъчни цели на счетоводните разходи от брак на материални наличности и неправилно е извършено преобразуване на финансовия резултат.

Предвид всичко гореизложеното Ревизионен акт № Р-22221421001693-091-001/24.01.2022 г., издаден от С. Т. К. - орган, възложил ревизията, и Д. Д. Т. - ръководител на ревизията, в оспорваната в настоящото съдебно производство част, потвърдена с Решение № 948/16.06.2022 г., на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” - С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, следва да бъде отменен като незаконосъобразен, издаден в противоречие с материалноправните разпоредби на закона.

С молба от процесуалния представител на жалбоподателя, депозирана в съда на 14.12.2022 г. (л. 210 по делото), изрично се сочи, че РА не се обжалва в частта, касаеща отказан данъчен кредит в размер на 6.00 лева по ф-ра № 874/27.06.2017 г., издадена от М. А. ЕООД; извършено увеличение на финансовия резултат за 2016 г. по реда на чл. 23, ал. 1. със сумата от 4 998.88 лева, представляваща разлика между отразените разходи по ГДД и годишна оборотна ведомост, в резултат на техническа грешка; извършеното увеличение и намаление на финансовия резултат за 2016 г., 2017 г., 2018 г. и 2019 г. по реда на чл. 54, ал. 1 и ал. 2 от ЗКПО със счетоводните амортизации на активите на дружеството – компютри, телефони и транспортни средства. Следователно тези установени задължения не са предмет на делото.

При този изход на спора и предвид своевременно направеното от жалбоподателя искане следва да му се присъдят направените по делото разноски в размер на 3870.00 лева. Следва да се отбележи, че съгласно чл. 161, ал. 1, изр. първо от ДОПК „на жалбоподателя се присъждат **разноските по делото** и възнаграждението за един адвокат **за всяка инстанция**

съразмерно уважената част на жалбата“, тоест на присъждане подлежат единствено направените в съдебното производство разноски, включително за адвокатско възнаграждение. Следователно, претенциите за разноски за ползвана юридическа помощ при административното обжалване на акта (по б. А от представения договор за правна защита и съдействие от 06.12.2021 г.) не се разглеждат по този ред.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София – град, Трето отделение 16 състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221421001693-091-001/24.01.2022 г., издаден от С. Т. К. - орган, възложил ревизията, и Д. Д. Т. - ръководител на ревизията, при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите – С., в частта, потвърдена с Решение № 948/16.06.2022 г. на заместник-директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” - С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, в частта относно отказано право на данъчен кредит общо в размер на 24 700.00 лв. и съответните лихви за забава по издадени от ГГ Г. 90 ЕООД, ЕИК[ЕИК], 3 броя фактури през данъчни периоди: м. 06, м. 09 и м. 11.2019 г., доначислен ДДС общо в размер на 20 796.99 лв., ведно с лихви за забава, за извършена корекция на основание чл. 79, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 80, ал. 2, т. 5 от ЗДДС за осчетоводен брак на стоки, в т.ч. през м. 12.2018 г. относно ДДС в размер на 5999.99 лв. по протокол № 8/18.12.2018 г. и през м. 04.2019 г. относно ДДС в размер на 14 797.00 лв. по протокол № 1/02.04.2019 г., както и относно преобразуване на счетоводния финансов резултат с отчетени разходи за брак на стоки, в т.ч. за 2018 г. в размер на 29 999.93 лв. и за 2019 г. в размер на 73 985.00 лв.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на Н. ЕООД, ЕИК[ЕИК], сумата от 3870.00 (три хиляди осемстотин и седемдесет) лева, представляваща направени разноски по делото.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

Съдия: