

РЕШЕНИЕ

№ 6876

гр. София, 02.12.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в публично заседание на 11.11.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **211** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. чл. 156, ал. 5, във връзка с ал. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на [фирма], чрез управителя П. Р., с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221018004460-091-001/23.04.2019 г. и РА Р-22221019082797-003-001/14.05.2019 г. за поправка на РА, потвърдени с решение № 1995/29.11.2019 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

С РА за дружеството са установени задължения по ЗДДС в размер на 32022,23 лв. и лихви в размер на 4903,51 лв. и по ЗКПО в размер 5187,74 лв. и лихви в размер на 601,95 лв.

В жалбата, от съда се иска РА да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен. Посочено е, че в хода на проведеното ревизионно производство, органите по приходите са подхождали формално и незадълбочено. Не са правени никакви сериозни опити да бъдат открити доставчиците, а извършваните насрещни проверки са в противоречие с регламентираните в ДОПК правила. Твърди се, че органите по приходите съвсем неоснователно са отхвърлили представените доказателства, касаещи процесните доставки. Някои от тях са коментирани избирателно и преднамерено. Инвокирани са доводи, че не е възможно ревизираното лице да търпи негативи, поради това, че неговите доставчици са допуснали грешки при воденето на счетоводствата им. Твърди се, че в хода на ревизионното производство са представени

документи /фактури, договори, приемателно-предавателни протоколи и други/, удостоверяващи извършването на процесните доставки. Доставките са отразени коректно в счетоводството на жалбоподателя и е установено, че чрез тях са извършвани други облагаеми доставки. Според жалбоподателя данъчните субекти не могат да търпят вредни последици от неправомерното поведение на своите доставчици, защото ЗДДС не обвързва правото на данъчен кредит с допуснати нарушения от доставчика при начисляването и отразяването на данъка. Оспорва изводите на приходните органи за липса на реални доставки по спорните фактури, които счита за немотивирани и неподкрепени с доказателства. Излага подробни съображения за реалност на доставките. Счита, че отговаря на всички законови изисквания за признаване на правото на данъчен кредит (ДК), вкл. плащане, за което прилага справка по доставчици. Излага аргументи за добросъвестност при осъществяване на доставките и недоказаност на знание за участие в данъчна измама. Посочено е, че направените органи по приходите изводи противоречат на константната практика на ВАС и на решенията на СЕС (цитирани със съответните номера). Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част, като му присъди направените разноски.

По време на проведените заседания по делото, оспорващият се представлява от адвокат Д.. В дадения от съда срок са представени допълнителни писмени бележки.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт П. намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразеното становище на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна, следното:

Между страните не се спори, че ревизионното производство е Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221018004460-020-001/31.07.2018 г., връчена по електронен път на 14.09.2018 г., изменена със ЗВР №Р-22221018004460-020-002/06.11.2018 г. и № Р-22221018004460-020-003/10.12.2018 г., издадени началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., съгласно заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС, за периодите от 01.06.2015 г. до 31.05.2018 г. и за корпоративен данък по ЗКПО, за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2017 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221018004460-092-001/04.04.2019 г. Дружеството не е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и не е подало писмено възражение срещу издадения РД.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт №Р-22221018004460-091-001 от 23.04.2019 г., издаден от началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Л. Д. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 02.05.2019 г.

При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е възприел изводите, направени в РА, поради което го е потвърдил с посоченото по-горе

решение.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след преценка на събраните по делото доказателства по отделно и в съвкупност и съобразявайки доводите на страните, приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата: Жалбата срещу РА и РА за поправка е подадена на 16.05.2019 г. На основание чл. 156, ал. 7 от ДОПК, срокът за произнасяне на Директора на Дирекция „ОДОП“, при ЦУ на НАП, [населено място] е продължен до 22.10.2019 г. Решение в този срок не е изготвено, поради което на основание чл. 156, ал. 4, във връзка с ал. 7 от ДОПК ревизираното лице е подало жалба до АССГ на 22.11.2019 г. (вх. № 53-04-1182). Решението на Директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, [населено място] е постановено в рамките на срока по чл. 156, ал. 6 от ДОПК. Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване. Жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Съдът, след обсъждане на събраните доказателства и наведените от страните доводи, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

I. По задълженията по Закона за данъка върху добавената стойност.

За да издаде оспорения ревизионен акт, административният орган е приел, че за определен брой доставки, осъществени в рамките на извършваната от [фирма] дейност, не са налице предпоставки за признаване право на данъчен кредит, поради липса на достатъчно данни за реалност на тези доставки. Правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури е отказано на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Анализът на събраните доказателства е мотивирал органите по приходите да направят заключение, че по издадените от доставчиците фактури към жалбоподателя не следва да бъде кредитирани като основание за упражняване на това право. Според ревизиращия екип не са налице реални доставки, а целта е била получателят да намали резултатите си за ефективно внасяне на ДДС и неправомерно ползва право на данъчен кредит.

Според изложеното в РА, дружествата-доставчици не са разполагали с кадрови и технически потенциал да извърши фактурираните доставки.

A. Фактически установявания.

1. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към жалбоподателя 10 фактури в данъчни периоди: м. 02, м. 03, м. 04 и м. 05.2018 г. с ДДС в общ размер на 13022,44 лв. и предмет на доставките стоки по опис - плодове и зеленчуци. В хода на ревизията от доставчикът е изискана писмено информацията относно продадените на [фирма] стоки, но такава не е изпратена. Разплащанията са извършвани в брой.

За да се провери правилността на направените от органите по приходите изводи е необходимо да се обсъди основното и допълнителното заключение на допуснатата ССЧЕ.

Експертът е описал коректно наличните първични счетоводни документи и аналитични ведомости, представени в хода на ревизията. Отговорено е изчерпателно на поставените въпроси, като са направени изводи, след проверка и анализ на събраните писмени доказателства.

Настоящият съдебен състав намира, че заключението следва да се кредитира като

мотивирано, логично и съответстващо на събраните доказателства.

Вещото лице е изготвило заключението си без да има възможността да се запознае с пряко със съхраняваните при доставчика първични и вторични счетоводни документи, поради липса на възможност за осъществяване на контакт. В изготвената на л. 3 от допълнителното заключение таблица е описан точния предмет на доставките - минерална вода, картофи, копър, магданоз, чесън, люти чушки, лайм, лимони, портокали, грейпфрут, диня, ябълки, ягоди, орехи, гъби, мента, банан, мед, лук, краставици, домати, спанак, чушки, айсберг, салати, тиквички, патладжани, коприва, моркови, рукола, босилек, репи, авокадо с количество, единична цена и стойност, съгласно сключен договор за доставка от 09.03.2018г..

Констатациите на вещото лице се препокриват с тези на органите по приходите.

Фактурираните хранителни стоки са счетоводно отразени при жалбоподателя [фирма], като материален актив предназначен за последваща реализация, по счетоводна сметка 304 "Стоки", а извършеното плащане към доставчика е отразено по счетоводна сметка 501 "Каса в лева".

Фактури с № 2/13.03.2018г. и № 3/21.03.2018г. са включени два пъти с претендирано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1900,00лв. - в дневниците за покупки и СД по ЗДДС на жалбоподателя, за данъчен период 01.03.2018г.-31.03.2018г. и 01.04.2018г.-30.04.2018 г.

Процесните фактури са включени в подадените от [фирма] справки-декларации по ЗДДС и дневници за продажби за съответните отчетни периоди, като издадени на [фирма] с изключение на фактури № 16/09.05.2018г., № 17/21.05.2018г. и № 19/31.05.2018г.

За периода през който са издадени фактурите [фирма] не е разполагал с персонал назначен по трудови или граждански правоотношения. Няма деклариран собствени или наети обекти и данни за притежавани дълготрайни материални активи.

Вещото лице е констатирало, че в материалите по делото са налични фактури издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК] с получател [фирма], видно от които продадените плодове и зеленчуци по вид и количество на жалбоподателя от [фирма], са закупени от [фирма].

2. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към жалбоподателя две фактури с обща стойност на начисления ДДС в размер на 1800 лв., с предмет на доставка – хранителни стоки и реклама и материали. В хода на ревизията от доставчикът е изискана писмено информация относно продадените на [фирма] стоки, но такава не е изпратена. На л. 5 от допълнителното заключение е описан точния предмет на доставките.

Предмет на доставка по фактура № 253/23.01.2018 г. е минерална вода, картофи, копър, магданоз, чесън, люти чушки, лайм, лимони, портокали, грейпфрут, диня, ябълки, ягоди, орехи, гъби, мента, банан, мед, лук, краставици, домати, спанак, чушки, айсберг, салати, тиквички, патладжани, коприва, моркови, рукола, босилек, репи, авокадо със съответното количество. Доставката е осъществена на основание на договор за доставка на плодове и зеленчуци от 19.01.2018 г., а за произхода на стоката в материалите по делото е налична фактура № 292/23.01.2018 г. с доставчик [фирма] и получател [фирма].

Процесните хранителни стоки са счетоводно отразени при жалбоподателя, като материален актив предназначен за последваща реализация по сметка 304"Стоки", а получените материали, като текущ разход за основната дейност на дружеството по

счетоводна сметка 601“Разходи за материали“/изцяло вложени и употребени/. Извършеното плащане към доставчика в брой е отразено по счетоводна сметка 501 “Каса в лева”. Счетоводна и търговска документация за дружество [фирма] не е представена.

Предмет на доставка по фактура № 255/26.01.2018 г. е реклама и рекламни материали. Видно от приемо-предавателен протокол и фактура № 302/26.01.2018г./л.98-99, том1/ [фирма] е получил от [фирма] – изработка меню – 20бр., флаери -300бр., рекламни брошури -200бр., фейсбук реклама – 1бр. за 2000,00лв. и реклама в интернет -1бр. за 1500,00лв., впоследствие предмет на продажба от [фирма] към жалбоподателя [фирма]. По данни от информационния масив на НАП процесните фактури са включени в подадените от [фирма] справки-декларации по ЗДДС и дневници за продажби за съответните отчетни периоди, като издадени на [фирма].

За периода през който са издадени фактурите [фирма] не е разполагал с персонал назначен по трудови или граждански правоотношения. Няма деклариранни собствени или наети обекти и данни за притежавани дълготрайни материални активи.

3. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към жалбоподателя девет фактури с обща стойност на начисления ДДС в размер на 391,28 лв., с предмет на доставка – хранителни стоки и домакински материали. В хода на ревизията от доставчикът е изискана писмено информация относно продадените на [фирма] стоки, но такава не е изпратена. На л. б от заключението е описан точния предмет на доставката.

За доставчика на вещото лице са предоставени по електронен път аналитични регистри, съгласно които приходите по процесните фактури са намерили счетоводно отражение при доставчика по дебита на сметка 411“Клиенти“ и по кредита на счетоводна сметка 703“ Приходи от продажби на стоки“ / данъчната основа по съответните фактури/ . Начисленият и отразеният във фактурите ДДС е намерил счетоводно отражение по кредита на сметка 4532“Начислен ДДС от продажби“. Фактури са вписани в дневниците за продажби на доставчика и СД по ЗДДС в периода на издаването им, като издадени на [фирма].

За полученото разплащане в брой, в счетоводството на доставчика са съставени счетоводни кореспонденции за закриване на вземането от клиент и увеличение на парични средства на дружеството в брой Дебит сметка 501“Каса в лева“/Кредит сметка 411“Клиенти“.

По счетоводни данни [фирма] е разполагал със стоките предмет на продажба по процесните фактури и същите са закупени от [фирма] с фактури № [ЕГН] от 20.02.2017г., № [ЕГН] от 03.03.2017г., № [ЕГН] от 10.03.2017г. Стоките са закупени от П. В. и транспортирани със личен автомобил.

От представената счетоводна справка от сметка 501“Каса в лева“ е видно, че [фирма] е отразило разплащане по доставките към [фирма] в брой. Фактурираните хранителни стоки са счетоводно отразени при жалбоподателя [фирма] по сметка 304“Стоки“, а нехранителните стоки са отразени, като текущ разход за основната дейност на дружеството по счетоводна сметка 601“Разходи за материали“/изцяло вложени и употребени/.

4. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към жалбоподателя две фактури с обща стойност на начисления ДДС в размер на 4350,53 лв., с предмет на доставка – хранителни стоки и стоки по опис (строителни и ремонтни материали). В хода на ревизията от доставчикът е

изискана писмено информация относно продадените на [фирма] стоки, но такава не е изпратена. На л. 7 от заключението е описан точния предмет на доставката.

На вещото лице допълнително са представени процесните фактури издадени от [фирма], придружени с описи на доставените хранителни продукти. Представена е счетоводна справка от сметка 501“Каса в лева”, видно от която [фирма] е отразил разплащане по доставките към [фирма] в брой, с приложени към тях фискални бонове. Фактурираните хранителни стоки са счетоводно отразени при жалбоподателя като стоки по сметка 304“Стоки“, а получените материали, като текущ разход за основната дейност на дружеството по счетоводна сметка 601“Разходи за материали“/изцяло вложени и употребени/. Процесните фактури са включени в подадените от [фирма] справки-декларации по ЗДДС и дневници за продажби за съответните отчетни периоди, като издадени на [фирма] с изключение на фактура № 349/27.11.2017 г. За периода през който са издадени фактурите по данни от ИС на НАП [фирма] не е разполагал с персонал назначен по трудови или граждански правоотношения. Няма деклариранни собствени или наети обекти и данни за притежавани ДМА/дълготрайни материални активи/.

Относно произхода на стоките по процесните фактури в материалите по делото са налични фактури с доставчик [фирма] и получател [фирма]. Представен е и договор от 10.09.2017г. съгласно който [фирма] се задължава да доставя на [фирма] плодове и зеленчуци и материали за ремонт по устна заявка за периода до 31.12.2017 г.

5. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към жалбоподателя една фактура с обща стойност на начисления ДДС в размер на 3840 лв., с предмет на доставка – кухненско оборудване. В хода на ревизията от доставчикът е изискана писмено информация относно продадените на [фирма] стоки, но такава не е изпратена. На л. 8 от заключението е описан точния предмет на доставката.

За този доставчик, липсва, каквато и да е счетоводна и търговска документация. Фактура № 33/30.06.2017г. е включена в подадените от [фирма] справка-декларация по ЗДДС и дневник за продажби за съответния отчетен период, като издадена на [фирма].

За периода, през който са издадени фактурите [фирма] не е разполагал с персонало назначен по трудови или граждански правоотношения. Няма деклариранни собствени или наети обекти и данни за притежавани ДМА/дълготрайни материални активи/.

Относно произхода на кухненското оборудване в материалите по делото е налична фактура с доставчик [фирма] и получател [фирма], стокова разписка за предадена стока и товарителница за извършен транспорт от [населено място] до Ресторант Анасон с дата 30.06.2017 г.

От [фирма] е представена процесната фактура издадени от [фирма], придружена с протокол за доставка на оборудване Ресторант Анасон от 30.06.2017 г. – конвектомат, индукционен котлон, фритюрник двоен, хладилник и 3бр. фризери.

Няма представени документи за разплащане по процесната фактура. Доставката на оборудване е счетоводно отразена при жалбоподателя [фирма], като дълготраен актив по счетоводна сметка 204“Машини, съоръжения и оборудване“ и по сметка 206“ Стопански инвентар“.

6. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към жалбоподателя две фактури с обща стойност на начисления ДДС в размер на 1002 лв., с предмет на доставка – съдомиялна машина и микровълнова печка и изработка на градински мебели. В хода на ревизията от доставчикът е изискана писмено информацията относно продадените на [фирма] стоки, но такава не е изпратена. На л. 10 от заключението е описан точния предмет на доставката.

От [фирма] на вещото лице допълнително са представени представени аналитични регистри на доставчика, видно от които приходите по фактурите са намерили счетоводно отражение при доставчика по дебита на сметка 411“Клиенти“ и по кредита на счетоводна сметка 702“Приходи от продажба на стоки“ и 703“ Приходи от продажби на услуги“ / данъчната основа по съответните фактури/ Същите са вписани в дневниците за продажби на доставчика и СД по ЗДДС в периода на издаването им. За полученото разплащане в брой, в счетоводството на доставчика са съставени счетоводни кореспонденции за закриване на вземането от клиент и увеличение на парични средства на дружеството в брой. Фактурите са отразени и в подадените от доставчика справки-декларации по ЗДДС и дневници за продажби за съответните отчетни периоди. [фирма] не е разполагало с персонал назначен по трудови или граждански правоотношения. Няма деклариран собствени или наети обекти и данни за притежавани ДМА. Относно произхода на стоките по процесните фактури в материалите по делото са налични фактури с доставчик [фирма] и получател [фирма].

От [фирма] са представени процесните фактури издадени от [фирма], придружени с приемо-предавателни протоколи. Представена е счетоводна справка съгласно която процесните фактури са платени на доставчика в брой. Доставеното оборудване е счетоводно отразено при жалбоподателя, като дълготраен актив, а закупените мебели, като текущ разход за основната дейност на дружеството.

7. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към жалбоподателя една фактура с обща стойност на начисления ДДС в размер на 1050 лв., с предмет на доставка – М. от круши, конфитюр, сухи домати, филе от аншоа, майонеза, пармезан, копа парма – 30 кг. В хода на ревизията от доставчикът е изискана писмено информацията относно продадените на [фирма] стоки, но такава не е изпратена.

Фактурата е включена в подадените от [фирма] справка-декларация по ЗДДС и дневник за продажби за съответния отчетен период. Дружеството не е разполагало с персонал назначен по трудови или граждански правоотношения. Няма деклариран собствени или наети обекти и данни за притежавани ДМА. За произхода на продадените стоки в материалите по делото е налична фактура с доставчик [фирма] и получател [фирма] и стокова разписка за предадена стока на 10.08.2017 г.

Няма представени документи за разплащане по процесната фактура.

Доставката е счетоводно отразена при жалбоподателя, като разход за основната дейност.

8. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към жалбоподателя една фактура с обща стойност на

начисления ДДС в размер на 1026 лв., с предмет на доставка – градинска мебел и възглавници за градинска мебел. В хода на ревизията от доставчикът е изискана писмено информацията относно продадените на [фирма] стоки, но такава не е изпратена.

На вещото лице са представени справка-декларация по ЗДДС и дневник за продажби на доставчика за съответния отчетен период. В счетоводството на доставчика е отчетен и признат приход по фактурата и е начислен ДДС по кредита на сметка 4532 "Начислен ДДС от продажби". За полученото заплащане в брой, в счетоводството на доставчика са съставени счетоводни кореспонденции за закриване на вземането от клиент и увеличение на парични средства на дружеството в брой Дебит сметка 501.

Относно произхода на доставеното оборудване в материалите по делото е налична фактура с доставчик [фирма] и получател [фирма] и протокол за СМР. Налице е граждански договор № 12/01.05.2017 г. сключен с лицето С. Г. М. и възложител [фирма] за изработка на градинска мебел до 28.04.2017 г. и е представена сметка за изплатена сума по чл. 45, ал. 4 от ЗДДФЛ и удържан данък.

Като доказателство за осъществената доставка, от [фирма], освен процесната фактура е представен приемо-предавателен протокол. Доставката на градинска мебел е счетоводно отразена при жалбоподателя, като текущ разход за основната дейност на дружеството.

9. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към жалбоподателя една фактура с обща стойност на начисления ДДС в размер на 554,56 лв., с предмет на доставка – Рекламни материали – флаери и винен лист. В хода на ревизията от доставчикът е изискана писмено информацията относно продадените на [фирма] стоки, но такава не е изпратена.

На вещото лице са представени справка-декларация по ЗДДС и дневник за продажби на доставчика за съответния отчетен период. В счетоводството на доставчика е отчетен и признат приход по фактурата и е начислен ДДС по кредита на сметка 4532 "Начислен ДДС от продажби". За полученото заплащане в брой, в счетоводството на доставчика са съставени счетоводни кореспонденции за закриване на вземането от клиент и увеличение на парични средства на дружеството в брой Дебит сметка 501.

Относно произхода на доставеното оборудване в материалите по делото се съдържа граждански договор № 1/01.02.2017 г. сключен с лицето Й. А. В. и възложител [фирма] за изработка на рекламни материали до 28.02.2017 г. Представена е и сметка за изплатена сума по чл. 45, ал. 4 от ЗДДФЛ и удържан данък. Налична е и фактура № 42/21.02.2017 г., съгласно която [фирма] е превъзложил изработката на рекламни материали на [фирма].

Като доказателство за осъществената доставка, от [фирма], освен процесната фактура е представен приемо-предавателен протокол. Доставката е счетоводно отразена при жалбоподателя, като текущ разход за основната дейност на дружеството.

10. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към жалбоподателя две фактури с обща стойност на начисления ДДС в размер на 894,22 лв., с предмет на доставките –

оборудване за бар Анасон и услуга. В хода на ревизията от доставчикът е изискана писмено информацията относно продадените на [фирма] стоки, но такава не е изпратена.

Процесните фактури са включени в подадените от [фирма] справки-декларации по ЗДДС и дневници за продажби за съответните отчетни периоди, с изключение на фактура № 6 от 30.03.2017г.

Представен е граждански договор № 2/01.02.2017 г. сключен с лицето А. Б. Т. и възложител [фирма] за услуга – доставка и монтаж. Представена е и сметка за изплатена сума по чл. 45, ал. 4 от ЗДДФЛ и удържан данък. Налична е и фактура № 33/10.02.2017 г., съгласно която [фирма] е доставило на [фирма] пясъчник, градински шатри, пързалка и защитна мрежа.

От [фирма] са представени процесните фактури. Само фактура № 114/15.02.2017 г. е придружена с протокол за приемане без дата.

Доставките са счетоводно отразени при жалбоподателя, като текущ разход за основната дейност на дружеството, изцяло вложени и употребени.

11. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към жалбоподателя две фактури с обща стойност на начисления ДДС в размер на 3532 лв., с предмет на доставка – наем на персонал за месец юни и месец юли 2017 г. В хода на ревизията от доставчикът е изискана писмено информацията относно извършените към [фирма] услуги, но такава не е изпратена.

На вещото лице са представени аналитични ведомости на доставчика за съответния отчетен период. Според неговото заключение процесните фактури № 15/30.06.2017 г. и 16/27.07.2017 г. не са включени в подадените от [фирма] справки-декларации по ЗДДС и дневници за продажби за съответните отчетни периоди, като издадени на [фирма].

Представени граждански договори сключени между лицата Г. П. Б. – от 01.06.2017 г., Й. М. Я. от 01.06.2017 г., М. Ф. П. от 01.06.2017 г., П. А. Я., И. Н. М., Методи Ж. М. и [фирма] за изпълнение на трудови задължения – сервитьор в бар Анасон. Посочен е срок - до завършване на работата и възнаграждение от 520 лв. Представени са сметки за изплатени суми на лицата от м.01.2018 г.

Допълнително на вещото лице са представени трудови договори, между [фирма] и лицата: Т. И. П. от 01.06.2017г. за длъжност сервитьор, С. Н. Т. от 01.06.2017г. за длъжност майстор-готвач, П. И. К. от 01.06.2017г. за длъжност салонен управител, И. К. Н. от 01.06.2017г. за длъжност барман, Е. С. М. от 01.06.2017г. за длъжност майстор-готвач, А. И. Д. от 01.06.2017г. за длъжност сервитьор, М. С. К. от 01.06.2017г. за длъжност чистач, заедно с длъжностни характеристики. По данни от ИС на НАП [фирма] не е декларирал изплатени суми по трудови или граждански правоотношения.

[фирма] е осчетоводил получените доставки, като текущ разход за основната дейност на дружеството. Няма данни за осчетоводено извършено плащане към доставчика.

Б. Анализ на изложените факти и правни изводи.

Изложеното не може да мотивира съда да направи извод в подкрепа на изтъкнатите от оспорващия доводи. Този факт се основава изцяло от анализа

на представените доказателства. По тези съображения е необходимо да се сподели извода на органа по приходите, че данъкът е начислен неправомерно, т.е. че не налице право на приспадане на данъчен кредити на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

Според действащия към момента на издаването на фактурите ЗДДС, наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит. В закона действително няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл. 70, ал. 5, но по аргумент от противното това ще е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. И доколкото наличието на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 8 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е "неправомерно" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване на право на данъчен кредит.

Нормите на ДОПК не съдържат правила за разпределение на доказателствената тежест в процеса на съдебно обжалване на ревизионни актове, поради което намират приложение общите принципи на разпределение на доказателствената тежест. Разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, намираща приложение в случая по силата на преpraщачата разпоредба на § 2 от ДР на ДОПК, определя, че административният орган и лицата, за които оспореният административен акт е благоприятен, трябва да установят съществуването на фактическите основания, посочени в него и изпълнението на законовите изисквания за издаването му. Тази разпоредба е своеобразно проявление в административното право на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване, формулиран в чл. 154, ал. 1 от ГПК, според който всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за жалбоподателя - възникване на право на данъчен кредит по определена фактура. В тежест на задълженото лице е да докаже наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС.

При анализа на изложените по-горе фактически обстоятелства и доказателства, дава възможност на съда да направи изводи в следните насоки.

Независимо, че издадените от доставчиците (изброени в т. 1-4) фактури са придружени с описи на продадените плодове и зеленчуци и приемателно-предавателни протоколи, настоящият съдебен състав не може да приеме, че те контрагентите на [фирма] са притежавали материална, техническа и кадрова обезпеченост да ги осъществят в действителност. Без да са необходими специални знания, може да се приеме, че доставката на подробно описаните по-горе хранителни стоки (по вид и количество) изисква

материално осигуряване, логистика и назначен персонал. Касае се за стотици килограми плодове, зеленчуци, млечни произведения и други стоки, за чиито транспорт се изискват тежкотоварни транспортни средства, а за съхранението им съответните складове с хладилно оборудване.

Прави впечатление, че някои от хранителните продукти, според представените фактури са закупени от доставчиците няколко месеца, преди да бъдат продадени на жалбоподателя, като при това положение остава открит въпроса къде са били съхранявани.

По отношение фактурираните от [фирма] материали за ремонт не съществуват данни как са били доставени и за ремонта на какви обекти, собственост на жалбоподателя са били предназначени. Не е ясно от къде са били превозени и с какъв транспорт, както и кой е извършил монтажа им или влагането им при съответните ремонти. Нито жалбоподателят, нито доставчикът са разполагали с подходящи превозни средства и помещения където да съхраняват стоките. Няма данни и за нает транспорт, чрез който евентуално е бил извършен превоза. За да се придобият стоките и да се съхранят освен складови площи е необходимо да са налице и наети работници, които да извършват тяхното товарене, разтоварване, подреждане, сортиране и т.н.

По тези съображения, представените приемателно-предавателни протоколи и описи не следва да бъдат кредитирани като достоверни.

Като допълнителен аргумент за некредитиране на фактурите, чрез които се цели да се докаже, че доставчиците са придобили и разполагали с процесните стоки е факта, че по повечето от тях ДДС изобщо не е начислен (посочена е ставка 0 %), въпреки, че е посочен на отделен ред.

По отношение на рекламата и на рекламните материали, които се твърди, че са доставяни от [фирма], не е възможно да се приеме, че тези сделки, са се осъществили по начина, по който се твърди. Няма данни, къде са отпечатвани посочените менюта, флаери и брошури и какво всъщност представляват те. Не е ясно дали доставчикът ги е отпечатвал самостоятелно, със собствени печатарски съоръжения или е поръчвал тяхната изработка на подизпълнители. В заключение няма никакви данни как и кога е осъществена интернет и фейсбук рекламата и какво всъщност съдържа тя.

Представените по време на последното съдебно заседание договори между [фирма] и [фирма], [фирма] и [фирма] не следва да бъдат кредитирани, защото не са били предадени на органите по приходите по време на ревизията, следователно може да се приеме, че са съставени за доказване на благоприятни за оспорващия обстоятелства по време на съдебната проверка на оспорения РА. Независимо от това, те не могат да променят направените по отношение на тези доставчици изводи.

Изложеното се отнася в пълна степен и по отношение на доставките, за които се твърди, че са осъществени от [фирма]. Не е ясно дали посоченият като пряк изпълнител на поръчката Й. В. е разполагал с необходимата материална обезпеченост (машини и материали), за да изработи възложените рекламни материали. В представения граждански договор не е упоменат нито вида им, нито броят им. Тяхната бройка предполага, че са били разпространявани с рекламна цел, което не е установено. За посочения като подизпълнител

[фирма] също няма данни да е разполагало с необходимото оборудване и персонал за изработката на менюта, винени листове, флаери и винил. В издадената от подизпълнителя фактура ДДС не е начислен. Въпреки посочената ставка от 20 %, стойността на ДДС е 0,00 лв. Не са представени и доказателства за физическото предаване на процесните менюта и винени листове. Съдът намира, че 60 броя менюта и винени листове не могат да бъдат налични дори и в най-големите ресторанти.

Във връзка с кухненското оборудване, за което се твърди, че е доставено от [фирма] съдът, независимо от представените и описани по-горе документи не може да се съгласи, че доставката реално е осъществена. Касае се за много скъпи уреди, чиято индивидуализация е изключително недостатъчна. Жалбоподателят не е представил данни от кого и кога те са били монтирани. Без съмнение, за техния монтаж са необходими технически подготвени специалисти, изпращани от доставчика или от друго лице. В случая няма данни, [фирма] или [фирма] (от когото се твърди, че е закупено оборудването) да е разполагало с такива. Липсват протоколи за монтаж и издадени гаранционни карти. Отново допълнителен аргумент за нереалност на доставката е, че в издадената от [фирма] фактура изобщо не е начислен (посочена е ставка 0 % лв.), въпреки, че е посочен на отделен ред. Не е без значение и факта, че по доставката липсват данни за извършено плащане по банков път, както е посочено в нея. В представената товарителница няма данни за превозното средство, с което се твърди, че е превозено оборудването и за заплатена цена за извършената транспортна услуга.

Изложеното е относимо и по отношение на доставките на [фирма]. Кухненските уреди, описани в приемателно-предавателния протокол са индивидуализирани много повърхностно (няма марка или сериен номер). Липсват гаранционни карти и сертификати за съответствие, както и протокол за извършен монтаж. Няма данни и за осъществен транспорт. Съдът не кредитира представените документи, касаещи предходна доставка от [фирма] на процесните стоки, защото те също не са придружени със съпътстващи документи за осъществен транспорт, заприходяване, изписването им от склад и даване на съответните търговски гаранции. По отношение на градинските мебели, не може да се приеме, че те са доставени от [фирма], защото в представения приемателно-предавателен протокол е посочено, че доставчикът се задължава да ги изработи. В документа не е посочено, че са доставени. Както беше посочено по-горе няма данни той да е разполагал с нает персонал и машини, чрез които да ги изработи. Същото важи и по отношение на представените документи за предходна доставка на комплекти маса с 2 броя пейки от [фирма]. В приемателно-предавателния протокол се сочи, че е доставен 1 брой от тези мебели на цена от 3870 лв. на [фирма], което е нереално. Няма данни за извършено реално плащане към подизпълнителя по банков път, както е посочено във фактурата. ДДС отново изобщо не е начислен (посочена е ставка 0 % лв.), въпреки, че е посочен на отделен ред. Документите, издадени от [фирма] са от април 2017 г., докато тези, издадени от [фирма] са от март 2017 г., т.е. сделката с [фирма] е предхождала придобиването на стоките от доставчика с около месец.

Направените изводи са относими и по отношение на доставката, за която се

твърди, че е осъществена от [фирма]. Нито прекия доставчик, нито неговия подизпълнител [фирма] са представили документи, от които да се направи извод, че описаните стоки са реално изработени и доставени. Касае се за обемни мебели, които е следвало да бъдат превозени със тежкотоварни превозни средства. Данни за осъществен транспорт не са налични. Не е ясно дали посоченият като пряк изпълнител на поръчката С. М. е разполагал с необходимата материална обезпеченост (машини и материали), за да изработи мебелите и възглавниците. Обемът на поръчката предполага, че тя не може да се осъществи от един човек, т.е. били са необходими и квалифицирани работници, за наемането на каквито данни липсват.

Изложеното е валидно и по отношение на доставките, за които се твърди, че са осъществени от [фирма]. За прекия доставчик и за неговия подизпълнител [фирма] не са налични документи, от които да се направи извод, че описаните стоки са реално изработени и доставени. Следва да се отбележи, че в случая доставките не са напълно конкретизирани, защото само в първата фактура е посочено, че се извършва доставка на оборудване за бар Анасон (в приемателно-предавателния протокол е посочена „защитна мрежа” 300 кв.м.), докато по втората е посочено само – услуга съгласно договор (без такъв изобщо да съществува). Към втората фактура няма и съставен приемателно-предавателен протокол. Според съда фактурата, издадена от [фирма] не свързва прекия доставчик със стоките и услугите, които се твърди, че са осъществени, именно поради липсата на съставени приемателно-предавателни протоколи. Дори да се приеме, че съоръженията са били предназначени за бар Анасон, техният предмет – защитна мрежа, шатри и детски съоръжения за игра на деца е с обем, предполагащ превоз с тежкотоварни МПС. Данни за осъществен транспорт не са представени. Няма и протоколи и разрешителни от компетентните държавни органи за извършен монтаж на детските съоръжения, нито данни, къде именно са поставени те. Без съмнение посочените шатри и средства за детско забавление следва да бъдат съпроводени с необходимите документи, гарантиращи тяхната безопасност, качество и най-вече съгласие на Столична Община за монтажа им. ДДС отново изобщо не е начислен (посочена е ставка 0 % лв.), въпреки, че е посочен на отделен ред. Не е ясно дали посоченият като пряк изпълнител на поръчката (превъзложена му от [фирма]), А. Т. е разполагал с необходимата материална обезпеченост (машини и материали) и компетентност, за да изработи мебелите и възглавниците. Обемът на поръчката предполага, че тя не може да се осъществи от един човек, т.е. били са необходими и квалифицирани работници, за наемането на каквито данни липсват. Не на последно място в представения граждански договор липсват данни за вида и броя на стоките, които следва да бъдат изработени от Т., което на практика лишава договора от предмет.

Във връзка с доставката на [фирма], съдът не намира, че изводите му, направени по-горе биха могли да са много по-различни. Нито за доставчика, нито за неговия подизпълнител ([фирма]) съществуват достатъчно данни, които да докажат, че те са притежавали доставените на [фирма] хранителни продукти. Не съществуват данни, те да са били заприходени, преди сделката. Съставената стокова разписка между [фирма] и [фирма] не дава яснота от

кой склад са били изписани стоките, с какъв транспорт са били превозени и къде точно са доставени. Липсват и данни за наличие на условия за съхранението им. Прави впечатление, че в издадената от [фирма] ДДС изобщо не е начислен. Въпреки посочената ставка от 20 %, стойността на ДДС е 0,00 лв.

Във връзка с извършените от [фирма] доставки, съдът не намира, че и за тях би могло да се приеме, че са осъществени реално. Към процесните две фактури не са съставени вторични счетоводни документи, които да докажат и да изяснят точния предмет и смисъл на документираната доставката. При положение, че се твърди, че доставчикът е предоставял персонал на [фирма] за определен период, изпълняващ определени трудови задължения, е необходимо да е налична допълнителна, специфична за ресторантьорския бизнес документация. За да може например едно лице да работи като барман или сервитьор в заведение за обществено хранене, то следва да премине през инструктажи за безопасност на труда (начални и периодични), документирани в съответните книги, да притежава здравна книжка, да е със съответния опит и квалификация и т.н. Каквито и да било доказателства в тази насока липсват. Няма данни за това колко души в действителност би трябвало да са работили в бар Анасон през месеците юни и юли 2017 г. Съдът не кредитира, като достоверни представените граждански договори, защото те не биха могли да заместят трудови такива, предвид на спецификата на изпълняваните длъжности. Независимо от издадените служебни бележки за изплатени суми по чл. 45, ал. 4 от ЗДДФЛ не са ангажирани доказателства (счетоводна или друг вид документация), за това, че лицата в действителност са получили договорените възнаграждения. Не биха могли да бъдат кредитирани и представените в последното заседание по делото трудови договори, защото същите не са подписани от работник и работодател и не са регистрирани в ТД на НАП. Без подписи са и представените разчетно-платежни ведомости за изплатени възнаграждения на лицата, поради което и те не следва да бъдат вземани в предвид.

В разглеждания случай оспорващият не е ангажирал достатъчно доказателства, които да обосноват извода, че правото на признаване на данъчен кредит по процесните фактури е отказано неправомерно. Касае се за доставки на стоки и услуги, чието извършване от лицата, посочени като доставчици, следва да се докаже, тъй като същите се отличават със сложност или специфика. Нито в хода на административното производство, нито при извършената от вещото лице проверка са ангажирани достатъчно категорични доказателства, за това, че фирмите-доставчици са притежавали достатъчен технически, технологичен и кадрови потенциал да извършат процесните доставки на стоки. В подкрепа на направените изводи е и обстоятелството, че в хода на административното производство е установено, че доставчиците са deregистрирани по ЗДДС по инициатива на органите по приходите. Не следва да се игнорира и констатацията на вещото лице, че не е установено да са издавани фактури за същите материали на други фирми по отношение на периодите на процесните доставки. Настоящият съдебен състав намира за уместно да отбележи богатата практика на ВАС, свързана с аналогични дела. При болшинството от казусите ВАС приема, че не е достатъчно да е налице

коректно осчетоводяване на фактурите от доставчиците по веригата, но и следва да има категорични доказателства за реалното извършване на услугите именно от тези лица.

В случая са налице всички предпоставки, даващи възможност да се приеме, че се касае за данъчна измама, което е абсолютно основание за отказ от право на признаване на данъчен кредит и според най-новата практика на СЕС, обективизирана в решение от 21.06.2012 г. по свързани дела С-80/2011 г. и С-142/2011 г., в което съдът е тълкувал разпоредбата на чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО.

По изложените съображения жалбата в тази ѝ част следва да бъде отхвърлена.

II. По определените задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане, във връзка със задълженията, установени по ЗДДС и обсъдени в т. I по-горе.

По изложените по-горе мотиви, касаещи неправомерно начислен ДДС, съдът намира, че жалбата е неоснователна и в частта срещу РА, с която е доначислен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/.

Съгласно чл. 19 от ЗКПО, данъчен финансов резултат е счетоводният финансов резултат, преобразуван по реда на този закон. Положителният данъчен финансов резултат е данъчна печалба, а отрицателният данъчен финансов резултат е данъчна загуба. Данъчната основа за определяне на корпоративния данък е данъчната печалба. Според чл. 22 от същия закон, данъчният финансов резултат се определя, като счетоводният финансов резултат се преобразува по ред и начин, определени в този закон, с данъчните постоянни разлики, данъчните временни разлики и други суми предвидени в тази част.

В разглеждания случай за оспорвания за 2017 г. е определен нов положителен финансов резултат, формиран от непризнатите разходи, документирани с фактурите, издадени от посочените по-горе доставчици и са определени допълнителни публични вземания.

За да може плащането по дадена доставка да бъде признато като разход по реда на ЗКПО и съответно да бъде намален финансовия резултат е необходимо, доставката да бъде реално извършена.

По силата на чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО, с разход (загуба), който не е признат за данъчни цели, се увеличава счетоводният финансов резултат в годината на счетоводното отчитане на разхода (загубата) и не се преобразуват счетоводните финансови резултати през следващите години.

Съдът по изложените по-горе мотиви, касаещи липса достатъчно безспорни доказателства за реално осъществени доставки, намира, че по отношение на тях са напълно приложими разпоредбите на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10, ал. 1 от с.з. Съгласно тази норма, не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Понятието „документална обоснованост“ е дефинирано в чл. 10 от ЗКПО, като по силата на ал. 1 от същата правна норма, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция. Видно

от цитираната разпоредба, не е достатъчно само издаването на първични счетоводни документи /фактури/, а винаги следва да се държи сметка дали същите отразяват вярно документираната стопанска операция.

В счетоводната отчетност документирането е начинът, чрез който се запазват данните и информацията за протеклите стопански операции. Документалната обоснованост позволява да се фиксират точно мястото и времето на протичане на стопанските операции, както и лицата, участвали в тях. След като жалбоподателят и посочените доставчици не представят категорични доказателства, установяващи реално извършени стопански операции, то отчетените във връзка с тях разходи се явяват недоказани с произтичащите от това материално правни последици, а именно коригиране на финансовия резултат за целите на ЗКПО, с недоказаните разходи. Не е възможно, чрез извършване на плащания по фиктивни или неизвършени в пълен обем доставки да се увеличават разходите, защото по този начин ще се получи изкривяване на финансовия резултат в посока отклонение от данъчно облагане по ЗКПО.

Предвид на гореизложените съображения трябва да се приеме, че оспорения РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма и при съответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което следва жалбата да се отхвърли като неоснователна.

С оглед изхода на делото на ответника разноски се дължат разноски. Такива са поискани своевременно и следва да бъдат определени по реда чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 4 от ДОПК,
Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], чрез управителя П. Р., с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221018004460-091-001/23.04.2019 г. и РА Р-22221019082797-003-001/14.05.2019 г. за поправка на РА, потвърдени с решение № 1995/29.11.2019 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК и чл. 78, ал. 8 от ГПК, приложим, на основание чл. 144 от АПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, сумата от 1 811 /хиляда осемстотин и единадесет/ лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Република България.

