

РЕШЕНИЕ

№ 1393

гр. София, 01.03.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в
публично заседание на 05.02.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **10124** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на Дял трети, Глава деветнадесета от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на „ЛОГОС-НЕДВИЖИМА СОБСТВЕНОСТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 3, офис №2, чрез адв. П. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221021003404-091-001 от 28.03.2023 г., издаден от Х. Б. М. - орган, възложил ревизията и Т. В. М. - ръководител на ревизията и потвърден с Решение № 1287/08.09.2023 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“, с който са определени задължения, произтичащи от установени допълнителни задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ в размер на 2 925,77 лв. за 2017 г. и за данък върху добавена стойност по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 9 027,86, за период м.09.2017 г. в едно с начислените лихви за забава в размер на 4 215,85 лв. Жалбоподателят излага съображения, че при издаването на РА, ревизиращите са допуснали съществени процесуални нарушения, като не са събрали, обсъдили и приложил всички относими към ревизионното производство доказателства, поради което са достигнали до неверни правни изводи, а оттам и до незаконосъобразност и неправилност на издадения РА. Счита, че в хода на производството са представени надлежни доказателства относно реалността на фактурираната доставка. Позовава се на практика на СЕС. Искането до съда е за отмяна на РА.
В проведеното по делото съдебно заседание, жалбоподателят редовно уведомен, чрез адвокат П., поддържа жалбата. Счита, че не са налице данни, от които може да се

направи извод за наличието на измама, поради което и не следва да се откаже право на приспадане на данъчен кредит. Претендира присъждане на разносните по делото, съобразно представен списък.

Ответникът - директор на Дирекция „ОДОП“ – С., редовно уведомен, чрез юрк. Г. оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно призована, не се представлява и не изразява становище.

Административен съд София-град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намира за установено следното:

Жалбата е подадена в рамките на срока за съдебно обжалване на РА от надлежна страна, поради което се явява процесуално допустима.

От фактическа страна се установява следното:

Не е спорно, че основна дейност на жалбоподателя „ЛОГОС-НЕДВИЖИМА СОБСТВЕНОСТ“ ЕООД през ревизирия период е посредничество и сделки с недвижими имоти.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221021003404-020-001/15.06.2021 г., връчена на 17.06.2021 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22221021003404-020-002/15.09.2021 г., ЗИЗВР №Р-22221021003404-020-003/24.09.2021 г., ЗИЗВР №Р-22221021003404-020-004/11.10.2021 г. е възложено извършването на ревизия на дружеството - жалбоподател за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2020 г. и за корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 2015 г. до 2020 г. Заповедите са издадени от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол”, при ТД на НАП С. /оправомощен със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

На ревизираното дружество са връчени Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221021003404-040-001/17.06.2021 г. и ИПДПОЗЛ №Р-22221021003404-040-002/15.11.2021 г. за представяне на цялата търговска и счетоводна документация. В отговор са представени доказателства, отразени в електронното деловодство на ИС „Контрол“.

1. По отношение на облагането по ЗДДС било установено следното:

През м. 09.2017 г. дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактура №0...07/12.09.2017 г., издадена от „АЛАТФАР ИНВЕСТМЪНТС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] с данъчна основа в размер на 29 000,00 лв. и начислен ДДС в размер на 5 800,00 лв.

На доставчика е извършена насрещна проверка, като резултатите от последната са обективирани в протокол №П-22220521157355-141-001/13.12.2021 г. По реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК на задълженото лице е връчено ИПДПОЗЛ №П-22221021137480-040-001/15.11.2021 г. Изисканите документи не са представени, поради което е посочено, че е изпълнен състава на чл. 37, ал. 4 от ДОПК.

От страна на ревизираното лице са представени копие на брокерски комисионен договор от 02.07.2017 г., с който ревизираното дружество е възложило на „АЛАТФАР ИНВЕСТМЪНТС“ ЕООД да предложи за продажба недвижим имот офис №2, с адрес

[улица], С. за цена до 450 000,00 лв. и при спазване на условията, предвидени в договора и писмените инструкции на възложителя. С договорът изпълнителят се е задължил да осигури организационно обслужване по сключване на сделките, да рекламира със свои средства имота, да организира огледи, да съдейства за окончателното плащане на продажната цена и др. Представен е Протокол №7/12.09.2017 г. съгласно който, се приемат без забележки извършени дейности по брокерски услуги по продажба на недвижимия имот, включващи реклама, маркетинг и договаряне на условия за покупко-продажба.

С Нотариален акт /НА/ №135, том III, рег. №5052, дело № 459 от 2017 г. „ЛОГОС НЕДВИЖИМА СОБСТВЕНОСТ“ ЕООД е продало на „АРТЕКС ИНЖЕНЕРИНГ“ АД ателие №2 за сумата от 170 000,00 евро.

Органите по приходите не са кредитирали представените писмени доказателства, като са приели че договорът и приемо-предавателният протокол не съдържат информация за изпълнение на конкретни договорни задължения, а единствено е отбелязано, че възложителят е приел извършените дейности по предоставяне на брокерски услуги, но не е ставало ясно как и къде са извършени. В следствие на установеното са приели, че от представените доказателства не се удостоверяват реално оказани услуги.

На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от ЗДДС, не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 5 800,00 лв. по фактура № 0...07/12.09.2017 г., издадена от „АЛАТФАР ИНВЕСТМЪНТС“ ЕООД.

2. Относно установените задължения по ЗКПО:

Органите по приходите са установили, че процесната фактура е осчетоводена по счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги” и отчетения разход участва при определянето на счетоводния финансов резултат на дружеството за 2017 г. Взели са в предвид установеното по ЗДДС, че сделката не е осъществена реално и „ЛОГОС НЕДВИЖИМА СОБСТВЕНОСТ“ ЕООД е намалило неправомерно финансовия си резултат с цел отклоняване от облагане с корпоративен данък.

Във връзка с горепосоченото и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО не е признат за данъчни цели осчетоводеният разход в размер на 29 000,00 лв. по издадената от „АЛАТФАР ИНВЕСТМЪНТС“ ЕООД фактура.

За резултатите от ревизията е издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221021003404-092-001/30.06.2022 г., връчен на 06.02.2023 г. В законоустановения срок е дружеството е подадено възражение с №53-00-443-1/22.03.2023 г., което е прието за неоснователно.

Ревизията е приключила с РА № Р-22221021003404-091-001/28.03.2023 г., издаден от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол”, при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и Т. В. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, връчен по реда на чл. 32 от ДОПК на 27.06.2023 г.

Същият е оспорен и потвърден с Решение 1287/08.09.2023 г.

Ревизионният акт е оспорен и по съдебен ред с жалбата, по която е образувано настоящото дело.

В хода на съдебното производство е назначена и изготвена съдебно –счетоводна експертиза от вещо лице В. Д. Б.. Заключение по ССЧЕ е прието от страните без възражения. Вещото лице е работило по представените по делото доказателства с административната преписка, както и е посетила счетоводството на „ЛОГОС

НЕДВИЖИМА СОБСТВЕНОСТ“ ЕООД.

Съдът кредитира приетото заключение на вещото лице по ССчЕ като обективно и компетентно изготвено, съдържащо подробен отговор на поставените ѝ задачи. Всички документи, по които е работило вещото лице са приети към доказателствения материал по делото.

По приложимото право.

В съдебното производство, съгласно нормата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Съдът приема, че обжалвания ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите, по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.2 от ДОПК. Спазена е формата по чл.120, ал.1 от ДОПК. От приложените по административната преписка доказателства се установяват обстоятелствата по спазване процедурата по образуване и развитие на производството пред административния орган. При постановяването на оспорения РА не се констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да са довели до нарушаване правото на защита на оспорващото дружество.

Ревизията е възложена от компетентен орган съгласно издадената заповед от директора на ТД на НАП - С.. РА е издаден в предвидената от закона писмена форма. Спазен е и срокът за издаване, както на РА, така и на РД. Задълженото лице е надлежно уведомено за започване на производството и неговото приключване. Съдът не установи да са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да доведат до незаконосъобразност на оспорения административен акт и съответно неговата отмяна.

За резултатите от данъчната ревизия е съставен РД при спазване на установения в закона срок (до 14 дни от датата на приключване на ревизията), който надлежно и в срок е връчен на представляващ дружеството – жалбоподател.

В законоустановения срок по чл.117, ал.5 от ДОПК е постъпило възражение срещу доклада. Въз основа на установените с доклада данни, ревизията е приключила с издаване на оспорения РА от органа по приходите. РА е връчен надлежно. По изложените съображения съдът приема, че не е допуснато съществено процесуално нарушение, ограничаващо правото на защита на данъчно задълженото лице.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120, ал.1 от ДОПК задължителни реквизити – името и длъжността на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. Към оспорения ревизионен акт е приложен и РД, като неразделна негова част. При издаване на ревизионния акт, органът по приходите е спазил процесуалноправните разпоредби на ДОПК и ревизионното производство е приключило в зададения срок.

По материалната законосъобразност на ревизионния акт.

1. Относно определените задължения по ЗДДС.

Предметът на спор между страните е непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 5 800 лв. по фактура № 0..07/12.09.2017 г., издадена от „АЛАТФАР ИНВЕСТМЪНТС“ЕООД, с данъчна основа в размер на 29 000 лв.

Правните норми, които уреждат обществените отношения относно упражняването

правото на приспадане на данъчен кредит се съдържат в разпоредбите на чл. 68 - 72 от ЗДДС.

Предвид събраните доказателства в хода на ревизията и в настоящото съдебно производство, съдът намира, че неправилно е приложен материалният закон по отношение на горесцитираните фактури. Съображенията за това са следните.

Отказът на право на данъчен кредит е в резултат на недоказани доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. Наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за задействане механизма както на начисляване (изискуемостта) на данък добавена стойност, така и за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит, доколкото наличието на реална доставка на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване правото на данъчен кредит (В т.см. Решение № 3178 от 15.03.2017 г. по адм. д. № 4707/2016 г. на ВАС, I отд.).

С определението по доклада на делото съдът е разпределил доказателствената тежест. В тежест на административния орган е да установи фактическите констатации в ревизионния акт, послужили като основание за определяне на дължимите от ревизираното лице задължения за ДДС. 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 оспорващото дружество - възникване на право на данъчен кредит по конкретно посочените фактури. В тежест на задълженото лице е да докаже положителния факт - наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС. Изходящият относим факт за приложимостта на цитираните разпоредби от ЗДДС е установяването на реално осъществени доставки на стоки и услуги. Страните не са възразили по доклада и разпределената от съда доказателствена тежест.

В нормата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е дадено определение за данъчен кредит, като това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка, като в ал. 2 на същата разпоредба е уточнено, че правото на приспадане възниква, когато данъкът е станал изискуем. С разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, упражняване правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с условието стоките и услугите да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Легалната дефиницията за облагаема доставка е дадена в чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, а именно: всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго.

С разпоредбите на чл. 25 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС, законодателят е транспонирал нормите на чл. 167 и чл. 63 от Директива 2006/112/ЕО. Трайната практика на Съда на Европейския Съюз (СЕС) изисква установяването на осъществена действителна облагаема доставка и да е издадена фактура за нея, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит за получателя, като правото на приспадане на данъчен кредит не може да бъде ограничавано без да са налице данни за някаква форма на

злоупотреба от данъчно задълженото лице.

Според жалбоподателя по процесната фактура има изпълнение в съответствие с изискванията на възложителя, т.е. осъществена е реална услуга.

Съдът споделя тези доводи, по отношение на горесцитираната фактура.

Основната дейност на ревизираното лице през процесния период е посредничество и сделки с недвижими имоти. ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството по ревизия по общия ред на чл. 112–120 ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК и ГПК (арг. от § 2 ДР на ДОПК). „ЛОГОС НЕДВИЖИМА СОБСТВЕНОСТ“ ЕООД черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му по ревизионния акт, поради което на основание чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК негова е тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му. Неизпълнението на задължението на ответника по доказателствата не освобождава дружеството-жалбоподател от тежестта да докаже наличието на всички предпоставки за съществуването на твърдяното от него право. Жалбоподателят не може да се позове на проявена от ответника пасивност при попълване на делото с доказателства и по този начин да цели освобождаване от собственото си задължение за провеждане на пълно доказване на обстоятелствата, съставляващи основание на претенцията му за признаване на право на приспадане на данъчен кредит. Единствено жалбоподателят носи тежестта да докаже реалността на доставките по процесните фактури, тъй като той твърди положителния факт, че такива доставки са осъществени и именно в това твърдение се състои възражението му срещу незаконосъобразността на РА в обжалваната част. Същият следва да проведе пълно доказване на своето оспорване, като създаде сигурно убеждение у решаващия орган в съществуването на фактите и връзките между фактите. В съответствие с разпределението на доказателствената тежест както административният решаващ орган, така и съдът, имат правото, но и задължението да приемат за ненастъпили тези правни последици, чийто юридически факт не е доказан.

Доказателствената тежест в производството е указана от съда с определение от 20.11.2023 г., като на страните е предоставена възможност да предприемат съответните процесуални действия.

В съответствие с нормата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. Аналогично е и легалното определение, дадено в чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според което доставка на стоки е прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Съгласно чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Облагаема според чл. 12, ал. 1 ЗДДС е доставката на стока или

услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие (чл. 25, ал. 1 ЗДДС), което в съответствие с чл. 25, ал. 2 ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл. 68, ал. 2 ЗДДС и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО възниква правото на приспадането му.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС данъчният кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит, националният законодател, транспонирайки чл. 168, б. "а" от Директива 2006/112/ЕО, в нормата на чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС е уредил право на регистрирано лице да приспадне данъка за стоките или услугите, използвани за целите на извършваните от него облагаеми доставки, които стоки или услуги са му доставени или предстои да му бъдат доставени от доставчик, регистриран по този закон.

След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС подлежи на упражняване при условието по чл. 71, т. 1 ЗДДС - данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл. 114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател.

По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС без реално извършена доставка на стока по смисъла на по чл. 6/9, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва, респективно – не възниква изискуемост на данъка в хипотезата на чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, а оттам – по аргумент от чл. 68, ал. 2 ЗДДС, не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено дори при наличие на хипотезата на чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС (аналогична на чл. 178, б. "а" от Директива 2006/112/ЕО).

От горния анализ се установява, че възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от:

- качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т. 25 от решението на СЕС по дело С-18/13/;
- своенето на данъчния документ от получателя – чл. 71, т. 1 ЗДДС;
- получаването на стоките/услугите по доставката /"...действителното извършване на облагаемата сделка..." според т. 30 от решението на СЕС по дело С-642/11/;
- отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /така т. 36 от решението на СЕС по дело С-153/11/.

В процесния случай по мотиви, изложени по-долу, съдът намира за доказани всички така очертани правнозначими предпоставки.

В множество свои решения СЕС – напр. Решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11 и др., приема, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело C-285/11 г. изрично е посочено, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на облагаеми сделки. В т. 32 е записано: „Запитващата юрисдикция е задължена в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото“. „Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да бъде отказано (т. 33).

От изложеното следва, че за да се признае правото на приспадане на ДДС, е необходимо стоките или услугите да са реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки. От друга страна в т. 37 съдът допълва, че националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама. Действително в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължено лице в това качество, и за икономическа дейност (т. 38). Това означава, че ако след преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, не може да се направи извод за действително предадени и получени от доставчика и получателя стоки и услуги, то правото на приспадане не следва да се признае.

Върховният административен съд нееднократно подчертава разликата между сделка в гражданскоправен смисъл и доставка за целите за данъчното облагане – разграничение, нормативно проведено в ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО, които последователно си служат само с понятието “доставка”, не и “сделка”. Докато в гражданскоправен аспект е необходимо и достатъчно съгласието на страните по съществените условия на сделката, за да са облигационноправно обвързани от нея, за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 Директива 2006/112/ЕО се изисква да е настъпило и вещно-транслативното правно действие. При доставки на движими вещи, определени по рода си (каквито са процесните), този правен ефект ще е настъпил, ако правото на собственост върху тях е прехвърлено от доставчика с предаването им на получателя (което в

настоящия случай остана недоказано) с оглед придобиването му по разпоредителна правна сделка по чл. 77, пр. 1 ЗС вр. чл. 24, ал. 2 ЗЗД или чрез добросъвестно владение от несобственик по чл. 77, пр. 3 вр. чл. 78, ал. 1 ЗС.

За пълнота на изложеното следва да се отбележи, че произходът на стоките не е обективен признак за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, нито е предпоставка за възникването или упражняване на право на приспадане на данъчен кредит. Съответно недоказването на произхода не означава автоматично, че стоката липсва и не може да е предмет на разпоредителна сделка. Доказването на произхода, обаче може да е индиция за физическото съществуване на стоките като обекти на собственост, годни като такива да бъдат прехвърляни. Подобни индикации биха могли да обезпечат тежашото върху ответника непълно насрещно доказване и са важен информационен източник при липсата на преки доказателства за реалност на извършената доставка.

С цел изясняване на спорните обстоятелства по делото съдът е назначил ССЕ със задачи поставени от пълномощника по делото.

За да отговори на поставените задачи, вещото лице освен, че е прегледало приложените и приети по делото доказателства е извършило и посещение в счетоводството на дружеството – жалбоподател за допълнителна информация и представени документи.

Експертът е посочил, че е сключен е брокерски комисионен договор на 02.07.2017 г. между контрагентите за възлагане на мандат, за предлагане за продажба недвижими имот – офис № 2 на [улица]. Сделката е осъществена, издадена е от „Алатфар Инвестмънтс“ ЕООД фактура № 0007/12.09.2017 г. за продажба на недвижим имот и извършена реклама, маркетинг и договаряне на условията за сумата от 34 800, 00 лв. с ДДС. Съставен е приемо – предавателен протокол № 7 от 12.09.2017 г. по ф-ра № 7/12.09.2017 г. От счетоводството на „Логос – недвижима собственост“ за извършените счетоводни записвания са представени разпечатки на Дневник за покупките по ДДС на доставчика „Алатфар Инвестмънтс“ ЕООД, разпечатка на сметка 401 – доставчици и разпечатката на сметка 6029 – други услуги за сумата 29 000 лв. без ДДС. От счетоводството на доставчика „Алатфар Инвестмънтс“ ЕООД са приложени: Дневник на сделките на дружеството, разпечатка на Дневник за продажбите с клиент „Логос – Недвижима собственост“ ЕООД, разпечатки на обратна ведомост за м. 09.2017 г. и за годишната 2017 г., и Главна книга за сметка 703 – приходи от продажба на услуги за период 01 – 09.2017 г. за брокерски услуги на стойност 29 000 лв. без ДДС. Предоставената от дружеството е обяснителна записка за извършените услуги и писмени обяснения от В. Щ. – управител на „Алатфар Инвестмънтс“ ЕООД. Брокерските услуги по ф-ра № 7/12.09.2017 г., издадена от „Алатфар Инвестмънтс“ ЕООД е разплатена в негова полза на 12.10.2017 г. от „Логос – Недвижима Собственост“ ЕООД по нареждане на кредитен превод. Представено е дневно извлечение от 12.10.2017 г. на „Банка ДСК“ ЕАД за превод на сумата 34 800,00 лв. Вещото лице е установило, че

счетоводната отчетност на „Логос – Недвижима Собственост“ ЕООД е водена редовно и в съответствие със ЗС и националните счетоводни стандарти и вярно и честно отразява извършените стопански операции. Процесната фактура е осчетоводена в дневниците за покупки, а реализацията в дневниците за продажбите. Счетоводното отчитане е точно и редовно, както и изготвянето на финансовите отчети и справките към тях. Счетоводната политика на дружеството е на принципа на действащо предприятие. Представени са оборотни ведомости за 2018 г., 2019 г., 2020 г., 2021 г., 2022 г., и 2023 г. показващи непрекъснатост на действащото предприятие. Издадена от „Логос – Недвижима собственост“ ЕООД фактура № 00000264/18.09.2017 г. за сумата 298989,32 лева за продажбата на имот – ателие № 2, на получателя „Артекс Инженеринг“ АД. Изготвен е нотариален акт № 135 от 18.09.2017 г. Представени са за осчетоводяване на сделката разпечатки на сметка – Клиенти за сумата 398 989,32 лв. и сметка 709 – Други приходи от дейността с кредитен оборот на стойност 332 491,10 лв.

С оглед изложеното и мотивите за отказ да се признае право на приспадане на данък , съдът намира, че само поради единствения мотив за липса на кадрова и материална обезпеченост на преките доставчици не може да се ограничи правото на получателя по доставки на стоки и услуги да приспадне данъчен кредит за платени от него стоки и услуги, ползвани за целите в икономическата му дейност, при липса на данни за данъчна измама. В тази насока са Решения на С. по дело С-18/13, както и решения по делата „Б.“ и „Ф.“ и цитираната в тях практика. Режимът на правото на данъчен кредит, предвиден в Директива 2006/112 не допуска данъчнозадълженото лице, което не е знаело или не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че сделка по веригата е опорочена , поради измама с ДДС, да бъде санкционирано, като не му бъде признато право на приспадане на ДДС. В случая органите по приходите излагат съображения, предимно свързани с липсата на кадрова обезпеченост на доставчиците, като в същото време не се позовават и не представят доказателства за наличие на данъчна измама.

Съгласно решение по дело С-18/13 от 13.02.2014 година обаче, именно данъчната измама трябва да бъде доказана във връзка с липсата на материална или кадрова обезпеченост, както и пропуските в счетоводната отчетност на доставчиците. При липса на установена данъчна измама, посочените пропуски сами по себе си не могат да бъдат основание за отказ да се признае правото на приспадане на данъчен кредит. В посоченото решение се разяснява, „ че само по себе си, за да се откаже признаването правото на приспадане, не е достатъчно да липсва материална и персонална обезпеченост на доставчика или негов подизпълнител, нито разходите за услугата в счетоводната им 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 е обосновава правото на приспадане, е част от измама“. Съобразно т. 46-53 от визираното Решение на С. По дело С-342/11, в хипотезите, при които доставката не е извършена между посочените във фактурите страни, проверката дали самият издател на фактурата е осъществил въпросната сделка е предпоставена от наличието на конкретни улики за наличието на измама, предоставени от данъчния орган/т. 53/. Това разбиране е застъпено и в т. 61 и т. 62 от решението на С. По обединени дела С -80/11 и С-142/11, съобразно които „данъчната администрация не може по принцип да изисква от данъчнозадълженото лице, което иска да упражни правото на приспадане на ДДС, от една страна, да провери, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и внасяне на ДДС, за да се увери, че доставчиците нагоре по веригата не са извършили нарушения или измама, или, от друга страна да притежава документи в това отношение.

В обобщение следва, че наличието на преки доказателства за реалност на доставките на стоки и услуги, каквито ревизираното лице при проявена дължима грижа е обезпечило още в хода на своята търговска дейност, като съставя различни по вид писмени доказателства (приемо-предавателни протоколи, Дневник за покупките по ДДС на доставчика „Алатфар Инвестмънтс“ ЕООД, представено е дневно извлечение от 12.10.2017 г. на „Банка ДСК“ ЕАД за превод на сумата 34 800,00 лв., брокерски комисионен договор, главна книга за сметка 703 – приходи от продажба на услуги за период 01 – 09.2017 г. за брокерски услуги на стойност 29 000 лв. без ДДС. и др.) дава основание на настоящия съдебен състав да приеме за успешно проведено от страна на жалбоподателя главно и пълно доказване на настъпване на юридически факти, водещи до възникване на право на приспадане на данъчен кредит по процесната фактура.

II. Относно задълженията по ЗКПО:

Въз основа на фактите и обстоятелствата, установени в частта на облагането по ЗДДС и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, ревизиращият екип е преобразувал декларирания счетоводен финансов резултат в посока увеличение с отчетените разходи в размер на 29 000 лв. по фактурите, издадени от посоченото по-горе дружество. Мотивите за тази преценка са аналогични на изложените по-горе, поради което съдът не намира за нужно да ги преповтаря. Най-общо те се изразяват в липсата на доказателства за наличие на кадрова и техническа и техническа обезпеченост за изпълнението на доставките, липса на счетоводна отчетност за начисляване на данъка по реда на чл.86 ЗДДС, непредставяне на изискани документи и т.н., поради което е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по тях. Според чл. 26, т. 2 ЗКПО не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. С оглед гореизложеното, при наличието на доказателства за

осъществените доставки на услуги и спазването на изискванията на чл. 10, ал. 1 ЗКПО, незаконосъобразен е изводът на органите по приходите за това, че разходът, документиран с процесните фактури, не може да бъде признат.

В допълнение съдът счита, че изводът за нереалност на услугата с доводи, че в хода на ревизионното производство не са представени доказателства, обуславящи реалността на фактурираната услуга е неотнормимо към правното основание, на което се е позовал органът по приходите - чл. 26, т. 2 от ЗКПО. Тази правна норма изисква единствено извършване на разхода и неговата документална обосноваване, каквато в случая е налице, и в този смисъл, съдът приема, че този разход е доказан, без да се въвеждат допълнителни условия за неговото признаване.

Според чл. 26, т. 2 ЗКПО не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. С оглед гореизложеното, при наличието на доказателства за осъществените доставки на услуги и спазването на изискванията на чл. 10, ал. 1 ЗКПО, незаконосъобразен е изводът на органите по приходите за това, че разходът, документиран с процесните фактури, не може да бъде признат.

На основание изложените по-горе мотиви, съдът приема, че в случая не са налице материалноправните условия за преобразуване на финансовия резултат на дружеството по реда на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, тъй като разходът по процесните фактури е извършен и той е документално обоснован.

Съобразно действащата нормативна уредба, за да е налице правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставките, какъвто е жалбоподателя, следва да са изпълнени условията на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, както и да не са намерили проявление ограниченията на това право визирани в чл. 70 от с.з. Видно от разпоредбата на чл. 68 от ЗДДС, данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрираното лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Чл. 69, ал. 1 от ЗДДС съдържа изискването стоките или услугите, предмет на доставката, да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, за да има право лицето да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя, при условие че същият притежава данъчен документ, издаден по реда на ЗДДС и съдържащ изискуемите реквизити.

В хода на ревизията е установено, че фактура № 0..07/12.09.2017 г., издадена от „АЛАТФАР ИНВЕСТМЪНТС“ЕООД, с данъчна основа в размер на 29 000 лв. за доставка, за която няма доказателства да са реално извършени, поради което е прието, че на жалбоподателя не следва да се признае право на приспадане на данъчен кредит за тях. В контекста на изложеното по-горе настоящият съдебен състав намира това заключение за неправилно, тъй като се гради на неправилно установена фактическа обстановка и изводи, базирани на ненадлежно събран

доказателствен материал.

Жалбоподателят, като лице, което черпи благоприятни за себе си правни последици, носи доказателствена тежест за установяване с всички допустими доказателствени средства реалността на доставките и материално-правните предпоставки по ЗДДС за възникване и упражняване право на приспадане на данъчен кредит. Т. доказване, съдът намира за успешно проведено пред ревизиращите органи, както и в рамките на настоящото съдебно производство, което води до обоснован извод за наличие на доказателства за реално осъществени стопански операции, документирани с процесните фактури. Наличието на доставка за целите на ЗДДС рефлектира пряко и на отчетените разходи за тези доставки по ЗКПО. Именно във връзка с това, органите по приходи са извършили допълнително преобразуване за целите на данъчното облагане в увеличение, което с оглед изложените от съда мотиви в предходната част на съдебното решение касаеща задълженията по ЗДДС на оспорващото дружество е неправилно. В случая съдът намира за установено, с оглед целия събран в хода на съдебното производство доказателствен материал, че ревизираното лице представи доказателства за реалното извършване на стопанските операции.

В резултат на горепосоченото, съдът намира, че жалбата е основателна и следва да бъде уважена. По изложените съображения съдът приема, че РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма, но при несъответствие с материалноправните разпоредби и целта на закона, поради което следва да бъде отменен.

Относно разноските.

При този изход на делото и с оглед заявеното от процесуалния представител на оспорващия искане за присъждане на разноски на дружеството-жалбоподател следва да се присъди възнаграждение за адвокат в размер на 2 347,00 лв., 50.00 лева за внесена държавна такса и 800.00 лв. за изплатено възнаграждение на вещо лице или в общ размер на 3 197 лв.

Водим от горното и на основание чл. 160 от ДОПК, АССГ, III – то отделение, 7 състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „ЛОГОС-НЕДВИЖИМА СОБСТВЕНОСТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място], чрез адв. П. срещу РА №Р-22221021003404-091-001 от 28.03.2023 г., издаден от Х. Б. М. - орган, възложил ревизията и Т. В. М. - ръководител на ревизията и потвърден с Решение № 1287/08.09.2023 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“, с който са определени задължения, произтичащи от установени допълнителни задължения за корпоративен данък по ЗКПО в размер на 2 925,77 лв. за 2017 г. и за данък върху добавена стойност по ЗДДС в размер на 9 027,86, за период м.09.2017 г. в едно с начислените лихви за забава в размер на 4 215,85 лв.

ОСЪЖДА Териториална дирекция на НАП да заплати на „ЛОГОС-НЕДВИЖИМА СОБСТВЕНОСТ с ЕИК[ЕИК]„ сумата от 3 197 лв. разноси по делото.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: