

РЕШЕНИЕ

№ 55

гр. София, 05.01.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в
публично заседание на 05.12.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **7831** 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 от „ЮНИК АРТ“ ООД, ЕИК[ЕИК], чрез Б. А. И., в качеството на управител, с адрес за кореспонденция [населено място],[жк], [улица] срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221721006278-091-001/11.04.2022 г., издаден от Р. Р. Б.- орган, възложил ревизията и В. В. П. - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1075/07.07.2022г. на директора на Дирекция „ОДОП“ - С..

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 фактурираните доставки – фактури, протоколи, договори и др. Намира, че неоткриването на доставчик на адрес и непредставянето на документи от негова страна не са основание за отричане правото на данъчен кредит на дружеството- жалбоподател, предвид наличието на множество доказателства, удостоверяващи извършената доставка.

В проведеното по делото съдебно заседание, жалбоподателят редовно уведомен, не изпраща представител.

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

възнаграждение.

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:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221721006278-020-001/ 08.11.2021 г., връчена на 15.11.2021 г. по електронен път, именена със Заповеди № Р-22221721006278-020-002/15.02.2022 г., е възложено извършването на ревизия на „ЮНИК АРТ“ ООД за данъчни периоди от м. 09.2018 г. до м. 02.2020 г. ЗВР е издадена от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на изпълнителния директор на НАП. Срокът за извършването на ревизията е до 15.03.2022 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221721006278-092-001/09.03.2022 г., срещу който в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е постъпило писмено възражение срещу констатациите в РД.

Ревизията приключва с РА № Р-22221721006278-091-001/11.04.2022 г., издаден от Р. Р. Б. - орган, възложил ревизията и В. В. П. - ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 24.04.2022 г.

Издаден е РА за поправка на РА № П-22221722076947-003-001/16.06.2022 г., с който е извършена корекция на техническа грешка в частта по ЗКПО в данъчен период 2018 г., при попълването на Таблица 1 и Таблица 3 от РА. Корекцията е наложена тъй като установеният КД е в размер на 2 804,47 лв. /описан в констативната част/, а в Таблица 1, ред 2, колона 4 е посочен като 4 804,47 лв. Коригирана е и дължимата лихва, от 1 108,01 лв. на 862,44 лв. На база тази промяна е извършена корекция и в Таблица 3 на РА.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221721006278-040-001/16.11.2021 г. В отговор са представени исканите документи на 30.11.2021 г. и 03.12.2021 г. Представени са договори, фактури, ФБ, ППП, които са идентични с тези представени от доставчиците и счетоводни документи.

На основание чл. 45 от ДОПК, са извършени насрещни проверки на други задължени лица, завършили с Протоколи за извършена насрещна проверка /ПИНП/ на следните дружества: „НИКОЛИНА ТРЕЙД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] – ПИНП № П-22221021203255-141-001/02.03.2022 г.; „ЛАТИНА КЕЙ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] – ПИНП № П-22221021203257-141-001/02.03.2022 г.; „РОГОСА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] – ПИНП № П-22221021203258-141-001/02.03.2022г.; „АЛБИНА 15“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] – ПИНП № П-22221021203259-141-001/02.03.2022 г.

С Протокол № 1839708/02.03.2022 г. е документирано посещение в офиса на дружеството, което обслужва счетоводно ревизираното лице, където са прегледани първични счетоводни документи, регистри и търговска документация.

С Протокол № Р-22221721006278-П.-001/06.03.2022 г. към настоящото производство са присъединени доказателства и документи от приключила проверка с Протокол № П-22221719192793-073-001/26.10.2021 г.

В хода на ревизията е установено, че през ревизирания период дружеството осъществявана търговия по интернет на арт изделия и материали за тяхната изработка, чрез куриерските дружества „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД и „РАПИДО ЕКСПРЕС ЕНД ЛОДЖИСТИК“ ЕООД.

Съгласно писмено обяснение от управителката, продажбите се осъществяват от собствен уебсайт – www.b-wow.net. Платформата е Summer cart, закупена от „МИРЧЕВ ИДЕАС“ ЕООД. Основните модули – „Магазин“, „Съдържание на уебсайт“, „Настройки“, „Отчети“- дават възможност за настройки на уебсайта, свързани с продуктите, които се предлагат, приетите поръчки, промоционални кампании, регистрирани клиенти, доставка и т.н. Достъпът до сайта е свободен. При получена поръчка, същата се потвърждава, организира и изпраща до адреса даден от клиента. За процесния период са работили с посочените куриерски дружества, като плащането е ставало чрез наложен платеж – основно и по-рядко чрез директен банков превод. К. бон е издаван при окомплектоването на поръчките и е изпращан заедно с продуктите към клиентите. Изплатените суми са получавани от куриерите само по банков път. Този начин на работа е актуален до 25.03.2019 г., когато касовият апарат е deregистриран. След това е работено само с ППП и с „Еконт Експрес“. С „Р.“ работата е преустановена през 2018 г. Малка част от стоките са получени на място на [улица] са плащани в брой. Крайните цени на стоките са формирани на база цените, на които са закупени, като са взети предвид всички направени разходи, свързани с получаването на доставките. Работено е обикновено с надценка от 60%.

Ревизираното лице е организирано и водило текущо счетоводно отчитане в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството /ЗСч./ и приложимите счетоводни стандарти. Счетоводно се обслужва от „ВАЛРЕКС“ ООД, ЕИК[ЕИК]. В хода на ревизията е установено осчетоводяване на фактури без реално икономическо съдържание, документиращи доставки на услуги, които не са осъществени от посочените във фактурите лица. Изразено е мнение, че е нарушен един от основните счетоводни принципи, визиран в чл. 26, т. 8 от ЗСч. - предимство на съдържанието пред формата.

ПО ЗДДС

При извършените насрещни проверки на доставчиците е установено следното:

Ревизираното лице е ползвало данъчен кредит по 3 фактури, издадени от „НИКОЛИНА ТРЕЙД“ ЕООД в данъчен период м. 05.2017 г., с предмет на доставките рекламни услуги и начислен ДДС 660,00 лв. В отговор на връчено ИПДПОЗЛ са представени писмени обяснения, съгласно които дружеството се занимава с рекламна дейност. Плащанията са направени в брой. Няма транспортна услуга. Направените услуги са в офисите на двете фирми. Цената е определена в ППП. Услугите са извършени от назначените на трудови договори лица, за които са предоставени данни. Приложени са процесните фактури, договор, ППП, Дневно извлечение на касов апарат, Свидетелство за регистрация на касов апарат, Справка за назначения на трудов договор, Ведомост за заплати, фактура за покупка на материали, ОВ, сметки 206, 411, 4532, 501, 703.

Установено, че през ревизирания период доставчикът „НИКОЛИНА ТРЕЙД“ ЕООД има наети 3 лица по трудово правоотношение на длъжност технически изпълнител и секретар. Съгласно представения договор, се касае за изработка на голямо количество рекламни материали, банери флаери, джоб, дизайн, щамповане, ситопечат, доставка, както и консултантски услуги. В хода на ревизията от двете страни по доставките не

са представени образци или снимки на изработените рекламни материали, нито доклад или отчет свързан с осъществената консултантска услуга. „НИКОЛИНА ТРЕЙД“ ЕООД разполага единствено с компютър и многофункционално устройство на обща стойност 1 470,00 лв., не е посочен подизпълнител, не е доказана съответна квалификация на назначените лица и в този смисъл няма данни как, с каква техника и какъв квалифициран персонал са изработени поръчаните рекламни материали, и кой, с какви познания е осъществил консултантската дейност. Проверяваното дружество има огромни задължения към доставчици и вземания от клиенти, не начислява амортизации, декларира загуба за финансовата 2017 г. Дружеството е deregистрирано по реда на ЗДДС от 15.06.2017 г.

Ревизираното лице е ползвало данъчен кредит по 10 фактури, издадени от „ЛАТИНА КЕЙ“ ЕООД в данъчни периоди м. 07, м. 09, м. 12.2017 г., м. 01, м. 03., м. 05.2018 г., с предмет на доставките рекламни услуги и начислен ДДС 2 540,00 лв. В отговор на връчено ИПДПОЗЛ са представени писмени обяснения, съгласно които дружеството е извършило услугите в офиса си в [населено място], [улица]. Основната дейност е ИТ и реклама. Услугите са извършени със собствен кадрови и технически потенциал - офис техника и назначените на трудови договори Г. С., Б. А. и М. У. Не е предоставяна транспортна услуга. Предоставените услуги са калкулирани в подписаните протоколи и са съобразени с пазарните цени. Приложени са процесните фактури, договори, ППП, Дневни извлечения от касов апарат, Свидетелство за регистрация на фискално устройство, Договор за абонаментно сервизно обслужване на касов апарат, Ведомост за заплати, Справка по чл. 62, ал. 5 от КТ, ОВ, сметки 501, 204, 206, 411, 4532.

Установено е, че през ревизирия период доставчикът има наети 4 лица по трудови правоотношения на длъжности технически организатор, технически изпълнител и специалист маркетинг и реклама. Съгласно представения договор, се касае за изработка на голямо количество рекламни материали, банери флаери, джоб, дизайн, шамповане, ситопечат, доставка, както и консултантски услуги. В хода на ревизията и от двете страни по доставките не са представени образци или снимки на изработените рекламни материали, нито доклад или отчет свързан с осъществената консултантска услуга. „ЛАТИНА КЕЙ“ ЕООД разполага с компютри, многофункционално устройство и камера на общо стойност 3 545,00 лв., не е посочен подизпълнител, не е доказана съответна квалификация на назначените лица и в този смисъл няма данни как, с каква техника и какъв квалифициран персонал са изработени поръчаните рекламни материали, и кой, с какви познания е осъществил консултантската дейност. Проверяваното дружество има огромни задължения към доставчици и вземания от клиенти, не начислява амортизации, декларира загуба за финансовата 2018 г., има просрочени публични задължения в особено големи размери, в това число за ДДС, и образувано ИД. Дружеството е deregистрирано по реда на ЗДДС от 14.05.2018 г.

По отношение на доставчика „РОГОСА“ ЕООД: Ревизираното лице е ползвало данъчен кредит по 10 фактури, издадени в данъчни периоди м. 06, м. 08, м. 10, м. 12.2018 г., м. 01.2019 г., с предмет на доставките рекламни услуги и начислен ДДС 2 652,00 лв. В отговор на връчено ИПДПОЗЛ са представени писмени обяснения, съгласно които дружеството е издало 11 фактури на ревизираното лице. Плащанията по тях са в брой. Не са ползвани предходни доставчици. Услугите са извършени в офисите на дружествата на адреси в [населено място], [улица] [улица]. Начинът на калкулиране на цените е отразен в ППП. Услугите са извършени от назначените на

трудова договор М. У., М. Х., П. А., А. А., А. А., Л. П.. Основна дейност е рекламни услуги. Не са предоставяни транспортни услуги. Приложени са процесните фактури, договори, протоколи, Дневно извлечение на касов апарат, Свидетелство за регистрация на касов апарат, Договор за сервизно обслужване на касов апарат, Справка по чл. 62 от КТ, ОВ, сметки 411, 4532, 501.

Установено е, че през ревизирания период дружеството има наети 6 лица по трудови правоотношения, на длъжности технически организатор, технически изпълнител. Съгласно представения договор се касае за изработка на голямо количество рекламни материали, листовки, дипляни, хартиени пликосе, папки, дизайн, шамповане, ситопечат, доставка, както и консултантски услуги. В хода на ревизията и от двете страни по доставките не са представени образци или снимки на изработените рекламни материали, нито доклад или отчет свързан с осъществената консултантска услуга. „РОГОСА“ ЕООД разполага с основни средства на общо стойност 3 300,00 лв., не е посочен подизпълнител, не е доказана съответна квалификация на назначените лица, и в този смисъл няма данни как, с каква техника и какъв квалифициран персонал са изработени поръчаните рекламни материали и кой, с какви познания е осъществил консултантската дейност. Има огромни задължения към доставчици и вземания от клиенти, не начислява амортизации, декларира загуби за финансовите 2018 г. и 2019 г., има просрочени публични задължения в особено големи размери, в това число за ДДС. Дерегистрирано е по реда на ЗДДС от 26.02.2019 г.

Ревизираното лице е ползвало данъчен кредит по 3 фактури, издадени от „АЛБИНА 15“ ЕООД за данъчен период м. 03.2019 г., с предмет на доставките рекламни услуги и начислен ДДС 654,00 лв. В отговор на връчено ИПДПОЗЛ са представени писмени обяснения, съгласно които дружеството е издало 3 фактури, плащанията са извършени в брой. Няма предоставена транспортна услуга. Няма предходни доставчици. Услугите са извършени в офисите на двете дружества в [населено място], [улица] [улица]. Цената е калкулирана на базата на пазарните цени в България за този период. Услугите са извършени от назначените на трудов договор А. А. и Л. П., за които са представени копия на документи с личните данни. Към периода на проверяваните услуги фирмата се занимава с ИТ и реклама. Приложени са фактурите, договор, ППП, Дневно извлечение от касов апарат, Свидетелство за регистрация на касов апарат, Договор за абонаментно обслужване на касов апарат, Ведомости за заплати, Справка по чл. 62. ал. 5 от КТ, справка по документи, ОВ, сметка 4532.

Установено е, че за периода дружеството „АЛБИНА 15“ ЕООД има наети 2 лица по трудови правоотношения, на длъжност технически сътрудник и работник строителство. Съгласно представения договор се касае за изработка на голямо количество рекламни материали, листовки, дипляни, хартиени пликосе, папки, дизайн, шамповане, ситопечат, доставка, както и консултантски услуги. В хода на ревизията и от двете страни по доставките не са представени образци или снимки на изработените рекламни материали, нито доклад или отчет свързан с осъществената консултантска услуга. „АЛБИНА 15“ ЕООД разполага с основни средства на обща стойност 1 765,67 лв., не е посочен подизпълнител, не е доказана съответна квалификация на назначените лица и в този смисъл в няма данни как, с каква техника и какъв квалифициран персонал са изработени поръчаните рекламни материали и кой, с какви познания е осъществил консултантската дейност. Проверяваното дружество има огромни задължения към доставчици и вземания от клиенти, не начислява

амортизации на основните си средства. Декларира загуби за финансовата 2019 година. При извършена справка в данъчно-осигурителната сметка на дружеството се установи, че същото има просрочени публични задължения в особено големи размери, в това число за ДДС. Дружеството е дерегистрирано по реда на ЗДДС от 05.08.2019 г. Констатирано е, че всички представени документи в хода на 4 насрещни проверки са абсолютно идентични - придружителните писма, обясненията, договорите, счетоводните справки и др., както по вид, така и като съдържание. На база изложеното е преценено, че доставките от процесните доставчици не са реално осъществени, а издадените от проверяваните лица фактури не отразяват действителни стопански операции и като такива са изпразнени от съдържание - издадени без основание. Предвид установеното, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС, не е признат данъчен кредит по процесните фактури, вследствие на което за жалбоподателя са установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 6 506,00 лв.

ПО ЗКПО

Направен е анализ на хронологиите на счетоводни сметки от група 60 за 2017 г., 2018 г. и 2019 г., при който е установено, че изследваните фактури са отразени като разход в сметки 601 Разходи за материали и 602 Разходи за външни услуги, и участват при формиране на счетоводния финансов резултат за съответните години. Предвид изложеното, на основание чл. 26, т.2 от ЗКПО, за целите на определяне на данъчния финансов резултат за 2017 г., счетоводния финансов резултат следва да се увеличи с 10 250,00 лв., за 2018 г. с 16 030,00 лв. и за 2019 г. с 6 250,00 лв., представляващи данъчната основа по процесните фактури. Дружеството не е следвало да прави авансови вноски.

За 2017 г. е подадена ГДД с вх. № 2217И0127239/12.03.2018 г., с която е деклариран счетоводен и данъчен финансов резултати печалба в размер на 14 434,55 лв., КД в размер на 1 443,46 лв., който е внесен.

Предвид изложеното по-горе в решението, на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, счетоводният финансов резултат е увеличен с 10 250,00 лв., представляващи осчетоводени разходи по фактури издадени от „НИКОЛИНА ТРЕЙД“ ЕООД и „ЛАТИНА КЕЙ“ ЕООД. Формиран е данъчен финансов резултат печалба в размер на 24 684,55 лв., дължим КД 2 468,45 лв., внесен данък 1 443,46 лв., разлика за внасяне 1 024,99 лв. и лихви 419,14 лв.

За 2018 г. е подадена ГДД с вх. № 2217И0167891/23.02.2019 г., с която е деклариран счетоводен финансов резултат печалба в размер на 10 490,62 лв. и данъчен финансов резултат печалба в размер на 12 014,79 лв., КД 1 201,48 лв., който е внесен.

На същото основание счетоводният финансов резултат е увеличен с 16 030,00 лв., представляващи осчетоводени разходи по фактурите издадени от „ЛАТИНА КЕЙ“ ЕООД и „РОГОСА“ ЕООД. Формиран е данъчен финансов резултат печалба в размер на 28 044,79 лв., дължим

КД 2 804,47 лв., внесен данък 1 201,47 лв., разлика за внасяне 1 603,00 лв. и лихви за забава 862,44 лв.

За 2019 г. е подадена ГДД с вх. № 2217И0245831/13.06.2020 г., с която е деклариран счетоводен финансов резултат печалба в размер на 12 523,06 лв. и данъчен финансов резултат печалба, в размер на 13 097,30 лв., КД в размер на 1 309,73 лв., който е внесен.

На същото основание счетоводният финансов резултат е увеличен с 6 250,00 лв., представляващи осчетоводени разходи по фактурите издадени от „РОГОСА“ ЕООД и „АЛБИНА“ ЕООД. Формиран е данъчен финансов резултат печалба в размер на 19 347,30, дължим КД 1 934,73 лв., внесен данък 1 309,73 лв., разлика за внасяне 625,00 лв. и лихви за забава 112,86 лв.

РА е обжалван по административен ред с жалба вх. №53-06-3805/05.05.2022 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-741/10.05.2022 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., във връзка с която с решение № 1075/07.07.2022г. Директора на Дирекция „ОДОП“ е потвърдил изцяло ревизионен акт /РА/ № Р-22221721006278-091-001 от 11.04.2022 г., издаден от Р. Р. Б. – орган, възложил ревизията, и В. В. П.– ръководител на ревизията.

В хода на съдебното производство са приети съдържащите се в административната преписка доказателства.

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

Жалбата е подадена срещу годен за обжалване административен акт, от процесуално легитимирано лице и в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, с оглед на което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Обжалваният ревизионен акт, в частта му, с която е потвърден при условията на чл. 156, ал. 6 от ДОПК от решаващия орган е издаден от орган по приходите, разполагащ с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК (Изм. - ДВ, бр. 82 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.) ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията.

Процесният РА № Р-22221721006278-091-001 от 11.04.2022 г. е издаден от компетентни органи – възложилият ревизията началник сектор ппи ТД на НАП С. Р. Р. Б., оправомощена със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на изпълнителния директор на НАП и В. В. П.– ръководител на ревизията.

Спазена е предписаната от чл.120, ал.1, пр.1 ДОПК писмена форма по

образеца по чл.120, ал.3 ДОПК с реквизитите по чл.120, ал.1, пр.2, т.1–8 ДОПК, в т. ч. мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения по ЗДДС с акцесорните им лихви по чл.175, ал.1 ДОПК и чл.1 ЗЛДТДПДВ и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди и в рекапитулация. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е постъпило писмено възражение срещу констатациите, отразени в РД.

Съдът намира, че при издаването на ревизионния акт не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необоснованост на обжалвания ревизионен акт. Установено е в хода на ревизията, че основната дейност на задълженото лице е търговия на дребно чрез поръчки по пощата, телефона или Интернет на арт изделия и материали за изработка на такива.

Предмет на оспорване пред настоящата инстанция са установените допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 6 506,00 лв. вследствие на непризнат данъчен кредит и лихви за забава в размер на 2 529,32 лв., в данъчни периоди м. 05, м. 07, м. 09, 12.2017 г., м. 01, м. 03, м. 05, м. 06, м. 08, м. 10, м. 12.2018 г., м. 01 и м. 03.2019 г. по фактури издадени от „НИКОЛИНА ТРЕЙД“ ЕООД, „ЛАТИНА КЕЙ“ ЕООД, „РОГОСА“ ЕООД и „АЛБИНА 15“ ЕООД, както и установените задължения за корпоративен данък /КД/ в размер на 3 252,99 лв. и лихви за забава 1 394,44 лв. за данъчни периоди 2017 г., 2018 г. и 2019 г.

Настоящата инстанция намира оспорения РА за мотивиран. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК ревизионния доклад се прилага към ревизионния акт и е неразделна част от него. Съгласно същата разпоредба органите по приходите са длъжни да обсъдят направените срещу ревизионния доклад възражения и представените доказателства. В случая РД съдържа подробни мотиви, срещу същия не е подадено възражение и следователно не е налице каквото и да било процесуално нарушение, водещо до отмяна на РА.

Основния спорен въпрос по делото е извършени ли са реално доставки по фактурите, издадени от „НИКОЛИНА ТРЕЙД“ ЕООД, „ЛАТИНА КЕЙ“ ЕООД, „РОГОСА“ ЕООД и „АЛБИНА 15“ ЕООД за процесните периоди, а именно извършени ли са от доставчиците. Предмет на спор е отказаното право на посочените във фактурите услуги - основно за изработка и доставка на рекламни материали /банери флаери, джобове, листовки, дипляни, хартиени пликкове, папки дизайн, щамповане, ситопечат/, както и консултантски услуги.

Съгласно чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност /Директива 2006/112/ЕО/ от съществено значение

за възникване на право на приспадане на данъчен кредит и неговото упражняване е получателят по доставката да разполага с фактура за доставката и доставката да е осъществена. Цитираните разпоредби са транспонирани в националното законодателство. С чл. 68, ал. 1 и ал. 2 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС законът въвежда изисквания за упражняване на правото на данъчен кредит, като основният правопораждащият факт е изпълнението на облагаема доставка, съответно възникване на данъчно събитие. Правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с наличието на реално извършена доставка, по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 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 получени от него стоки и услуги по облагаема доставка. От съдържанието на разпоредбата следва, че стоките и услугите трябва да са фактически получени, за да може тази сума на данъка да бъде приспадната. В тази връзка следва да се посочи, че в множество свои решения Съдът на Европейския съюз /СЕС/ по тълкуване на относимите разпоредби на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. /например т. 32 на Решение 06.12.2012 г. по дело C-285/2011 г., Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11 г., Решение от 29.04.2004 г. по дело C-152/02 и др./ съдът изрично посочва, че за да се признае право на данъчен кредит, е необходимо първо да се провери дали доставките са осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право.

Притежаването на фактури за доставки и включването им в справките-декларации и отчетните регистри по ЗДДС, както и тяхното отразяване в счетоводен регистър не са достатъчни за признаване правото на приспадане на данъчен кредит. Независимо от формалното изпълнение на изискванията на закона, следва да се установи изпълнени ли са реално фактурираните доставки. Такова разбиране е застъпено в Решение на СЕС по дело C-643/11, съобразно което: „Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка“.

В този смисъл е и практиката на СЕС. В тази връзка в т. 13 от Решение по дело C-342/87 Genius Holding, СЕС е приел, че упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит, не включва данъка, който се дължи само защото е вписан във фактура; упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци, т. е. тези, отговарящи на облагаема сделка или платени, доколкото са дължими. В т. 17 от същото решение се сочи, че „ако всеки фактуриран данък можеше да се приспада, дори когато не отговаря на действително

дължим данък, то данъчната измама би била по-лесна". Аналогични изводи се съдържат и в решение от 29.04.2004 г. по дело C-152/02.

Съгласно съдебната практика на СЕС понятието „доставка“ обхваща всяко прехвърляне на материално имущество от едната страна, която оправомощава другата страна да разполага с него като собственик на собствеността /т. 39 от Решение от 12.01.2006 г. по обединени дела C-354/03, C-355/03 и C-484/03/. Затова е необходимо да се установи дали за конкретното приспадане е налице доставка - получаване на стоките или услугите. Следователно, данъчните органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че това право е упражнено въз основа на документ /фактура/ с цел изкуствено създаване на условия за правото на приспадане на данъчен кредит. Изкуственото създаване на условия за получаване на изгода, каквато в случая представлява правото на приспадане на данъчен кредит се определя като злоупотреба /т. 74 и т. 75 от Решение от 21.02.2006 по дело C-255/02/.

В случая, в хода на настоящото ревизионно производство органите по приходите са предприели описаните процесуални действия, като в хода на ревизията са изискани относими доказателства и от двете страни по доставките. Ревизираното лице и доставчиците са представили фактури, приемо-предавателни протоколи, договори, счетоводни документи.

За да се признае на получателя правото на приспадане на данъчен кредит по облагаема доставка обаче следва да са изпълнени условията, посочени в чл. 71 от ЗДДС, като при изследване на предпоставките за възникване на това право следва винаги да се държи сметка за това налице ли е облагаема доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС и едва след това да се проверява за изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в чл. 71 от ЗДДС. Необходимо е също така да се установи по категоричен начин не само дали доставките са осъществени по принцип, а дали са извършени именно от вписаните във фактурите доставчици.

Видно от доказателствата по преписката, доставчиците са фактурирали услуги. Удостоверяването на доставката когато се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен с резултата от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. В конкретния случай, изводът за липса на реални доставки е формиран на база установена липса на капацитет за извършването на доставките от процесните доставчици, въз основа на данни, съдържащи се в информационната система на НАП и анализ на представените от доказателства. Органите по приходите са извършили редица процесуални действия за изясняване на обстоятелствата, свързани с изпълнението на доставките. Извършени са насрещни

проверки на доставчиците, проверки в електронния регистър на НАП, изискани са доказателства от ревизираното лице, направена е проверка в счетоводното дружество и са приобщени доказателства събрани в хода на проверка на лицето. Настоящата инстанция намира, че в хода на ревизионното производство са спазени правилата за доказване. Относно доказателствената тежест на участниците в производството следва да се посочи, че разпоредбата на чл. 37 от ДОПК съдържа правила в тази връзка. Доказателствата в административното производство се събират служебно от органите по приходите или по инициатива на субекта. От една страна от ревизиращите органи е изготвено и връчено ИПДПОЗЛ и са очертани изрично фактите, които следва да бъдат доказани от ревизираното дружество, както и последиците от непредставяне на доказателства. От друга страна, съгласно ал. 2 на посочената разпоредба, лицето е длъжно да представи всички данни, сведения, документи, книжа, носители на информация и други доказателства отнасящи се до неговите права и задължения, до фактите и обстоятелствата, подлежащи на установяване. В конкретния случай, след като жалбоподателят черпи изгодни за себе си правни последици, изразяващи се в ползване на право на приспадане на данъчен кредит, то той носи тежестта по доказване на правопораждащия факт, а именно извършването на реална доставка. Независимо, че от ревизираното лице са представени описаните доказателства, на нито един етап от развитото се производство ревизираното лице не е ангажирало убедителни доказателства, които да оборят тезата на ревизиращия орган за липса на доставки по спорните фактури.

За доказване обективното изпълнение на услугите не е достатъчно само ангажирането на договори и приемо-предавателни протоколи. Договорът указва само намеренията на страните, които са го сключили за извършване на определени действия, описани в предмета на договора и условията, при които това ще бъде направено, но самото му сключване не означава, че предметът на договора е непременно изпълнен, без да е доказана възможността на съответния доставчик да извърши услугите. Представените договори за доставки и приемо-предавателните протоколи са създадени с цел да обслужат защитната теза на ревизираното лице, въпреки че и двете страни са ги подписали. Договорите и протоколите са частни документи и като такива се ползват с формална доказателствена сила.

Предметът на доставките от всички процесни доставчици, които са идентични – рекламни материали и консултантски услуги, изискват както наличие на лица, така и техника посредством, които да се реализира предметът на доставките. В хода на ревизията, както и пред настоящата инстанция не е доказан какъв е крайният резултат, от кого е постигнат и

получен ли е от ревизираното лице. Не са представени доказателства за възлагането и изискванията на ревизираното лице за извършването на услугите, само в жалбата е посочено, че за услугите не са необходими специфични знания и умения, а е необходим един човек и един компютър. Видно от представените договори, същите са относно разработка и дизайн на рекламни материали, изработка на същите, анализ на съществуващ уеб сайт и други дейности свързани с него изследване нишата на електронната търговия, счетоводни услуги и други консултации, и в тях е посочено какво следва да се извърши. Отделно от това, от тях става ясно, че изпълнителят следва да се изготви предварителен проект, който да се съгласува с възложителя, или изпълнението по някои договори става с поръчка, или възложителят следва да предостави информация – текстове, файлове, картинки, указания и документи необходими за изпълнение на възложените задачи, изработката става по предварително зададени критерии и изработен дизайн. В договорите е посочена обща цена на услугата, като в някои договори е посочено без ДДС, в други не е посочено. Не е посочено и дали включва само труд или и материали. В договорите не е посочено също какъв е обемът и как е формирана стойността в тях, липсват доказателства за изискванията на възложителя, какви са изходните данни, както и какъв е резултатът от договорената услуга.

Както в хода на ревизията, така и в настоящото производство не са представени доказателства, от които да е видно във връзка с какво са изработени посочените рекламни материали, чия дейност и чии продукти рекламират. Изначално липсва информация относно договорените характеристики и параметри на фактурираните рекламни материали. Не са представени документи, от които да е видно по чий проект е възложено изработването на фактурираните дипляни, брошури, листовки и флаери и др. От страна на жалбоподателя не са представени проекти, нито има данни какви указания е дал относно изискванията при изработка на рекламните материали. Като страна по договора жалбоподателят би следвало да разполага и да представи документи, обективиращи фактически предприети от него действия по възлагане на такъв вид поръчка. Касае се за изработка на специфични продукти, чиито характеристики изискват по-висока степен на конкретизация, а в случая изобщо липсва такава. Фактурирани са услуги, изискващи специфична познания за извършването им и съответни технически средства. Няма конкретни данни къде са разпространявани /арт магазини и книжарници/ и от кого.

Освен това, за реализацията на услугите е необходимо доставчиците да са разполагали с активи – компютърна, печатарска и друга специфична техника, за което не са представени никакви доказателства, както в хода на ревизията, така и пред настоящата инстанция. При насрещните

проверки трима от доставчиците, без „РОГОСА“ ЕООД са представили извлечения от сметка 204 и 206, от които се установява, че дружествата са разполагали с компютри, които биха могли да се използват при разработването на дизайна на рекламните материали. Щанцоване, биговане, предпечат и ситопечат са дейности, които изискват специализирани машини с каквито няма данни доставчиците да са разполагали. При проверка в електронния регистър на НАП е установено от ревизиращите органи, че в подадените ГДД/ГФО няма начислявани амортизационни отчисления от нито един доставчик. Представените счетоводни документи от тях са без данни за съставител - лице, отговорно за счетоводните записвания и документираните стопански операции и управител. Същите съдържат само печат на дружеството и подпис, частично със заверка вярно с оригинала. Поради това не могат да бъдат възприети, като част от редовно заведена счетоводна отчетност на доставчиците. Както правилно са констатирани ревизиращите, представените от 4 доставчици придружителни писма, обяснения, договори, счетоводни справки и др. са абсолютно идентични, както по вид, така и като съдържание. Освен това, фактурираните услуги изискват помещения, в които да се разположат необходимите машини и съоръжения, при извършената проверка не се установи доставчиците да са разполагали със собствени или наети такива.

Относно фактурираните консултантски услуги, следва да се има предвид, че такива услуги изпълнителят осъществява въз основа на своите познания, опит, търговски контакти. От представените документи не може да се конкретизира начинът, по който е извършено консултирането, включително какъв резултат е породило. Например в договор № 2/01.05.2017 г. с „НИКОЛИНА ТРЕЙД“ ЕООД е посочено следва да се разработи стратегия за развитие на електронен магазин за арт материали, като в ППП е посочена оценка визия и дизайн на електронен магазин 6 часа/85 лв. В Договор от 15.08.2018 г. с „РОГОСА“ ЕООД е посочено, че изпълнителят следва да направи анализ на вече съществуващ уебсайт за електронна търговия, извършване на спорадичен анализ на сайта, изготвяне на препоръки за развитие на стратегията и оптимизиране на сайта, и т.н. Съгласно договор №6/01.072017 г. „ЛАТИНА КЕЙ“ ЕООД следва да извърши различни анализи, а съгласно договор от 01.03.2019 г. „АЛБИНА 15“ ЕООД следва да изследва нишата на електронната търговия с арт материали и да изготви предложения за подобряване на бизнеса. Както в ревизионното производство, така и с жалбата срещу РА пред административния орган и пред съда, не са ангажирани конкретни доказателства за постигнати резултати, за които са издадени процесните фактури, съответно за наличие на резултат който е предаден на ревизираното лице. Действително страните по търговските сделки са свободни да сключват

всякакви договори, но при преценка на тяхната действителност, т.е. доколко те не са симулативни, настоящата инстанция приема, че за целите на данъчното облагане и упражняване на правото на данъчен кредит, изявленията на страните не следва да се кредитират безусловно, а следва да се преценява с оглед събраният по преписката доказателствен материал.

В хода на производството е установено още, че с доставчика „ЛАТИНА КЕИ“ ЕООД е сключен договор № 9/01.12.2017 г. за счетоводни услуги – одит на счетоводната отчетност за 2017 г., анализ на финансовото състояние на дружеството, изготвяне на ГФО и ГДД за 2017 г., на стойност 3700,00 лв. Не става ясно обаче кое е наложило сключването на този договор, предвид, че самото ревизирано лице е посочило, че счетоводно се обслужва от друго дружество - „ВАПРЕКС“ ООД. При проверка в Търговския регистър ревизиращите са установили, че ГФО на въпросното дружество за 2017 г. за изготвин е подписан от К. С. С., която е съдружник във „ВАПРЕКС“ ООД. Не може да се установи как е формирано посоченото възнаграждение и кой би могъл да изготви ГФО и ГДД, предвид че в дружеството е имало наети 3 лица по трудови правоотношения на длъжности технически организатор, технически изпълнител и специалист маркетинг и реклама.

Следва да се отбележи, че всички доставчици са декларирали една и съща информация, че услугите са извършени в офисите на „двете фирми“, няма транспортна услуга, цената е определена в приемо-предавателните протоколи и е съобразена с пазарната.

Както е посочено по-горе в мотивите на решението, за изработката на рекламните материали са необходими специфични машини, които би следвало да се разположат в подходящо помещение, с каквото доставчиците не разполагат. Въпреки твърденията, че няма транспортна услуга, в част от протоколите е посочено „доставка“ и е посочена цена. Не е ясно с какво са транспортирани рекламните материали, предвид, че както доставчиците, така и ревизираното лице не разполагат с МПС. В представените в хода на ревизията приемо-предавателни протоколи са конкретизирани извършените услуги по вид и обем, но не става ясно как е формирана цената и че е съобразена с пазарните цени. В някои приемо-предавателни протоколи са посочени човеко часове и цена на час, за което също няма доказателства как са определени. Няма данни къде е извършено приемането-предаването, а е посочено какво е предадено-прието и по кои договор и фактура. Същите съдържат само подписи и печати на дружествата, без да са посочени имена.

Не на последно място от значение е и поведението на доставчиците. Както е установено в хода на ревизията доставчиците са с рисков профил, дерегистрирани са по реда на ЗДДС и не изпълняват

законовите си задължения. При проверка в електронния регистър на НАП е установено от ревизиращия екип, че доставчиците имат задължения в големи размери. На „НИКОЛИНА ТРЕЙД“ ЕООД е извършена ревизия, в хода на която дружеството не е представило исканите документи, не е установено каква дейност е извършвало и са установени задължения в особено големи размери, които не са внесени. Независимо, че установеното при ревизиите на доставчик не може да послужи като самостоятелно основание за отказ на данъчен кредит, то е индикация, че той е некоректно данъчнозадължено лице.

При доставката на услуги от особено значение е наличието на персонал с подходящи знания и опит. Фактурираните услуги са специфични и наличието на назначени единични лица на длъжности технически изпълнител, технически организатор, технически сътрудник, не доказват, че същите са имали възможността да изпълнят фактурираните услуги по дизайна и изработка на рекламните материали, още по малко описаните консултантски услуги, в т.ч. счетоводни и финансови. Следва да се има предвид, че тези лица са наети в областта на други довършителни строителни дейности и други професионални дейности некласифицирани другаде. В доставчиците не е имало наети лица по извънтрудови правоотношения. Преките доставчици не са представили доказателства за ползване на предходни доставчици, а не са изложили и твърдения в тази насока. Това прави необосновани твърденията на жалбоподателя, че в доставчиците е имало наети лица, които са извършили фактурираните услуги

Относно извършено плащане са представени фискални бонове /ФБ/, като наличието на плащане е белег за размяна на престации, но не е самостоятелно основание за признаването на данъчния кредит по издадените фактури. Същото следва да се преценява с оглед останалите факти и доказателства.

При преглед на наличните по преписката счетоводни документи, представени от ревизираното лице се установява нарушение и на изискванията на чл. 11 от ЗСч., а именно липса на името и фамилията на съставителите на документите. Макар и относими към спора, тези документи не могат да бъдат кредитирани безусловно, тъй като не са заверени с подпис с означение на името и длъжността на лицата изготвили документите или направили копията, няма дори печат вярно с оригинала и подпис/, и като цяло не са налице данни дали същите изхождат от редовно водено счетоводство, с оглед разпоредбата на чл. 51 от ДОПК. Освен това и тези представени от доставчиците документи отново не съдържат подпис с означение на името и длъжността на лицата, които са ги изготвили.

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. Това е условие за упражняване на правото на данъчен кредит /аргумент от чл. 71, т. 1 от ЗДДС/ и затова това Директива 2006/112/ЕО на Съвета – чл. 226 въвежда строги изисквания за съдържанието на фактурата. Поради тази причина и в решенията на СЕС се застъпва същественото значение на факта на притежаването на фактура, отговаряща за изискванията на закона и във връзка с това и приложението на принципа на неутралност на данъка, изразяващ се в незабавно упражняване на правото на данъчен кредит. Следва обаче да се отбележи, че законът въвежда не само условия за упражняване на правото на данъчен кредит, но и условия за възникването му – чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, като правопораждащият юридически факт е изпълнението на облагаема доставка, респ. – възникване на данъчно събитие. В този смисъл – решение от 29.04.2004 г. по дело C-152/02, Пето отделение /TERRA BAUBEDARF-HANDEL GMBH/, съгласно което правото на приспадане на данъчен кредит следва да бъде упражнено през данъчния период, през който са изпълнени едновременно двете изискуеми от закона условия, а именно стоките да са били доставени или услугите извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или друг аналогичен документ. В контекста на изложеното следва да се прецени и доказателствената сила на процесните фактури.

Начинът на посочване на предмета на доставките от процесните доставчици – рекламни услуги, консултантски услуги, без същите да са индивидуализирани, е некоректен. Такова формулиране на предмета на доставката е недопустимо както от гледна точка на обективното право, така и от гледна точка на обичаите в практиката в случаите, когато документирането наистина отразява стопанска дейност, преследваща конкретна бизнес-цел и договорите се сключват и изпълняват с дължимата от двете страни грижа на добър търговец. Освен това, то затруднява преценката за реалност на доставката, доколкото именно посочването на конкретния предмет е изходна база за това.

Настоящата инстанция намира, че редовността на данъчната фактура не се обуславя единствено от посочването на ДДС на отделен ред, а следва да се преценява според изискванията на чл. 114 от ЗДДС /аргумент от чл. 71, т. 1 от ЗДДС/. В конкретния случай, представените фактури не съдържат изискуемата от закона информация за доставката – не съдържат реквизит по чл. 114, ал. 1, т. 9 – количеството и видът на услугата и т. 11 - единичната цена без данъка /Посочените разпоредби съответстват напълно на изискванията, въведени с чл. 226 от Директивата./ В процесните фактури е посочена само обща стойност на фактурираните услуги.

Разпоредбата на чл. 114, ал. 1 от ЗДДС посочва реквизитите, които трябва да притежава данъчната фактура като документ, въз основа на

който възникват права и задължения за съответната страна на правоотношението. Анализ на изискванията по чл. 114 от ЗДДС налага извод, че целта на закона е в данъчната фактура да се посочат всички данни за доставката, които да я индивидуализират и които са достатъчни да отговорят на потребностите на всяка една от страните – както в данъчното правоотношение – за администриране на данъка, така и между страните в търговското правоотношение – за обезпечаване на доказателствената сила на документа и по този начин избягване на зависимостта от представянето на доказателства в по-късен момент от субект, който не може да бъде открит за проверка. Редовността на фактурата същевременно обезпечават редовността на счетоводни записвания, както и изпълнението на задължението по чл. 123 от ЗДДС – всяко задължено лице да води подробна счетоводна отчетност, която е достатъчна за установяването на задълженията му по този закон. В тази връзка от чл. 18 /1//а/ и чл. 22 /3//а/ на Шеста Директива, и съответните норми на Директива 2006/112/ЕО, както и от становището на комисията може да се направи изводът, че по отношение на изискванията към фактурите държавите могат да поставят допълнителни изисквания, като същите не трябва да затрудняват съществено упражняването на правото на данъчен кредит. В тази връзка с ТР № 5/2004 на ОС на ВАС е прието при преценката на доказателствената сила на първичните счетоводни документи следва да се анализира самата фактура според информация за регистрирани по ЗДДС лица и възникнало облагаемо данъчно събитие.

Изложеното води до обосноваването извод, че дружествата не са разполагали с технически, материален и кадрови капацитет за извършването на процесните доставки.

В обобщение, нито в хода на ревизията, нито при административното оспорване, нито пред съда са ангажирани доказателства, които по несъмнен начин да удостоверят възможността на доставчиците да извършат фактурираните доставки. Установените факти, касаещи тяхната дейност /липсата на потенциал за извършване на доставките, поведението на доставчиците и т.н./ налагат извод за формалното им участие в стопанския оборот само и единствено за издаване на първични счетоводни документи. Както при доставчиците, така и при ревизираното лице не е налице аналитична счетоводна отчетност /надеждна одитна следа/, която да удостовери без съмнение отразяването на доставките в техните счетоводства, поради което не може да се направи взаимовръзка между страните по доставките и само въз основа на вписванията в него да се обоснове извод, че доставчиците действително са имали възможност да извършат доставките към ревизираното лице. При положение, че въз основа на анализ на доказателствата се установява невъзможност от страна на

всеки доставчик да престира отчетност, гарантираща запазване на икономическите интереси на ревизираното дружество, се налага извод, че е извършено фиктивно документиране, въз основа, на което привидно възниква право на данъчен кредит, без издателят на фактурите да е действителният изпълнител на доставките.

Нормалният стопански оборот и предвидимата икономическа логика на отношенията между добросъвестни търговски субекти предполага сключването и изпълнението на договори с разпознаваеми и проследими търговци, каквито горепосочените не са. Настоящата инстанция намира, че в случая не е целено предоставяне, съответно получаване на доставки на стоки, а само съставяне на данъчни документи, които да осигурят възможност за ползване на право на данъчен кредит за съответните периоди. Тези факти и обстоятелства навеждат на извода, че на ревизираното лице му е било известно участието във формални сделки, без да има фактически осъществени престации, а ако е имало такива, то те не са извършени пряко или чрез подизпълнител от издалия фактурите стопански субект.

В обобщение на изложеното съдът намира, че фактурите от процесните доставчици, с които ревизираното лице претендира данъчен кредит, са документи с невярно съдържание. При това положение не може да се презумира добросъвестно поведение на жалбоподателя, тъй като на същия не може да не му е известно и няма как да не му е известно, че посочените в документите издатели нямат качеството на доставчици по смисъла на чл. 11, ал. 1 от ЗДДС. С декларирането на спорните доставки като облагаеми с право на данъчен кредит, жалбоподателят цели да получи данъчно предимство, на което няма право. Ползването на право на приспадане на данъчен кредит по документи с невярно съдържание, които не са съставени в резултат на действително развили се търговски взаимоотношения, се квалифицира от СЕС като позоваване на правото на приспадане с измамна цел или с цел злоупотреба – Решение от 06 декември 2012 г. по дело C-285/11, „БОНИК“ ЕООД, т. 36. Ползването на данъчен кредит с измамна цел не се толерира от закона.

Както бе споменато по-горе, 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. Това е условие за упражняване на правото на данъчен кредит /аргумент от чл. 71, т. 1 от ЗДДС/ и затова това Директива 2006/112/ЕО на Съвета – чл. 226 въвежда строги изисквания за съдържанието на фактурата. Поради тази причина и в решенията на СЕС се застъпва същественото значение на факта на притежаването на фактура, отговаряща за изискванията на закона и във връзка с това и приложението на принципа на неутралност на данъка, изразяващ се в

незабавно упражняване на правото на данъчен кредит. Следва обаче да се отбележи, че законът въвежда не само условия за упражняване на правото на данъчен кредит, но и условия за възникването му – чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, като правопораждащият юридически факт е изпълнението на облагаема доставка, респ. – възникване на данъчно събитие. В този смисъл е решение от 29.04.2004 г. по дело С-152/02, Пето отделение /TERRA BAUBEDARF-HANDEL GMBH/, съгласно което правото на приспадане на данъчен кредит следва да бъде упражнено през данъчния период, през който са изпълнени едновременно двете изискуеми от закона условия, а именно стоките да са били доставени или услугите извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или друг аналогичен документ. Предвид изложеното, липсата на фактура води до невъзможност да се упражни право на данъчен кредит. Ревизираното лице не е представило всички фактури, по които е ползвало данъчен кредит. Извод за липса на реални доставки следва да се направи въз основа на събраните в хода на ревизията доказателства и установените обективни данни, както са сторили органите по приходите в настоящото производство. Предвид това, РА следва да се потвърди в оспорената част по ЗДДС.

В частта по ЗКПО.

На база констатациите в частта по ЗДДС и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10 ал. 1 от ЗКПО, е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат за отделните данъчни периоди и е установен дължим корпоративен данък. Това е направено защото е установено, че сделките от процесните доставчици не са реално извършени, а с фактурите са отчетени разходи довели до отклонение от данъчно облагане. По отношение на разходите, документирани с процесните фактури, от фактическа страна е установено и не съществува спор, че същите са отчетени като разходи в съответния отчетен период. В разпоредбата на чл. 10 от ЗКПО, законодателят е дефинирал съдържанието на понятието документална обоснованост, според специфичните изисквания и за целите на ЗКПО.

Разпоредбата на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО гласи, че счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обосноваван чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч., отразяващ вярно стопанската операция. Доказването на осчетоводените разходи във връзка с разпоредбите на чл. 10 от ЗКПО и ЗСч. става освен с фактури, с търговска кореспонденция, документи за плащане, протоколи за приемане и предаване на извършената работа, доказателства за използвани материали, приложения съгласно договора за условията на възложителя и други документи с подобен характер, разработени като вътрешен документооборот, които могат да послужат за доказване на извършените услуги. Такива доказателства не са представени в хода на

ревизионното производство, в т.ч. пред настоящата инстанция.

Следва да се отбележи, че ЗКПО третира облагането с пряк, а не с косвен данък, поради което като критерий за признаване на разходите е въздигнато надлежното и съобразено със законовите изисквания документиране на същите. В случая, корекцията на данъчната основа е извършена на базата на установената липса на доставки от процесните доставчици. Както беше посочено по-горе в решението, жалбоподателят не разполага с достатъчно доказателства за реалността на получените доставки. В случая въпреки, че разполага с фактури и другите описани документи, те не отразяват вярно стопански операции. Тези факти налагат извода, че жалбоподателят е извършил невярно счетоводни записвания и в резултат на това, неправилно са завишени отчетените разходи за 2017 г. и 2018 г. и 2019 г. Въпреки, че са налице издадени фактури, същите не отговарят на изискванията на чл. 114 от ЗДДС и не доказват, че услугите са действително извършени. Ето защо органите по приходите правилно и законосъобразно са приели, че не е налице документална обосновааност на стопанските операции. В случаите, когато разходите не са документално обосновани по смисъла на чл. 10 от ЗКПО, на основание чл. 26, т. 2 от същия закон, тези разходи не се признават за данъчни цели. С издадения РА е извършена правилна преценка на събраните в хода на ревизията доказателства, като са изведени обосновани изводи за наличието на основания по чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10 от ЗКПО.

Предвид изложеното, извършеното преобразуване на счетоводния финансов резултат на посочените основания и установеният КД, са законосъобразни и РА следва да се потвърди и в тази оспорена част.

С оглед гореизложеното съдът намира, че РА с който по отношение на жалбоподателя с която са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 6 506,00 лв. вследствие на непризнат данъчен кредит и лихви за забава в размер на 2 529,32 лв., в данъчни периоди м. 05, м. 07, м. 09, 12.2017 г., м. 01, м. 03, м. 05, м. 06, м. 08, м. 10, м. 12.2018 г., м. 01 и м. 03.2019 г., както и са установени задължения за корпоративен данък /КД/ в размер на 3 252,99 лв. и лихви за забава 1 394,44 лв., в данъчни периоди 2017 г., 2018 г. и 2019 г., е правилен и законосъобразен.

Предвид заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение и с оглед изхода на делото, същото се явява основателно, поради което и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК във вр. с чл. 8, ал. 1, вр. чл.7, ал.2, т. 3 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати в полза на бюджета на ответника сумата от 1 403,80 лв. (хиляда четиристотин и три лева и 80 ст.), представляваща

юрисконсултско възнаграждение.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, III отделение, 7 – ми състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ЮНИК АРТ“ ООД, ЕИК[ЕИК], чрез Б. А. И., в качеството на управител, с адрес за кореспонденция [населено място],[жк], [улица] срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221721006278-091-001/11.04.2022 г., издаден от Р. Р. Б.- орган, възложил ревизията и В. В. П. - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1075/07.07.2022г. на директора на Дирекция „ОДОП“ - С., като неоснователна.

ОСЪЖДА „ЮНИК АРТ“ ООД, ЕИК 202079542заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП сумата в размер на 1 403,80 лв. (хиляда четиристотин и три лева и 80 ст.) за юрисконсултско възнаграждение.

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: