

РЕШЕНИЕ

№ 1405

гр. София, 07.03.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 11 състав,
в публично заседание на 31.01.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Петя Стоилова

при участието на секретаря Цветанка Митакева, като разгледа дело номер **7686** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156-161 ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221020001548-091-001 от 18.12.2020 г., в частта потвърдена и изменена с Решение № 951/23.06.2021 г. на от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП.

В жалбата се твърди, че РА в потвърдената и изменена част е незаконосъобразен и необоснован, издаден в противоречие с материалните разпоредби, практиката на СЕС и ВАС. Подробно сочи, че представените доказателства са достатъчни да се обоснове извод за несъмнено извършени доставки. Отбелязва, че доставчиците на жалбоподателя са представили изисканите от органите по приходите документи и обяснения в отговор на връчените им ИПДПОЗЛ. Пред решаващия административен орган са ангажирани договори за доставка на стоки, придружени с приемо-предавателни протоколи, тъй като няма законова пречка за предоставяне на допълнителни доказателства на всеки етап от процеса. Чрез представените документи - фактури, договори и т. н., ревизираното лице е доказало механизма на изпълнение на доставките, както и техните количествени и стойностни параметри. Налице са достатъчно доказателства за сключването и изпълнението на договорите от доставчиците – фактури, отразени в регистъра на доставчика и получателя, приемо-предавателни протоколи и плащания по тях. Изтъква, че получаването на доставките е отразено в счетоводството при спазване на правилата и принципите за водене на счетоводната отчетност съгласно ЗСч. Излага съображения за неправилно

преобразуване и увеличение на декларирания финансов резултат за 2018 г., което незаконосъобразно е довело до данъчно задължение по ЗКПО. Счита за погрешна практика ревизиращите органи да начисляват лихва за „неправомерно ползван данъчен кредит“.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. И., който поддържа жалбата, претендира присъждане на направените разноски по делото.

Ответникът - Директорът на Дирекция “ОДОП” С. при ЦУ на НАП се представлява от юрк. Г., който оспорва жалбата като неоснователна. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение с оглед изхода на спора.

Съдът, като прецени събраните по делото доказателства, доводите и възраженията на страните, намира за установено от фактическа страна следното: Производството по издаване на обжалвания РА е започнало въз основа на ЗВР № Р-22221020001548-020-001/17.03.2020 г. Ревизията е установяване на задължения за ДДС и корпоративен данък за периода от 01.01.2018г. до 31.01.2020г. За резултатите от ревизията е съставен РД № Р-22221020001548-092-001/12.11.2020г. Не е подадено писмено възражение срещу издадения РД.

Ревизията приключва с издаването на РА № Р-22221020001548-091-001/18.12.2020 г. издаден от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и М. П. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. С РА е установен ДДС за внасяне в размер на 61 333,50 лв., при деклариран от жалбоподателя ДДС за внасяне в размер на 512,50 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 7 718,53 лв. Корекцията произтича от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

Установени са и допълнителни задължения за корпоративен данък за 2018г. в размер на 12 094,48 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 2 488,04 лв., произтичащи от преобразуване на декларирания счетоводен финансов резултат, на основание чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО с отчетените от [фирма] разходи през 2018 г. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

На основание чл. 133, ал. 3 от ДОПК с Р. №П-22221021001550-003-001/14.01.2021г. е извършена поправка на отразените на ред първи в Таблица №3 на РА данни за вид задължение, а именно вместо вид задължение за ДДС в размер на 14 284,25 лв. е посочен вид задължение за корпоративен данък в размер на 14 284,25 лв. Горецитираната корекция не променя установените с РА задължения за данъци и начислените лихви.

С Решение № 951/23.06.2021г. Директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП отменя Ревизионен акт №Р-22221020001548-091-001/18.12.2020г., в оспорената част на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м. 11.2018г., м. 12.2018г., м. 08.2019г. и м. 10.2019г., ведно с начислените лихви за забава за м. 10.2019г., изменя Ревизионния акт, като установения резултат по ЗДДС за м. 01.2020г. данък върху добавената стойност за внасяне в размер на 8 244,77 лв. определя на данък върху добавената стойност за внасяне в размер на 7 044,77лв., ведно със съответните лихви и потвърждава РА в частта на установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди м. 02.2019г., м. 03.2019г., м. 07.2019г., м. 09.2019г., м. 11.2019г. и м. 12.2019г., ведно с начислените лихви за забава, в това число и лихвите за забава за м. 11.2018г. и м.

12.2018 г., както и в частта на допълнително определените задължения по ЗКПО за 2018г.

По време на ревизията на ревизираното дружество са връчени четири Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице, извършено е посещение на декларирания адрес за кореспонденция на [фирма], където е извършена проверка на първичните счетоводни документи и регистри в оригинал. Извършени са насрещни проверки на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Приобщени са доказателствата, касаещи [фирма], [фирма] и [фирма], събрани в хода на извършена предходна ревизия на задълженото лице.

Установено е, че основната дейност на ревизираното дружество е свързана с търговия с медицински изделия и помощни средства за хора с увреждания, за което притежава Удостоверение №544/26.01.2018 г., издадено от МТСП, съгласно което лицето е вписано в регистъра по чл. 35 от Закона за интеграцията на хората с увреждания.

Дружеството осъществява дейността си от офиси, находящи се в [населено място], в [населено място] и в [населено място]. Ревизираното дружество е заявило, че имотите се ползват съвместно със свързани лица, както и че са ползвани активи и персонал на [фирма] - свързано лице.

I. Относно установените задължения по ЗДДС:

1. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактура №0002129/31.12.2018г., издадени от [фирма] за платени комисионни възнаграждения. Освен фактурата е представен договор от 01.02.2018г. за реализация на медицински изделия и технически-помощни средства, сключен между [фирма] /възложител/ и [фирма] /изпълнител/; констативен протокол за реализирани медицински изделия и помощни средства от [фирма] по договор със [фирма] за периода 01.02.2018г. до 31.12.2018г.; копие от фактура №[ЕГН]/13.01.2020 г., издадена от предходен доставчик [фирма] за покупката на 20 бр. слухови апарата; свидетелства за регистрация на ЕКАФП; ведомости за заплати и писмени обяснения.

2. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за данъчните периоди м. 11.2019 г. и м. 12.2019 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 15 535,00 лв. по 11 фактури, издадени от [фирма]. Предмет на доставките е покупка на скутери, горна лицева кожа за ортопедични обувки, тоалетни столове и инвалидни колички.

Доставчикът е представил копия на процесните фактури; дневни финансови отчети от ЕКАФП; свидетелство за регистрация на ЕКАФП; договор от 01.01.2019г. за съхранение на стоки, сключен между [фирма] /изпълнител/ и [фирма] /възложител/; фактури за складиране на стоки, издадени от [фирма] и фискални бонове; обратна ведомост; счетоводни регистри; протоколи по чл. 117 от ЗДДС, относно декларирането на вътреобщностни придобивания /В./ от П. В. с идентификационен номер по ДДС Е.; инвойси; платежни нареждания и товарителници. Дружеството не е назначавало лица по трудови или извънтрудови правоотношения. Заявено е, че процесните стоки са закупени от П. В. и са превозени от гръцкото дружество до складова база в [населено място], която е собственост на [фирма]. От там стоките са превозени от жалбоподателя за негова сметка и с негов транспорт. При проверка в информационната система на НАП е установено, че [фирма] е deregистрирано по ЗДДС. От [фирма] са изискани доказателства, касаещи процесните доставки. Такива

не са представени при ревизията.

3. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за данъчен период м. 01.2020 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 7 020,00 лв. по 5 фактури, издадени от [фирма]. Предмет на доставките са ортопедични обувки и ходила.

Доставчикът представя копия на процесните фактури; дневни финансови отчети от ЕКАФП; свидетелство за регистрация на ЕКАФП; Споразумение от 01.09.2019 г. за съхраняване и разпределение на стоки, сключено между [фирма] /изпълнител/ и [фирма] /възложител/; фактура №[ЕГН]/21.11.2019г. за складиране на стоки, издадена от [фирма], придружена с фискален бон; оборотна ведомост; счетоводни регистри; протокол по чл. 117 от ЗДДС, относно декларирането на В. от П. В.; инвойс; платежно нареждане и товарителница. Посочено е, че процесните стоки са били закупени от П. В. и са превозени от гръцкия търговец до складова база в [населено място], собственост на [фирма]. От там стоките са превозени от жалбоподателя за негова сметка и с негов транспорт. [фирма] ползва офиси по договори за съвместна дейност, сключени със [фирма] и [фирма]. При проверка в информационните масиви на НАП е установено, че [фирма] е deregистрирано по ЗДДС. Констатирано е, че доставчикът е регистриран с капитал от два лева, като едноличен собственик на същият е К. Х. Ш., който е представляващ и едноличен собственик и на капитала на [фирма] и [фирма]. Не са представени доказателства за получаването, транспортирането и съхранението на стоките, както и такива за тяхната последваща реализация. Ползваните от [фирма] складове се ползват съвместно и с други дружества, като съхраняваните в тях стоки не са разделени, което лишава ревизиращият екип от възможността да извърши инвентаризация и проследи движението на стоките.

4. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за данъчен период м. 11.2019 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 16 000,00 лв. по 10 фактури, издадени от [фирма]. Предмет на доставките са говорни апарати, тоалетни столове, акумулаторна инвалидна количка и слухови апарати.

При насрещната проверка са представени копия на процесните фактури; дневни финансови отчети от ЕКАФП; свидетелство за регистрация на ЕКАФП; фактури за съхранение на стоки, издадени от [фирма] на [фирма]; оборотна ведомост; счетоводни регистри; протокол по чл. 117 от ЗДДС за декларирано В. от P.A.P S. L. с идентификационен номер по ДДС G.; инвойс; банково извлечение; товарителница и др. Дружеството не разполага със собствена кадрова и материално-техническа обезпеченост. Заявено е, че процесните стоки са закупени от П. С. и са превозени от великобританското дружество до складова база в [населено място], собственост на [фирма]. От там стоките са превозени от жалбоподателя за негова сметка и с негов транспорт. Установено е, че [фирма] е deregистрирано по ЗДДС. Ревизираното дружество е представило единствено копия на процесните фактури. Не са представени доказателства за получаването, транспортирането и съхранението на стоките, както и такива за тяхната последваща реализация. Посочено е, че ползваните от [фирма] складове се ползват съвместно и с други дружества, като съхраняваните в тях стоки не са разделени, което лишава ревизиращият екип от възможността да извърши инвентаризация и проследи движението на стоките.

5. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за данъчни периоди м. 02.2019 г., м. 07.2019 г., м. 09.2019 г. и м. 11.2019 г. е отказано право на

приспадане на данъчен кредит общо в размер на 6 872,00 лв. по 7 фактури, издадени от [фирма]. Предмет на доставките са говорни апарати и батерии за слухови апарати. При насрещната проверка са представени копия на процесните фактури; дневни финансови отчети от ЕКАФП; свидетелства за регистрация на ЕКАФП; Рамков договор за продажба на батерии за слухови апарати и технически-помощни средства за хора с увреждания от 04.02.2019 г., сключен между [фирма] и [фирма]; приемо-предавателен протокол от 28.02.2019 г.; договори за съхранение на стоки от 06.10.2017 г. и от 01.01.2019 г., сключени между [фирма] /изпълнител/ и [фирма] /възложител/; фактури за съхранение на стоките, издадени от [фирма] на [фирма], придружени с фискални бонове; оборотни ведомости за проверяваните периоди; счетоводни регистри; протокол по чл. 117 от ЗДДС за В. от У. СА с идентификационен номер по ДДС Е.; инвойс; преводно нареждане и товарителница. [фирма] не е разполагало със собствена кадрова и материално-техническа обезпеченост. Заявено е, че процесните стоки са закупени от У. СА и са превозени от гръцкия търговец до складова база в [населено място], собственост на [фирма]. От там стоките са превозени от жалбоподателя за негова сметка и с негов транспорт. Установено е, че [фирма] е deregистрирано по ЗДДС. Посочено е, че доставчикът е регистриран с капитал от два лева, като едноличен собственик на същия е Д. Г. Д.. Ревизираното дружество не е представило доказателства, касаещи процесните доставки. Не са представени доказателства за получаването, транспортирането и съхранението на стоките, както и такива за тяхната последваща реализация. Посочено е, че ползваните от [фирма] складове се ползват съвместно и с други дружества, като съхраняваните в тях стоки не са разделени, което лишава ревизиращият екип от възможността да бъде извърши инвентаризация и се проследи движението на стоките. Също така е посочено, че от представените документи не става ясно къде и кога са предадени стоките, както и кои са лицата участвали в приемо-предавателните процедури.

6. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за данъчните периоди м. 11.2018 г. и м. 12.2018 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4 950,00 лв. по 5 фактури, издадени от [фирма].

Адресираното до дружеството ИПДПОЗЛ е връчено на деклариращият електронен адрес. Доставчикът не е представил изисканите документи и писмени обяснения. Установено е, че [фирма] е deregистрирано по ЗДДС. На доставчикът е извършена ревизия по ЗДДС, при която са установени задължения в особено големи размери. [фирма] не е отразило в отчетните си регистри по ЗДДС фактурите, издадени на [фирма], не са ангажирани доказателства за налична кадрова обезпеченост. Съгласно представените обяснения от ревизираното дружество, предмет на доставките е реклама в интернет, посещения на уебсайтове и рекламни банери. Органите по приходите са приели, че не са налице реално изпълнени доставки по фактурите, издадени от [фирма].

II. Относно установените задължения по ЗКПО:

Органите по приходите са констатирани, че при извършена предходна ревизия на лицето по ЗДДС, обхващаща периодите от м. 03.2018г. до м. 10.2018г., приключила с издаване на РА №Р-22221018007570-091-001/02.07.2019г., на [фирма] е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 26 502,79 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма], подробно описани на стр. 4-7 от РД. РА е потвърден с Решение №1616/24.09.2019г. на директора на дирекция ОДОП С..

Въз основа на обстоятелствата, установени в частта на облагането по ЗДДС на РА ревизиращият екип е преобразувал декларирания счетоводен финансов резултат на [фирма] за 2018г. в посока увеличение с отчетените разходи в размер на 120 944,88 лв. по фактури, издадени от [фирма] /счетоводени разходи през 2018г. във връзка с фактури на процесния доставчик в размер на 31 750,00 лв./, [фирма] /счетоводени разходи през 2018г. във връзка с фактури на процесния доставчик в размер на 34 791,66 лв./, [фирма] /счетоводени разходи през 2018г. във връзка с фактури на процесния доставчик в размер на 15 995,00 лв./ и [фирма] /счетоводени разходи през 2018г. във връзка с фактури на процесния доставчик в размер на 38 408,32 лв./.

За данъчен период 2018г. [фирма] е подало годишна данъчна декларация по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, като е декларирана данъчна печалба, в размер на 44 964,62 лв. След извършеното увеличение на финансовия резултат със сумата от 22 968,74 лв., е определен данъчен финансов резултат – данъчна печалба, в размер на 21 897,65 лв. След преобразуването е определена данъчна печалба в размер на 142 842,53 лв., съответно дължим корпоративен данък за 2018г. в размер на 14 284,25лв., при деклариран от дружеството данък в размер на 2 189,77 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 2 488,04 лв.

По делото е прието без оспорване заключение на съдебно-счетоводна експертиза. Според заключението [фирма] е търговец на едро и вносител на медицински изделия и притежава Лиценз от изпълнителната агенция по лекарствата с № IV-P-T/МИ-609/01.10.2010г., съгласно изискванията на Закона за медицинските изделия /З./ . Съгласно Закона за МИ [фирма], като търговец на едро и вносител не може да продава медицински изделия и помощни средства на хората с увреждания. Затова дружеството продава стоките /медицински изделия и технически помощни средства за хора с увреждания/ на Жалбоподателя, лицензиран търговец на дребно, за да ги реализира и предоставя на нуждаещите се хора с увреждания.

След анализ на Договора от 01.02.2018г. с предмет „Реализация на медицински изделия /МИ/ и технически помощни средства /Т./ за хора с увреждания, съгласно спецификацията към договора“, сключен между Жалбоподателят, като изпълнител и [фирма] като възложител и фактура №[ЕГН]/31.12.2018г., издадена от [фирма] експерта стига до извода, че има несъответствие между тях. Съгласно договора, изпълнител на комисионните услуги се явява Жалбоподателят, от което следва, че фактурата за комисионни възнаграждения трябва да бъде издадена от Жалбоподателя и неправилно е издадена от [фирма].

През процесния период Жалбоподателят, е включил в дневниците си за покупки, респективно в справките-декларации за ДДС фактури за покупки на стоки, по които не е признат данъчен кредит (останал непризнат след решение № 951 от 23.06.2021г. на директора на дирекция ОДОП С.), издадени от следните доставчици: [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма] и [фирма].

Към всяка от издадените, от доставчиците фактури се прилага Приемо-предавателен протокол за покупко-продажба на стоки - медицински изделия и технически помощни средства /Т./ за хора с увреждания между Жалбоподателят като купувач и съответния доставчик. Приемо-предавателните протоколи съдържат всички необходими реквизити: дата; предаваща и приемаща страни; описание на стоката, предмет на приемане-предаване; мярка, количество, единична цена, обща стойност, начина на плащане; мястото на предаване на стоката; име, подпис и печат на предал; име, подпис и печат на приел стоката. Към процесните фактури, издадени от [фирма]; [фирма]; [фирма] и Б.“ Е. за продажба на стоки на Жалбоподателя, са приложени и Дневни финансови отчети от Електронни касови апарати с фискална памет /ЕКАФП, за регистриране и отчитане на продажбите, което показва, че има

плащания на данъчната основа и ДДС по фактурите на доставчика. За получените доставки на стоки /медицински изделия и Т. на хора с увреждания/ през процесния период, Жалбоподателят е извършил и отразил плащания, в брой, на данъчната основа и данъка по фактурите на доставчиците.

За получените доставки през данъчните периоди, предмет на ревизионния акт, Жалбоподателят е извършил плащания на доставчиците [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма], подробно описани таблици към заключението.

Жалбоподателят през м.ноември и м.декември 2019г. доставя стоки /скутери, инвалидни колички, тоалетни столове, горна лицева кожа за ортопедични обувки и ходила / от [фирма] в размер на 93210 /деветдесет и три хиляди двеста и десет/ лева, които изплаща в брой. Жалбоподателят през м.януари 2020г. закупува ортопедични обувки и ходила от [фирма] в размер на 42120 /четиридесет и две хиляди сто и двадесет/ лева, които плаща в брой. Жалбоподателят през м.ноември 2019г. доставя стоки /слухови апарати, акумулаторни инвалидни колички, говорни апарати, тоалетни столове/ от [фирма] в размер на 96000 /деветдесет и шест хиляди/ лева, които изплаща в брой.

Жалбоподателят през м.февруари, м.юли, м.септември и м.ноември 2019г. доставя стоки /батерии модел А 13, батерии за слухов апарат, говорни апарати/ от [фирма] в размер на 41232 /четиридесет и една хиляди двеста тридесет и два/ лева, които изплаща в брой.

Разплащанията по фактурите на процесните доставчици, направени в брой, са осчетоводени в счетоводството на жалбоподателя по сметка 501 „Каса“.

Всички получени стоки в процесния период са осчетоводени в счетоводството на жалбоподателя по сметка 304 „Стоки“, което е видно от аналитичните хронологични ведомости на счетоводна сметка 304 „Стоки“ и счетоводна сметка 401 „Доставчици“

Получаването на доставките от доставчиците на жалбоподателя [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] за данъчния период, предмет на ревизионния акт са осчетоводени от жалбоподателя по начин, посочен в приложената към експертната „Справка за осчетоводяване на доставките и извършените плащания към процесните Доставчици на Жалбоподателя“ - ПРИЛОЖЕНИЕ №1.

Предвид записаните счетоводни статии в счетоводните регистри, във връзка с получените фактури и направения анализ, според вещото лице са спазени изискванията на Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти.

Получените при доставките стоки /МИ и ПС за хора с увреждания/ от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], Жалбоподателят използва за последваща реализация с място на изпълнение територията на страната. За извършените продажби издава фактури на своите клиенти и фискални бонове, когато плащането е в брой; изготвя СПО /стоково парични отчети/ - Отчети за продажба на основание фискалните бонове, които пуска при продажба на населението; извършва продажби и на Дирекциите за социално подпомагане от различните градове на страната. В счетоводството на Ищецът са отчетени приходи от продажбата на стоки, което може да се види от аналитичните справки - хронология за сметка 702 „Приходи от продажба на стоки“, хронология за сметка с/ка 411 „Клиенти“ и хронология за сметка 304 „Стоки“. Според вещото лице закупените от процесните доставчици стоки и/или част от тях, са реализирани в рамките на 2019г./2020г.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок за оспорване и е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Настоящият съдебен състав намира, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган и при спазване изискванията на ДОПК. РА, РД и ЗВР са подписани с електронен подпис, за действителността и автентичността на който са представени доказателства. Спазени са административно-производствените правила на ДОПК за извършване на ревизията, правилно е бил приложен и материалният закон – разпоредбите на ЗДДС и ЗКПО.

По силата на чл.6, ал.1 от ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл.5, ал.1 от ЗДДС е всяка движима вещ. По легалното определение на чл.14, ал.1 от Директива 2006/112/ЕО доставка на стоки означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Според чл.9, ал. 1 от ЗДДС доставката на услуга е всяко извършване на услуга, а според чл.24, ал.1 от Директива 2006/112/ЕО това означава всяка сделка, която не е доставка на стоки. Облагаема според чл.12, ал.1 от 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 съгласно чл.25, ал.1 от ЗДДС. Член 25, ал.2 от ЗДДС постановява, че данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Изискванията за признаване на право на приспадане на данъчен кредит са посочени в чл.68, ал.1 и ал.2 от ЗДДС, като първото от тези изисквания е наличието на реално осъществена доставка по смисъла на чл.6 и чл.9 от ЗДДС.

Съгласно чл.69, ал.1 от ЗДДС лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки.

На следващо място, общият ред за данъчно третиране на счетоводни разходи, несвързани с дейността е предвиден в чл.26, т.1 от ЗКПО. Този вид разходи не се признават за данъчни цели и с тях се преобразува еднократно счетоводният финансов резултат за периода, в който са осчетоводени. При липса на легално определение на понятието „разходи, несвързани с дейността“ съдебната практика приема, че това са разходи, които не пораждаат последици за икономическата дейност на задълженото лице и не са пряко или косвено свързани с функционирането му като търговец. Тъй като по аргумент от разпоредбата на чл.26, т.1 от ЗКПО разходите се признават за данъчни цели само при условие, че са свързани с дейността на предприятието, на основание чл.170, ал.1 от АПК във връзка с §2 от ДР на ДОПК, доказателствената тежест за установяване на това обстоятелство е за жалбоподателя.

Съгласно чл.26, т.2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели разходите, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Според чл.10, ал.1 от ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. Ако се установи, че реално стоките не са били простираны, както е удостоверено във фактурите, то издадените първични счетоводни документи – фактури не отразяват вярно извършена стопанска операция. На основание чл.10, ал.1 и чл.26, т.2 от ЗКПО не следва да се признават данъчни цели счетоводно разходи по фактури, по които е отказан данъчен кредит, тъй като те се оказват документално необосновани. В този смисъл е и преобладаващата до момента практика на Върховния административен съд по идентични дела.

1. Относно установените задължения по ЗДДС:

Наличието на кумулативните условия за възникване и упражняване на правото на

приспадане на данъчен кредит по смисъла на чл.69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите на чл.70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му са факти от обективната действителност, наличието или липсата, на които е свързано с възникване на благоприятни последици за ревизираното лице – възникване на право на приспадане на данъчен кредит по определена фактура и приложимост на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване съобразно разпоредбата на чл.154, ал.1 от ГПК, вр. с § 2 от ДР на ДОПК. Според така цитираната норма всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения, което означава, че в тежест на ревизирания субект е да докаже наличието на условията за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит, съответно отсъствието на някоя от хипотезите по чл.70 от ЗДДС, като основният относим факт към приложимостта на посочените разпоредби на ЗДДС е установяване на реално осъществени доставки на стоки и/или услуги. В този смисъл е трайната практика на Съда на Европейския съюз предвид решението по дело C-152/02, в което С. приема, че за да се признае право на приспадане на данъчен кредит на получателя, следва да е доказано осъществяване на фактурираната доставка и наличие на фактура за нея.

Притежаването на данъчни фактури не е достатъчно да обоснове реалност на отразените във фактурите стопански операции. В редица свои решения Съдът на Европейския съюз (СЕС) приема, че правото на приспадане следва да се признае не само защото данъкът е вписан във фактурата. Според т.53 от Решение на С. (сега СЕС) по дело C-454/98г., това право следва да се ограничава до действително дължимите данъци, т.е. тези, отговарящи на облагаема сделка. В посочения смисъл е и приетото от СЕС в решение от 06.12.2012г. по дело C-285/11г. В т.31 от същото съдът е посочил, 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 последващи облагаеми сделки. В т.32 е посочено: "Следва да се напомни, че в рамките на производството, образувано на основание чл.267 ДФЕС, Съдът няма компетентност да проверява, нито пък да преценява фактическите обстоятелства, свързани с делото по главното производство. Следователно 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 услуги са реално осъществени и в следствие тези услуги са били използвани от дружеството за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано /т.33/.“ Следователно, за да се признае правото на приспадане на ДДС е необходимо услугите стоките да са реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки.

Удостоверяването на доставката и нейното реално осъществяване, в случаите, когато се касае за минал период спрямо този на ревизията, следва да бъде установено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя, както и при наличието на съответни доказателства при доставчика.

С процесния РА правото на данъчен кредит е отказано, поради направени от органите по приходите заключения за липса на доказателства за извършването на доставки на стоки и услуги по смисъла на чл.6 и чл.9 от ЗДДС по процесните фактури. Съдът намира, че за да се прецени дали отказът на органите по приходите да признаят правото на данъчен кредит по фактурите издадени от дружествата - доставчици се явява законосъобразен, следва да се разреши спорният по делото въпрос - извършени ли са реално фактурираните от посочените доставчици услуги.

1.1. На 01.02.2018г. между [фирма] /възложител/ и [фирма] /изпълнител/ е сключен договор, съгласно който изпълнителят приема да осъществи дейност по реализация на медицински изделия и технически-помощни средства за хора с увреждания, за което последният има право на хонорар. Тъй като изпълнител на комисионните услуги се явява ревизираното лице, а не [фирма], то и фактурата за комисионно възнаграждение според договора е следвало да бъде издадена от [фирма], т.е. от ревизираното лице. Правото на данъчен кредит е отказано законосъобразно, поради липса на реално уговорена и изпълнена доставка по фактурата. Наведените в жалбата доводи за допуснатата техническа грешка при изписването на наименованията на страните в договора не опровергават този извод на съда.

1.2. Относно декларираните доставки на стоки от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са представени напълно еднотипни документи, които не доказват реалното осъществяване на доставките.

До издаването на РА от [фирма] не са представени договори, приемо-предавателни протоколи, поръчки, заявки, електронна и друга кореспонденция, във връзка със спорните доставки, информация за това как са транспортирани стоките. Такива са представени едва с жалбата пред горестоящия административен орган и са приложени по делото в Приложение №2. Съдът, след като подробно ги разгледа констатира, че всички Приемо - предавателни протоколи са еднотипни, както и договорите към доставките, фактурирани от спорните доставчици. Всички стоки от четиримата доставчици се твърди, че са предавани на едно и също място, в склад на [фирма] в [населено място], [улица], като доставчиците нямат лицензи за извършване на търговия с медицински изделия. Не е представено и разрешително за склада, находящ се [населено място] по Закона за лекарствени продукти в хуманната медицина, освен това липсват необходимите придружаващите медицинските изделия сертификати и документи за производител.. Също така е посочено, че от представените документи не става ясно къде и кога са предадени стоките, както и кои са лицата участвали в приемо-предавателните

Транспортът се твърди, че е осъществен от ревизираното лице посредством договор за ползване на МПС, сключен между [фирма] и [фирма], в качеството му на собственик на товарен автомобил марка Р., с регистрационен номер СВ 5801 ВВ, пътна книжка и пътни листове. Към датата на сключване на договора 02.01.2018г. е установено, че цитираното МПС не е било собственост на [фирма], а на [фирма], а посоченият в пътните листове водач на МПС няма трудово или гражданско правоотношение със [фирма]. Независимо, че в вещото лице е заключило, че стоките по сметка 304“Стоки“ (описани в Таблица №10 от заключението му), според него са били реализирани при последващи продажби, според съда, не са налице достатъчно доказателства, че тези стоки са били закупени и доставени именно от лицата, посочени като доставчици в процесните фактури. Складовете на [фирма] се ползват съвместно и с други дружества, като съхраняваните в тях стоки не са разделени, което води до невъзможност да бъде извършена инвентаризация и да се проследи реалното движение на стоките, независимо, че по счетоводни данни е възможно да е постигнато съответствие. Поради това и законосъобразно е отказано правото на данъчен кредит по тях. Наличието на счетоводно отразяване не е равнозначно на реално изпълнени доставки, съобразно предмета на спорните фактури и техния издател.

1.3. Относно доставките на рекламни услуги, фактурирани от [фирма] е представено копие от протокол за реализирана интернет реклама на стойност 24 750,00 лв. без ДДС за м. 11.2018 г. по договор за реклама от 01.10.2018 г., самият договор не е представен. Няма доказателства за излъчването на интернет реклами и банери, популяризиращи дейността на [фирма], не е ясен техния формат, какво е

рекламното послание, съдържанието на реклама, на графично оформление, в какъв времеви период са били позиционирани рекламите и в кои електронни сайтове. [фирма] не представя доказателства, че разполага с необходимата кадрова и материално-техническа обезпеченост да извърши доставките. Не става ясно как е формирана цената на услугите, нито се установява реалното изпълнение на същите. Самото ревизирано дружество е коригирало ползвания данъчен кредит, като е приело, че съществува риск от данъчни загуби. Това е извършено след издаване на РА през м. 12.2020г., като корекцията е отразена в отчетните регистри по ЗДДС на [фирма] през м. 02.2021г. Дружеството, видно от констатациите на Директора на дирекция „ОДОП“ е отразило в дневника за покупки със знак минус стойностите по фактурите, издадени от [фирма], поради което с решението си горестоящият орган е отменила РА в частта на постановения отказ на данъчен кредит по фактурите, издадени от процесният доставчик, но е потвърдила РА в частта на начислените лихви за забава, за периода на неправомерно ползване на данъчния кредит.

Съгласно чл.115, ал.1 и ал.3 от ЗДДС при намаление на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде кредитно известие към фактурата. Според ал.2, известието се издава задължително не по-късно от 5 дни от възникване на съответното обстоятелство по чл.115, ал.1 от закона. Издаване на кредитно известие е необходимо при разваляне на доставка или намаляване на данъчната основа на доставката, както и постигане на съгласие между страните по сделката, за да се осъществят правните последици на издаденото кредитно известие.

Съгласно Решение на СЕС по дело С-454/98 S.&C. Ag & Co Kg, когато издателят на фактурата навреме и напълно е отстранил риска от загуба на данъчни приходи, принципът за неутралност на ДДС изисква неправомерно фактурираният данък да може да бъде коригиран, без тази корекция да зависи от условието издателят на фактурата да е действал добросъвестно. Неправомерно фактуриран данък върху добавената стойност може да се коригира и по реда на чл.116 от ЗДДС - чрез анулиране на издадените фактури. Аналогично ще се дължи лихва при извършване на ненавременна корекция (в по-късен данъчен период) чрез анулиране. Правилно в решението на Директора на Дирекция ОДОП е прието, че следва да бъдат начислени лихви за забава за неправомерно ползвано право на приспадане на данъчен кредит.

2. Относно установените задължения по ЗКПО.

В резултат на извършеното от органите по приходите преобразуване на счетоводния финансов резултат, на основание чл.23, ал.2, т.1 от ЗКПО на [фирма] с отчетените през 2018 г. разходи във връзка с фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и по фактура № [ЕГН]/31.12.2018 г. [фирма] са допълнително определени задължения по ЗКПО над декларирания в размер на 12 094,48 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 2 488,04 лв.,

По отношение на възраженията, съдът счита, че органите по приходите законосъобразно са приложили материалноправните разпоредби на чл.26, т.2 от ЗКПО, във връзка с чл.10, ал.1 от ЗКПО. Касае се за непризнаване на осчетоводените разходи за данъчни цели, поради констатирана нереалност на доставката на услуга между прекия доставчик и жалбоподателя. В оспорения РА действително не е уточнено дали предходен РА №Р-22221018007570-091-001/02.07.2019г., потвърден с Решение №1616/24.09.2019г. на Директора на Д“ОДОП“ е влязъл в сила, но и в хода на съдебното производство жалбоподателят не е представил доказателства, че го е обжалвал в срок или е бил отменен от съда. Поради това, настоящата инстанция намира, че констатациите по ЗДДС в РА №Р-22221018007570-091-001/02.07.2019г. не са оборени и правилно в процесната ревизия органите по приходите са се позовали на тях.

На последно място, относно начислените лихви в РА, предвид факта че задължението за лихви е акцесорно, след като по изложените по-горе съображения съдът счита за доказано основното задължение, то лихвите са начислени законосъобразно и в тази си част РА също следва да бъде оставен в сила. Възприетата практика на данъчните органи да начисляват „лихва върху данъчен кредит“ вместо върху „резултат за периода“, срещу която се възразява в жалбата, не ощетява данъчно задълженото лице, тъй като съответно лихва се начислява и се дължи, като акцесорно задължение и върху установения размер на задължението за внасяне, ако има такова за периода, видно от Таблица 1 към РД и РА.

В случая не се доказва основателността на наведените в жалбата оплаквания. По изложените по-горе съображения, настоящият съдебен състав намира обжалваният ревизионен акт за законосъобразен, а подадената жалба като неоснователна следва да се отхвърли.

При този изход на делото, на ответника следва да се присъди поисканото юрисконсултско възнаграждение, което на основание чл.161, ал.1 от ДОПК, вр. с чл.8 от Наредба № 1 от 9 юли 2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения възлиза на 2059 /две хиляди и петдесет и девет/ лева.

Воден от гореизложеното и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК, Административен съд – София град, III – то отделение, 11-ти състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р-22221020001548-091-001 от 18.12.2020 г., потвърден и изменен с Решение № 951/23.06.2021г. на от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, в частта, в която са установени задължения по ЗДДС в размер на 45 968,39лв. и лихви в размер на 4 987,65лв., както и в частта на допълнително определените задължения по ЗКПО.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 2059 /две хиляди и петдесет и девет/ лева.

Решението може да се обжалва пред ВАС в 14-дневен срок.

СЪДИЯ: