

РЕШЕНИЕ

№ 5014

гр. София, 21.07.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 46 състав,
в публично заседание на 21.06.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Желева

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **6768** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно – осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], представлявано от И. А. И., в качеството ѝ на управител на дружеството, чрез адв. Р. В., със съдебен адрес: [населено място], [улица] – 11, ет. 5, офис 1 срещу Ревизионен акт № Р-22221720004078-091-001/09.03.2021 г., издаден от Г. И. М. на длъжност началник на сектор – орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т. – С. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 844/03.06.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с която на дружеството жалбоподател са установени задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ в общ размер на 19 425,00 лева и лихви в размер на 3 198,37 лева за данъчни периоди 04.05.2016 г. – 31.12.2019 г. и задължения за данък върху добавената стойност по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в общ размер на 38 813,79 лева и лихви в размер на 8 962,94 лева за данъчни периоди 01.07.2016 г. – 31.10.2019 г. и 01.12.2019 г. – 31.12.2019 г.

В жалбата ревизионният акт е оспорен като незаконосъобразен поради противоречие с процесуалноправните и материалноправните норми и като необоснован поради непълнота и неправилност на установените факти и обстоятелства и направените фактически и правни изводи. Твърди се, че липсват законови основания и мотиви,

водещи до безспорен извод за нереалност на спорните доставки, а само на база предположения незаконосъобразно се установяват допълнителни задължения на дружеството. Сочи се, че от административната преписка е видно, че още в хода на ревизията и при административното обжалване на ревизионния акт са представени достатъчно безспорни писмени доказателства относно договаряне, извършване и приемане на съответната услуга, плащане – обстоятелства, които категорично доказват реално извършени доставки по спорните фактури. Изтъква се още, че са налице отразявания в счетоводството, представени са хронологии, справки, обратни ведомости както от жалбоподателя, така и от преките доставчици, но те не са взети предвид и не са обсъдени и анализирани в нарушение на принципите, залегнали в ДОПК. В тази връзка се твърди, че не е направен обективен и цялостен анализ на представените документи, а са изложени ирелевантни обстоятелства и основания за отказа на ревизиращите органи да признаят правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя и за непризнаването на направените разходи по ЗКПО /такива ирелевантни обстоятелства са deregистрацията по ЗДДС на преките доставчици по инициатива на НАП, липсата на подадени справки по чл. 73 от ЗДДФЛ и подадени уведомления по чл. 62 от КТ за назначени лица по трудов договор от преките доставчици, еднотипност на договорите/.

В жалбата се твърди, че е налице предубеденост на данъчните органи, тъй като в решението на директора на дирекция ОДОП е посочена съдебна практика в полза на приходната администрация, която не е относима към настоящия казус и наличните доказателства, както и бланкетно е посочено, че фактурата не е достатъчен документ, който да доказва реалността на доставките, при положение, че са налице безспорни придружаващи документи – договори, протоколи, счетоводни отразявания, плащания и т.н.

Според жалбоподателя изводът на органите по приходите, че не са ангажирани достатъчно доказателства, касаещи спорните доставки, е бланкетен и общ и не кореспондира с наличните доказателства по делото. Изтъкнато е, че трайната съдебна практика не допуска отказ да се признае правото на данъчен кредит само и единствено поради предположения от страна на данъчните органи за липса на реалност на доставките, само поради бездействие и недобросъвестно поведение на доставчици и/или липса на кадрова обезпеченост.

Твърди се, че е налице субективизъм, който ясно личи от посоченото в решението на директора на дирекция ОДОП, че доказателствата „не могат да бъдат измерени надлежно“, за да бъдат признати и правото на данъчен кредит, и разходите по ЗКПО. Сочи се още, че е налице държавен произвол, признак за който е невземането предвид на обстоятелството, че по време на ревизията и във време на пандемия офисът на прекия доставчик [фирма] е бил затворен за продължително време и работата е извършвана дистанционно, поради което същото дружество е претърпяло значителни негативни последици /deregистрирано е по ЗДДС служебно/, както и неговите контрагенти /на които е отказано право на приспадане на данъчен кредит/ само поради това, че не е намерено на адрес и не е представило исканите документи по насрещна проверка на дружеството.

Посочва се, че основанието за отказ за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури е базирано изцяло на предположения, формирани в резултат от вътрешни субективни убеждения, че е налице заобикаляне на закона, при което с позволени средства от закона се постига неправомерен

резултат. Жалбоподателят счита, че този извод е необоснован, недоказан и незаконосъобразен поради липса на основания и доказателства. Сочил се още веднъж, че са налице реално извършени доставки по спорните фактури, като в подкрепа на това обстоятелство са представени достатъчно писмени доказателства в хода на ревизионното производство.

Наведени са доводи, че след обективен анализ на всички представени в хода на ревизионното производство документи в съвкупност се доказва по несъмнен начин реално изпълнение на доставките. Отново се подчертава, че ревизиращият екип, без да е направил обективен анализ на представените доказателства, отказва да признае правото на приспадане на данъчен кредит и да признае разходи по ЗКПО с единствен мотив за липса на реалност на спорните доставки. Освен това, според жалбоподателя ревизиращият екип е направил необоснован и недоказан извод, че са документирани доставки, без да има безспорни доказателства, че същите са извършени, което цели заобикаляне на закона, и не е изложил аргументи в подкрепа на тези изводи нито е цитирал законови норми, чиито фактически състав да е изпълнен, за да се приеме, че не е налице реална доставка. В този смисъл ревизиращите органи неправилно са увеличили финансовия резултат на дружеството и са установили задължения по ЗКПО.

По отношение на доставките по фактури, издадени от [фирма], в жалбата се сочи, че предмет на част от спорните фактури е счетоводно обслужване по договор, за което се дължи месечно абонаментно възнаграждение, чийто размер се конкретизира в издадената за предоставената услуга фактура, като се определя на база месечния обем на работа, респ. часовата ангажираност на персонала. В тази връзка несъстоятелни според жалбоподателя са твърденията на ревизиращия екип, че не е доказано реалното предоставяне на услуга поради липса на приемо- предавателен протокол между страните по договора. Изложени са аргументи, че при предоставяне на месечно счетоводно обслужване няма установена практика да се подписва протокол между счетоводителя и клиента за всяко извършено действие, тъй като резултатът от извършените действия е виден в електронната система на НАП и не е налице необходимост от предоставяне на приемо- предавателни протоколи. Поради това според жалбоподателя данъчният орган незаконосъобразно е анализирал и тълкувал волята на страните по договора, като е счел, че следва да бъдат издадени конкретни документи по доставката, доказващи настъпило данъчно събитие, без това да е необходимо, тъй като този извод може да бъде извлечен от текстовете на договора.

Относно останалите фактури, издадени от [фирма], в жалбата се сочи, че те са резултат от сключен договор за лизинг на лек автомобил „Хюндай Т.“, който ревизираното лице използва за служебни цели, като срокът на договора е 3 години при месечна цена от 500,00 лева без ДДС. Изтъква се, че посоченият лек автомобил е предоставен на прекия доставчик съгласно договор за лизинг с „ОТП Лизинг“, ЕИК:[ЕИК], а [фирма] е вписано като ползвател на позиция С.1 в свидетелството за регистрация на МПС. Жалбоподателят изтъква, че съгласно цитирания договор за лизинг лизингополучателят [фирма] има право на преотдаване на предоставения автомобил на други лица и видно от констатациите в ревизионния доклад, ежемесечните фактури за плащания към „ОТП Лизинг“/ [фирма] са отразени в ДДС дневниците на доставчика за периода от февруари 2018 г. до декември 2019 г.

Относно твърденията на ревизиращия екип, че доставчикът [фирма] не е открит на адреса, жалбоподателят изтъква, че следва се вземе предвид обстоятелството, че през

месец септември служителите на дружеството съобразно здравните препоръки за превенция на разпространението на COVID – 19 на Министерството на здравеопазването са работили от домовете си. В жалбата се подчертава, че не е направен никакъв опит за връзка с дружеството, респ. с неговия управител относно посещение в офиса и предоставяне на пълна счетоводна отчетност на дружеството, а субективно е изложен този факт като последица от недобросъвестно поведение на жалбоподателя, което в случая единствено се предполага. Жалбоподателят поддържа, че изложеното още веднъж доказва предубедеността на екипа и неспазването на принципите в процеса, регламентирани в ДОПК. Отново се твърди, че в хода на ревизионното производство жалбоподателят е представил всички необходими документи, които по несъмнен начин доказват реалност на доставките по спорните фактури, но те не са обсъдени и кредитирани от ревизиращите органи.

По отношение на доставките по фактури, издадени от [фирма], в жалбата е разяснено, че предметът на издадените от [фирма] фактури е услуги по договор за консултантски услуги по проект НПЗД 2019 от 24.04.2019 г. във връзка с проект „Надграждане чрез нови възможности за обучение и заетост“. Наведени са доводи, че жалбоподателят надлежно е представил всички искани документи /договори, фактури, приложения, хронологии от счетоводни регистри, банкови извлечения, писмени обяснения относно предмета на услугата, оборотни ведомости и др./, доказващи по несъмнен начин реалността на съответните доставки на услуги, като налице са доказателства относно договаряне, приемане и предаване на извършената услуга и плащане по банков път. Акцентира се, че в ревизионния доклад е посочено, че „наличието на кадрови и материален капацитет не представлява част от фактическия състав за възникване правото на данъчен кредит“, но въпреки това, ревизиращите органи са приели, че доставките не са реално извършени, тъй като „капацитетът не е доказан“ и не са признали на жалбоподателя правото на приспадане на данъчен кредит.

Според дружеството жалбоподател данъчните органи не са обсъдили факти и обстоятелства от значение за правото на приспадане на данъчен кредит, а са коментирали ирелевантни обстоятелства. Във връзка с това са изложени аргументи, че неотнормо е дали доставчиците не са предоставили всички изискани документи, поради което незаконосъобразно ревизиращият екип е приел, че такива не съществуват, след като жалбоподателят е представил в хода на ревизията всички документи, доказващи реалността на съответната доставка. Твърди се, че отказът да се признае на жалбоподателя правото на приспадане на данъчен кредит на основание липса на кадрови ресурс са несъстоятелни и неоснователни, тъй като и този факт е ирелевантен и не е свързан с настъпването на данъчното събитие. Посочено е, че в ревизионния доклад е установено, че преките доставчици надлежно и в срок са отразили спорните фактури в СД по ЗДДС за съответния период, но въпреки това, приходните органи твърдят, че е налице липса на реалност на доставката.

Изброени са доказателствата, представени пред административния орган при административното обжалване на ревизионния акт, и е изложен доводът, че всички доказателства по делото установяват, че доставчикът разполага с пълна документална обосноваване на извършените стопански операции, а спорните фактури безспорно отразяват действително представени услуги. Подробно в жалбата е аргументирано твърдението, че недопустимо е да се обосновава теза за липса на доставка само с доказателства за нередности при доставчиците, като е изтъкнато, че ревизираното

лице не може да контролира нито пък отнапред да гарантира, че неговите доставчици ще изпълнят надлежно задълженията си и при поискване ще представят изисканите от администрацията документи.

Според жалбоподателя органите по приходите са направили категоричен извод, че доставчиците на ревизираното лице не са извършили конкретните доставки поради обстоятелството, че не са разполагали с необходимия кадрови ресурс, без да е налице анализ какъв ресурс би бил необходим за предоставяне на спорната услуга. Освен това, в жалбата се твърди, че изводът за липса на доставка следва се формира след анализ и преценка на относимите обстоятелства, а такъв не е направен. Твърди се още и че според съдебната практика и по-конкретно според решения на СЕС наличието на фактура е достатъчно доказателства за реалността на една доставка. Изтъкнато е, че са представени доказателства и са установени факти и обстоятелства, които не дават основание да се приеме за обосновано заключението за липса на реално осъществени доставки, както и че в хода на ревизията не са констатирани нарушения на организираната и водената счетоводна отчетност от ревизираното дружество.

Сочи се, че основанията, които се излагат относно липса на реалност на доставките не кореспондират със законовите разпоредби и не са доказани от страна на приходната администрация, която е насочила усилията си в изброяване и посочване на документите, които не са представени от предходния доставчик, и не са коментирали и анализирали всички представени от ревизираното лице документи, удостоверяващи реалното предоставяне на фактурираните услуги. Според жалбоподателя събраните в хода на ревизията доказателства не са преценени от органа по приходите в тяхната съвкупност, а са разделени на две части, като превес е даден на неотносимите за правото на данъчен кредит факти и обстоятелства. Освен това, в жалбата се твърди, че представените писмени доказателства от ревизираното лице само са описани, но не са коментирани нито в ревизионния доклад, нито в ревизионния акт.

Изтъкнато е, че в практиката си СЕС се основава на принципа, че добросъвестният получател по облагаема с ДДС доставка на услуги не следва да бъде санкциониран с отказ на право на данъчен кредит поради нарушения или недобросъвестност на неговия доставчик. Акцентира се, че съгласно ЗДДС правото на данъчен кредит не се обуславя от наличие на кадрова, материална и техническа обезпеченост на прекия и предходния доставчик, поради което следва да се приеме, че правото на приспадане на данъчен кредит за жалбоподателя е възникнало с издаването на процесните фактури, съответно дружеството има право да го упражни в данъчния период, през който е възникнало това право.

Твърди се, че според практиката на СЕС не се допуска данъчен орган да откаже да признае на данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС поради това, че издателят на фактурата или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва въз основа на обективни данни, че въпросното данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. В тази връзка се сочи, че в ревизионния акт не се съдържат каквито и да е било изводи, че жалбоподателят е извършил неправомерни действия, а напротив, констатирано е, че дружеството води надлежно счетоводно отчитане на всички счетоводни операции.

Посочено е още в жалбата, че няма разпоредба, която да лишава даден данъчноправен субект от правото на данъчен кредит само поради факта, че доставчикът на услугата

не е представил даден документ по искане на приходната администрация, при положение че самото лице, имащо право на данъчен кредит, надлежно и в срок е представило необходимите документи, доказващи реално извършена доставка.

Според жалбоподателя в хода на ревизионното производство органите по приходите са нарушили принципите на обективност и служебно начало, тъй като не са се запознали със значими доказателства относно реалността на доставките и са направили своите изводи, без да са извършили цялостна проверка, с което са извършили съществено нарушение на административнопроизводствените правила по смисъла на чл. 146, т. 3 от АПК, което води до незаконосъобразност на издадения ревизионен акт.

В жалбата се твърди, че освен необосновани от правна гледна точка и недоказани от фактическа страна, заключенията на ревизиращите органи са в противоречие с материалния закон и съдебната практика, като са цитирани множество решения на СЕС и ВАС, които според жалбоподателя данъчните органи не са съобразили.

Иска се отмяна на ревизионния акт в обжалваната част.

В съдебно заседание жалбоподателят [фирма] – редовно уведомено, представлява се от адв. В., с пълномощно по делото, която моли за отмяна на оспорения ревизионен акт и излага съображения, че приетото по делото заключение на допуснатата съдебно-счетоводна експертиза не следва да бъде кредитирано като годно доказателство. Депозира писмени бележки и претендира всички съдебни разноски, съгласно списък, който представя.

Ответникът директорът на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ – С. при Централно управление на Национална агенция за приходите – редовно уведомен, не се явява, представлява се от юрк. К., с пълномощно по делото, който моли да бъдат потвърдени мотивите в решението и излага съображения по същество на спора. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не изпраща представител за участие в съдебното производство и не ангажира становище по спора.

Административен съд – София – град, III отделение, 46-ти състав след преценка на събраните по делото доказателства поотделно и в тяхната съвкупност намира за установено следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221720004078-020-001/08.07.2020 г., издадена от Г. И. М. на длъжност началник на сектор /л. 29/, е възложено извършването на ревизия на [фирма], ЕИК:[ЕИК], която да обхване следните видове задължения по периоди, както следва: задължения за корпоративен данък за периода от 04.05.2016 г. до 31.12.2019 г. и задължения за данък върху добавената стойност за периода от 30.05.2016 г. до 31.12.2019 г. Заповедта е връчена електронно на жалбоподателя на 06.08.2020 г. /л 30/.

Със Заповеди за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ № Р-22221720004078-020-002/04.11.2020 г. и № Р-22221720004078-020-003/03.12.2020 г., издадени от Г. И. М. на длъжност началник на сектор /л. 26 и л. 23/, срокът за извършване на ревизията е удължен.

На основание чл. 117 от ДОПК за резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221720004078-092-001/25.01.2021 г. /л. 33 и сл./, връчен на жалбоподателя електронно на 28.01.2021 г. /л. 64 и 65/, в който са изложени следните констатации:

Органите по приходите са установили, че ревизираното лице [фирма] е вписано в търговския регистър /ТР/ на 04.05.2016 г., като за него няма производства по

прекратяване и несъстоятелност и съдружници са И. А. И. с дял от 2.00 лева, А. Г. Н. с дял от 2.00 лева и Л. М. Е. с дял от 2.00 лева. Констатирано е, че дружеството се представлява и управлява от И. А. И.. В резултат на извършена справка в информационната система /ИС/ на НАП и в ТР ревизиращият екип е установил наличието на свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от Допълнителните разпоредби /ДР/ на ДОПК и по-конкретно – установено е, че И. А. И. има участие в няколко дружества, сред които [фирма], на което същата е управител, както и че Л. М. Е. и А. Г. Н. са управители на редица дружества, сред които и [фирма]. Приходните органи са установили, че през ревизирания период проверяваното дружество е извършвало счетоводни и одиторски дейности и данъчни консултации с код по Н. 6920 и упражнява дейността си в офис, находящ се в [населено място], [улица], ет. 4, офис 3. Констатирани са още, че ревизираното лице е регистрирано по ЗДДС, считано от 30.06.2016 г., и не разполага нито се изисква да разполага с лицензии, други регистрации и разрешителни за извършване на дейността му. Установено е, че на дружеството не е извършвана предходна ревизия. Посочени са откритите и закритите банкови сметки на ревизираното лице през ревизирания период /л. 34/. Установено е, че през същия период дружеството има декларирани назначени и прекратени 2 бр. трудови договори, като към момента на съставяне на РД няма действащи трудови договори.

В РД са описани процесуалните действия, извършени от ревизиращия екип в хода на ревизионното производство, сред които, освен връчване на ЗВР и ЗИЗВР, са и извършване на насрещни проверки на други задължени лица контрагенти на ревизираното лице – [фирма] и [фирма], за резултатите от които са съставени протоколи по реда на чл. 50 от ДОПК; предприемане на действия за събиране и обезпечаване на доказателства – връчване на Искане за предоставяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. № Р-22221720004078-040-001/31.08.2020 г., в отговор на което са представени изисканите документи и обяснения с вх. № К.-5558/30.10.2020 г.; документиране на посещение на адрес във връзка с преглед на първични счетоводни документи с Протокол обр. КД-73 № 1650612/05.11.2020 г.; приобщаване с Протокол обр. КД-73 № Р-22221720004078-П.-001/02.11.2020 г. на доказателства и констатации от извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства, приключила с издаден Протокол КД-73 за приключване на проверка № П-22221720001243-073-001/27.04.2020 г.

Относно счетоводството на ревизираното лице приходните органи са установили, че от дружеството се прилагат националните счетоводни стандарти за малки и средни предприятия, както и че дружеството притежава заведена счетоводна отчетност съгласно основните изисквания и принципи на счетоводството – хронологично счетоводно записване на стопанските операции, текущо начисляване на приходите и разходите, произтичащи от сделки и събития към момента на тяхното възникване. В РД е посочено още, че възприетата счетоводна политика е в съответствие с разпоредбите на Закона за счетоводството /ЗСч/ и счетоводните стандарти, като годишните финансови отчети /ГФО/ са изготвени в съответствие с изискванията на принципите, залегнали в чл. 4 от ЗСч. При анализа на счетоводството на ревизираното лице приходните органи са посочили, че се прилага текущо счетоводно отчитане в съответствие с изискванията на ЗСч и счетоводните стандарти, че се прилага двустранна форма на счетоводно записване и че формата на счетоводството осигурява

синхронизирано хронологично и систематично /аналитично и синтетично/ счетоводно отчитане. Съгласно представената Оборотна ведомост е установено, че към 31.12.2019 г. дружеството има селда по основни счетоводни сметки, както следва: Сметка 122 /Неразпределена печалба/ - КС К-т 7 918,75 лева, Сметка 123 /Печалби и загуби от текущата година/ - КС К-т 6 117,62 лева, Сметка 204 /Машини и оборудване/ - КС Д-т 1 644,92 лева, Сметка 401 /Доставчици/ - КС К-т 32 350,16 лева, Сметка 411 /Клиенти/ - КС Д-т 24 447,34 лева, Сметка 501 /Каса в лв./ - КС Д-т 4 805,20 лева и Сметка 503 /Разплащателна сметка/ - КС Д-т 4 805,20 лева. В РД е посочено, че счетоводният програмен продукт, който се използва, е Р. – ФАКТ.

Във връзка с установяване на задължения по ЗДДС ревизиращият екип е анализирал доставките, по които дружеството е изпълнител, в резултат на което е констатирал, че няма основания за корекция на декларираното.

По отношение на доставките, по които дружеството е получател, органите по приходите на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС са отказали право на приспадане на данъчен кредит, като са приели, че е налице липса на доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, както следва: в размер на 22 350,00 лева по 41 фактури с предмет наем на лек автомобил и счетоводни услуги, издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК] за данъчни периоди 01.07.2016 г. – 31.10.2016 г. и 01.12.2019 г. – 31.12.2019 г., и в размер на 16 500,00 лева по 4 фактури с предмет договор за икономически консултации, издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК] за данъчни периоди 01.05.2019 г. – 31.05.2019 г., 01.07.2019 г. – 31.07.2019 г. и 01.09.2019 г. – 31.10.2019 г.

Органите по приходите са установили, че през данъчен период от м. 07.2016 г. до м. 12.2019 г. от ревизираното лице е ползван данъчен кредит в размер на 22 350,00 лева по фактури, както следва: № [ЕГН]/29.07.2016 г., № [ЕГН]/31.08.2016 г., № [ЕГН]/30.09.2016 г., № [ЕГН]/31.10.2016 г., № [ЕГН]/30.11.2016 г., № [ЕГН]/30.12.2016 г., № [ЕГН]/31.01.2017 г., № [ЕГН]/28.02.2017 г., № [ЕГН]/31.03.2017 г., № [ЕГН]/28.04.2017 г., № [ЕГН]/31.05.2017 г., № [ЕГН]/30.06.2017 г., № [ЕГН]/31.07.2017 г., № [ЕГН]/31.08.2017 г., № [ЕГН]/29.09.2017 г., № [ЕГН]/31.10.2017 г., № [ЕГН]/30.11.2017 г., № [ЕГН]/29.12.2017 г., № [ЕГН]/31.01.2018 г., № [ЕГН]/31.01.2018 г., № [ЕГН]/28.02.2018 г., № [ЕИК]/31.03.2018 г., № [ЕГН]/30.04.2018 г., № [ЕГН]/31.05.2018 г., № [ЕГН]/29.06.2018 г., № [ЕГН]/31.07.2018 г., № [ЕГН]/31.08.2018 г., № [ЕГН]/28.09.2018 г., № [ЕГН]/31.10.2018 г., № [ЕГН]/30.11.2018 г., № [ЕГН]/28.12.2018 г., № [ЕГН]/31.01.2019 г., № [ЕГН]/28.02.2019 г., № [ЕГН]/31.03.2019 г., № [ЕГН]/30.04.2019 г., № [ЕГН]/31.05.2019 г., № [ЕГН]/28.06.2019 г., № [ЕГН]/31.07.2019 г., № [ЕИК]/31.08.2019 г., № [ЕГН]/31.10.2019 г. и № [ЕГН]/31.12.2019 г., издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК].

От ревизираното лице е представен с вх. № К. 5558/30.10.2020 г. Договор за наем на МПС от 26.02.2018 г., сключен между [фирма], в качеството му на наемодател, и [фирма], в качеството му на наемател на лек автомобил „Хюндай Т.“ с рег. [рег.номер на МПС] . Органите по приходите са установили, че според договора наетото превозно средство се използва като служебен автомобил. Констатирани са още, че срокът на договора е 3 години, а месечната наемна ставка е 500 лева без ДДС. В РД е посочено, че съгласно т. 9 от договора наемателят се задължава да плаща всички консумативи и разходи, свързани с ползването на МПС /гориво, ремонтни работи, общи разходи и др./.

Представени са още: копие на фактура № [ЕГН]/31.03.2018 г. с ДО 15 300,00 лева и

ДДС 3 060,00 лева с предмет „консултантски услуги“ в размер на 10 300,00 лева и „наем на автомобил от 01.03. до 31.12.2018 г.“ в размер на 5 000 лева; копие на фактура № [ЕГН]/28.02.2019 г. с ДО 2 500,00 лева и ДДС 500,00 лева с предмет „наем на автомобил от 01.01. до 31.05.2019 г.“; копие на фактура № [ЕГН]/31.05.2019 г. с ДО 2 500,00 лева и ДДС 500,00 лева с предмет „наем на автомобил от 01.06 до 31.10.2019 г.“; копие на фактура № [ЕГН]/31.12.2019 г. с ДО 2 000,00 лева и ДДС 400,00 лева с предмет „наем на автомобил от 01.11.2019 г. до 29.02.2020 г.“; копие на банкови извлечения за извършвани плащания по част от фактури и хронологични счетоводни разпечатки на сметки за взетите стопански операции, като ревизиращите органи са посочили, че видно от хронологична разпечатка по К-т на сметка 503 и 501/1, са превеждани суми на [фирма] в съответния данъчен период в брой /по К-т на сметка 501/, без доставчика да разполага с ЕКАФП за отчитане на продажби в брой.

В хода на ревизията е изготвено Искане за извършване на насрещна проверка от други ОП № Р-22221720004078-141-001/02.09.2020 г. за извършване на насрещна проверка на [фирма]. Изготвен е Протокол за извършена насрещна проверка с № П-22221020146645-141-001/16.10.2020 г., с който е констатирано, че [фирма] е регистрирано в ТР на 19.08.2011 г., като дружеството се представлява и управлява от И. А. И. и предметът му на дейност по данни от ТР е организиране на счетоводно отчитане и съставяне на междинни и други финансови отчети по ЗСч, консултантска дейност, търговско представителство и агентство на български и чуждестранни лица в чужбина, преводаческа и рекламна дейност, търговия на едро и дребно в страната и чужбина, както и всякакви други дейности и услуги, незабранени от закона или друг нормативен акт. Установено е, че седалището и адресът на управление на [фирма] се намират в [населено място], район „Т.“, [улица], ет. 1, ап. 5, а адресът за кореспонденция с НАП на територията на страната е: [населено място], район „Т.“ [улица], ет. 4, ап. офис 8. Приходните органи са констатирани, че дружеството е било регистрирано по ЗДДС, считано от 30.08.2011 г., и дерегистрирано, считано от 24.06.2020 г., на основание – установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС.

Във връзка с извършване на насрещната проверка е изготвено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с № П-22221020146645-040-001/03.09.2020 г., което е изпратено на декларираните електронни адреси за кореспонденция на задълженото лице, но препратките към съобщенията за електронно връчване на документи не са активирани. Във връзка с връчване на ИПДПОЗЛ № П-22221020146645-040-001/03.09.2020 г. от органите по приходите са предприети следните действия: извършени са две посещения от орган по приходите на декларирания адрес за кореспонденция по чл. 28, ал. 1, т. 2 от ДОПК и едно посещение на адреса по чл. 8 от ДОПК, които са документирани с Протоколи обр. № Кд-73 с номера: сер. АА № 1609210 от 09.09.2020 г., сер. АА № 1609215 от 17.09.2020 г. и сер. АА № 1609227 от 18.09.2020 г. С протоколите органите по приходите са констатирани, че на посетените адреси в [населено място], [улица], ет. 4, ап. офис 8 и [улица] не са открити представляващият и едноличен собственик на дружеството, негов представител, пълномощник или служител, определен да получи книжа или съобщения, издадени от органите на НАП, не е открито дружество [фирма].

За връчване на ИПДПОЗЛ № П-22221020146645-040-001/03.09.2020 г. е предприета процедура по чл. 32, ал. 4 от ДОПК, като е изготвено Съобщение по чл. 32 от ДОПК с № П-22221020146645-С32-001/18.09.2020 г., което е поставено на дата 18.09.2020 г. на

определеното за целта място /табло/ в офис Център при ТД на НАП С.. Съобщението е публикувано и в интернет на 18.09.2020 г., като заедно с поставяне на съобщението на таблото същото е изпратено на адреса за кореспонденция на дружеството чрез лицензиран пощенски оператор с обратна разписка, която към момента на приключване на проверката не се е върнала. Съобщението по чл. 32 от ДОПК с № П-22221020146645-С32-001/18.09.2020 г. е свалено от таблото с протокол за сваляне на съобщение по чл. 32 от ДОПК с № П-22221020146645-П32-001/05.10.2020 г., поради връчване на ИПДПОЗЛ на 05.10.2020 г.

В 7- дневния срок, определен в ИПДПОЗЛ с № П-22221020146645-040-001/03.09.2020 г., и към момента на издаване на протокола не са постъпили документи във връзка с извършваната проверка. Това обстоятелство е обективизирано от приходните органи с Протокол обр. № Кд-73, сер. АА № 1750566 от 16.10.2020 г. за извършена проверка в деловодната програма на офис Център при ТД на НАП С.. От така изложените обстоятелства органите по приходите са установили, че не може да се отговори на поставените въпроси в искане за извършване на насрещна проверка с № Р-22221720004078-141-001/02.09.2020 г. Установено е още, че [фирма] има данъчно-осигурителни задължения.

След извършена справка в информационната система на НАП относно регистрираните ЕКАФП ревизиращият екип е констатирал, че [фирма] няма регистриран ЕКАФП за отчитане на продажби в брой.

По отношение на кадровата обезпеченост на дружеството органите по приходите са установили, че има назначено едно лице на трудов договор на длъжност „технически сътрудник“ на 4- часов работен ден, а управителят И. И. се осигурява като самоосигуряващо се лице.

От извършена справка от ревизиращия екип в ИС на НАП, предоставени данни от КАТ, е установено, че по партидата на [фирма] не е регистриран лек автомобил „Хюндай Т.“ с рег. [рег.номер на МПС] . Установено е, че автомобилът е собственост на „ОТП Лизинг“, ЕИК:[ЕИК] / [фирма]/. В РД е посочено, че видно от дневниците за покупки на [фирма] за периода от м. 02.2018 г. до 31.12.2018 г., са отразявани фактури от лизингови дружества [фирма], ЕИК:[ЕИК] и [фирма], ЕИК:[ЕИК], но тъй като от проверяваното дружество не са представени никакви документи във връзка с лизинга, не може да се установи дали са съотносими към въпросното МПС.

От извършената насрещна проверка на доставчика на ревизираното лице [фирма] органите по приходите са установили, че същият не е представил изисканите документи, които са доказателства от значение за определяне на данъчните им задължения, за извършване на доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, за притежаване на ресурсна и кадрова обезпеченост за извършване на доставките. Установено е още, че двете дружества са свързани лица.

От извършените справки в дневници за покупки и продажби на [фирма] за периода от м. 07.2016 г. до м. 12.2019 г. е установено, че са декларирани покупки и е ползван данъчен кредит в общ размер на 19 901,91 лева за покупка на гориво, лизингови вноски, консумативи и др. и е начислен ДДС в общ размер на 27 408,60 лева за извършени продажби, от които към [фирма] в размер на 22 350,00 лева. Ревизиращият екип е констатирал, че декларираният ДДС за внасяне за периода не е внесен от [фирма], а невнасянето на данъка по конкретните доставки е резултат от ползване на данъчен кредит /с цел да избегне внасяне на ДДС/ във връзка с други

облагаеми доставки /гориво, лизингови вноски и др./ и последващото фактуриране на наем и консултантски услуги предимно на [фирма].

От страна на ревизираното лице не са представени доказателства за извършените покупки от 2016 г. и 2017 г. Представен е Договор за наем на МПС от 26.02.2018 г., сключен между [фирма], в качеството му на наемодател, и [фирма], в качеството му на наемател на лек автомобил „Хюндай Т.“ с рег. [рег.номер на МПС] , с месечна наемна ставка 500 лева без ДДС. Органите по приходите са установили от дневниците за покупки на [фирма], че са извършвани покупки на гориво, а съгласно т. 9 от цитирания договор наемателят / [фирма]/ се задължава да плаща всички консумативи и разходи, свързани с ползването на МПС /гориво, ремонтни работи, общи разходи и др./.

По отношение на фактурираните консултантски услуги на приходните органи не са представени доказателства в какво се състоят въпросните услуги, кой ги е извършил и какво точно е извършено, т.е. липсват всякаква информация и доказателства относно реалността на фактурираните услуги.

В конкретния случай според ревизиращите органи ревизираното лице [фирма] и доставчикът му [фирма] са свързани лица и по същество са създадени за извършване на една и съща стопанска дейност – извършване на счетоводни услуги, като ревизираното лице е знаело категорично, че данъкът по доставките няма да бъде внесен и е регулирало резултатите си за ДДС посредством необходимостта от издаване на фактури за продажби и съответната сума на ползвания данъчен кредит. Органите по приходите считат, че в случая е налице заобикаляне на закона, при което с позволени от закона действия /сделки/ се постига неправомерен резултат. Посочено е, че са осъществени сделки за доставка на услуги, за които няма категорични доказателства, че са реално извършени, като със същите се постига неправомерен резултат, който се обвързва с невнасяне на данъка по фактурите от [фирма] и неправомерно ползване на данъчен кредит от [фирма]. В РД се сочи още, че заобикалянето на закона е с единствената цел чрез облагаемите сделки между двете дружества да се постигне резултат – невнасяне на данък и ощетяване на бюджета. В подкрепа на това ревизиращият екип е посочил и факта, че в представените от [фирма] фактури с доставчик [фирма] са фактурира „наем на автомобил“ за периоди след датата на издаване на фактурата /например фактура № 112/28.02.2018 г. – наем за периода от 01.01 до 31.05.2019 г., а датата на плащане е 31.12.2019 г., т.е. не е налице авансово плащане, за да е налице хипотезата на ал. 7 на чл. 25 от ЗДДС/.

От установените в хода на ревизията обстоятелства органите по приходите са направили извод, че са документирани доставки, без да има безспорни доказателства, че са реално извършени, което в конкретния случай цели заобикаляне на закона. Според ревизиращите техните констатации показват липса на доставка по процесните фактури, издадени от [фирма], и че същите са оформени формално с цел ползване на данъчен кредит от ревизираното лице, без да е налице намерение за изпълнение на доставка. Предвид това в РД е посочено, че въпреки, че фактурите са издадени от [фирма] и са описани от формална гледна точка и по този начин, макар привидно, съответстват на редовни сделки, всъщност са лишени от всякакво основание от икономическа гледна точка и зад тях не стои реална доставка. Според органите по приходите издаването на фактурите не изразява реална доставка, а представлява способ за генериране на данъчен кредит от страна на ревизираното дружество. Във връзка с изложеното в РД е прието, че се установява липса на доставка по смисъла на

чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 22 350,00 лева по данъчни периоди, подробно описани в таблиците, съдържащи се в РД – от стр. 34 до стр. 52 /л. 49 – 59/, по описаните фактури, издадени от [фирма].

Органите по приходите са установили, че през данъчен период от м. 05.2019 г. до м. 10.2019 г. от ревизираното лице е ползван данъчен кредит в размер на 16 500,00 лева по фактури, както следва: № [ЕГН]/31.05.2019 г., № [ЕГН]/31.07.2019 г., № [ЕГН]/30.09.2019 г. и № [ЕГН]/31.10.2019 г., издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК].

От ревизираното лице е представено с вх. № К. 5558/30.10.2020 г. копие на Договор за консултантски услуги по проект НПЗД 2019 от 24.04.2019 г., сключен между [фирма], в качеството му на „Страна 1“, и [фирма], ЕИК:[ЕИК], в качеството му на „Страна 2“, във връзка с изпълнението на Проект „Надграждане чрез нови възможности за обучение и заетост“, включени в Националния план за действие по заетостта /НПЗД – 2019/. Приходните органи са констатирани, че съгласно договора страните се съгласяват Страна 1 / [фирма]/ да осъществи действия по подготовка и внасяне в МТСП на проектно предложение за заетост и обучение за включване в НПЗД 2019, което ще бъде изпълнявано от Страна 1. В РД е посочено, че съгласно т. 3 от договора Страна 1 въз основа на предварително подадени от Страна 2 данни и информация се задължава да изготви проект с подробна обосновка, анализ и описание на проблема, към който е насочен проектът, като следва да представи проектното предложение на хартиен и електронен носител в МТСП в срок до 01.12.2019 г. Органите по приходите са установили въз основа на цитирания договор, че друго задължение на Страна 1 е да участва във всички обсъждания на проекта в МТСП и АЗ, а задължения на Страна 2 са да предостави своевременно необходимата информация на Страна 1 за изготвяне на проектното предложение и да извърши всички обучения съгласно одобрения проект договора, подписан с АЗ. Ревизиращият екип е установил, че за извършената работа по подготовката и внасянето на проектното предложение Страна 2 дължи възнаграждение на Страна 1, както следва: до 31.05.2019 г. – 18 000,00 лева с ДДС, до 31.07.2019 г. – 50 400,00 лева с ДДС, до 30.09.2019 г. – 21 600,00 с ДДС и до 31.10.2019 г. – 9 000,00 лева с ДДС. Установено е още, че Страна 2 заплаща сумите в рамките на 60 дни след получаване на издадена от Страна 1 фактура.

Ревизираното лице е представило и следните документи: копие на фактура № [ЕГН]/31.05.2019 г. с ДО 15 000,00 лева и ДДС 3 000,00 лева, с предмет „договор за икономически консултации“; копие на фактура № [ЕГН]/31.07.2019 г. с ДО 42 000,00 лева и ДДС 8 400,00 лева, с предмет „договор за икономически консултации“; копие на фактура № [ЕГН]/30.09.2019 г. с ДО 18 000,00 лева и ДДС 3600,00 лева, с предмет „договор за икономически консултации“; копие на фактура № [ЕГН]/31.10.2019 г. с ДО 7 500,00 лева и ДДС 1 500,00 лева, с предмет „договор за икономически консултации“. Органите по приходите са установили, че посочените фактури са осчетоводени от ревизираното лице по Д-т на сметка 602 /Услуги/.

В хода на ревизията е представена и разпечатка на банкови транзакции във формат ексел от сметка [банкова сметка] в [фирма] на [фирма] за периода от 03.06.2019 г. до 28.08.2019 г. за извършени разплащания между страните, от която органите по приходите са установили следните плащания: на 17.06.2019 г. – 18 000,00 лева плащане на [фирма] – по фактури, на 11.07.2019 г. – 15 200,00 лева плащане на [фирма] – по фактури. В хода на ревизията не са представени банкови извлечения за

други периоди и от други сметки на дружеството за 2019 г.

От представения хронологичен дневник на сметка 401 /Доставчици/ е установено, че са осчетоводени плащания по Д-т на сметка 5032 към доставчик [фирма] на дата 31.12.2019 г. с посочени номера на фактури № [ЕГН] в размер на 18 000,00 лева; № [ЕГН] в размер на 50 400,00 лева и № [ЕГН] в размер на 8 428,00 лева, като не са представени банкови извлечения за удостоверяване на плащанията и взетите стопански операции.

От ревизираното лице е представен хронологичен дневник на сметка 498 /Други дебитори/, от която е установено, че по К-т на сметката са отразени получени суми по банков път по договор с контрагент „С. Ф.“ в размер на 84 000,00 лева. Установено е още, че по Д-т на сметка 498 са отразени „изплатени заплати С. С.“ в брой по К-т на сметка 501, както следва: на 31.07.2019 г. – 9 000,00 лева; на 05.08.2019 г. – 9 000,00 лева; на 26.08.2019 г. – 9 000,00 лева; на 16.09.2019 г. – 9 000,00 лева; на 30.09.2019 г. – 9 000,00 лева; на 14.10.2019 г. – 9 000,00 лева; на 31.10.2019 г. – 9 000,00 лева; на 04.11.2019 г. – 9 000,00 лева; на 25.11.2019 г. – 9 000,00 лева и на 19.12.2019 г. – 3 000,00 лева. Не е представен договор за заем между ревизираното лице и [фирма], както и договор или споразумение във връзка с посоченото изплащане на заплати на [фирма].

Във връзка с установяване на факти и обстоятелства от значение за ревизионното производство е издадена Резолюция за възлагане на проверка № П-22220220146511-ОРП-001/02.09.2020 г. на [фирма]. Изготвено е ИПДПОЗЛ № П-22220220146511-040-001/02.09.2020 г., като искането е относно установяване на факти и обстоятелства във връзка с издадени от [фирма] фактури на [фирма] за ревизирания период. Искането е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК на 23.11.2020 г., като преди това са извършени две посещения на декларирания адрес за кореспонденция и по чл. 8 от ДОПК, документирани с Прокотол обр. Кд-73 № 1650602/17.09.2020 г. и № 1650613/05.11.2020 г., при които не са открити управител или упълномощено лице за връчване на документи, изготвено е съобщение по чл. 32 от ДОПК, изпратено е на декларирания адрес с лицензиран пощенски оператор, публикувано е в интернет и е поставено на предвиденото за това място в офис на ТД на НАП К. село. Съобщението е свалено на 23.11.2020 г., като се счита за редовно връчено чрез прилагане към преписката. В РД е посочено, че на задълженото лице е даден 14- дневен срок за представяне на документи по искането, считано от датата на връчване на искането за представяне на документи и писмени обяснения.

По- конкретно – изискана е информацията относно издадени от [фирма] фактури за извършени продажби към [фирма], както следва: фактури № [ЕГН]/31.05.2019 г., № [ЕГН]/31.07.2019 г., № [ЕГН]/30.09.2019 г. и № [ЕГН]/31.10.2019 г. Изискани са и копия на документи, доказващи извършени плащания за въпросните продажби; счетоводна разпечатка на счетоводна система – 453 за начислен ДДС съгласно разпоредбата на чл. 86 от ЗДДС за съответните данъчни периоди; счетоводна разпечатка на счетоводни сметки – гр. 70 за отчетени приходи по горепосочените фактури за съответните данъчни периоди; договори и анекси към тях за извършване на доставките; приемо- предавателни протоколи за предадени от страна на възложителя документи и други; информация за начина на калкулиране на цената на услугите; кой е извършил услугата – име, ЕГН, длъжност; документи, доказващи, необходимия технически, кадрови потенциал за извършване на доставките – обратна ведомост, ведомост за заплати, сключени трудови и/или други договори, ДМА –

собствени и/или наети, транспортни средства, собствени и/или наети помещения, от/в които фирмата осъществява дейността си; документ за извършено плащане на доставката; място/обект, където е извършена доставката – при изпълнителя или при получателя, точен адрес на обекта; основен предмет на дейност на лицето. Ревизиращите органи са изискали още и информация и копия на получени 44 бр. фактури от [фирма], посочени на стр. 30 и 31 от РД /л. 47 – 48/, както и заверени копия на всички съпътстващи документи – договори, заявки, документи за плащане и др. Към момента на издаване на протокола не са представени изисканите документи и писмени обяснения.

От органите по приходите е извършена проверка в ИС на НАП, в резултат на която е установено, че в дневниците за покупки и продажби на [фирма] са отразени издадените и получени фактури с контрагент [фирма]. Установено е още, че [фирма] е вписано в ТР на 17.02.2014 г. с ЕИК:[ЕИК] и с адрес на управление в [населено място],[жк], [улица], [жилищен адрес] ет. партер, офис 3, както и че съдружници са А. Г. Н. и Л. М. Е., като същите представляват дружеството заедно, а основна дейност на дружеството е охранителна и детективска дейност.

Съгласно справка в ИС на НАП за подадени уведомления по чл. 62 от КТ и подадена осигурителна информация с декларация № 1 се установява, че в дружеството има назначени над 800 лица на трудов договор, като към момента на съставяне на РД действащи са 72 бр. и лицата са назначени на длъжност – охранител, портиер, шофьор лекотоварен автомобил, инспектор противопожарна охрана, организатор охрана, технически сътрудник, оператор въвеждане на данни, техник системи и др.

От извършена справка в ТР е установено, че на 23.06.2020 г. е вписан Акт на Софийски градски съд /СГС/ за оповестяване на образувано дело за търговска несъстоятелност 1150/2020 по молба на един от съдружниците на [фирма] – Л. М. Е.. Органите по приходите са установили, че е издадено Разпореждане № 262114 от 29.10.2020 г. на СГС, съгласно което на молителя са дадени указания за подписване на молбата и от другия съдружник, тъй като представителството на [фирма] се извършва от двамата съдружници само заедно, но до изтичане на определения срок лицето не е изпълнило указанията и е разпоредено връщане на молбата. Констатирано е, че отново по молба на Л. М. Е. е вписан втори Акт от 04.12.2020 г. по дело 2374/2020 на СГС, като към момента на съставяне на РД не е постановено решение.

Според ревизиращите органи представените документи и писмени обяснения от ревизираното лице, както и събраните в хода на ревизията доказателства, не доказват по безспорен начин реално получаване на услуги от доставчика [фирма] по цитираните по-горе фактури. Освен това, в РД е посочено, че при извършената насрещна проверка на доставчика не са представени документи и писмени обяснения, въпреки че двете дружества са свързани лица и счетоводното обслужване на [фирма] се извършва от [фирма]. Органите по приходите са посочили още, че по своята същност цитираните услуги /по договор за икономически консултации/ имат специфичен характер и при извършването им се използва труд на наети по трудови или граждански договори специалисти с конкретни познания, квалификация и компетентности. В РД се акцентира върху обстоятелството, че от страна на ревизираното лице не са представени никакви доказателства във връзка с реализирането на дейностите по проекта, дали същият е внесен и одобрен, дали е подписан договор с Агенция по заетостта. Според органите по приходите не става ясно в каква връзка следва да се издават въпросните фактури на посочените дати, за

каква конкретно извършена работа следва да се изплати възнаграждение, кои лица са участвали в разработването на проекта и изпълнението на заложените дейности. Сочи, че такива доказателства не са представени и от доставчика [фирма].

Приходните органи са посочили, че доставчикът не е доказал притежаването на кадрова, техническа и материална обезпеченост за извършване на такъв вид услуги, тъй като основната му дейност е охранителна дейност, като освен това, е установено, че има декларирани трудови договори през периода за длъжности – охранител, портиер, шофьор лекотоварен автомобил, инспектор противопожарна охрана, организатор охрана, технически сътрудник, оператор въвеждане на данни, техник системи. В РД се изтъква още, че не са представени доказателства за сключени договори с подизпълнители нито доказателства за последващи действия и ефекти от реализирането на въпросния договор.

Според ревизиращия екип съмнение относно реалността на фактурираните доставки поражда и фактът, че представените доказателства за извършено плащане са противоречиви, тъй като от представени частични банкови разпечатки се установява, че е извършено плащане на 17.06.2019 г. в размер на 18 000 лева и на 11.07.2019 г. в размер на 15 200 лева към [фирма] с основание „по фактури“, а от представения хронологичен дневник на сметка 401 /Доставчици/ се установява, че са осчетоводени плащания по Д-т на сметка 5032 към доставчик [фирма] на дата 31.12.2019 г. с посочени номера на фактури № [ЕГН] в размер на 18 000 лева; № [ЕГН] в размер на 50 400 лева и № [ЕГН] в размер на 8 428 лева, като не са представени банкови извлечения за удостоверяване на плащанията и взетите стопански операции.

В РД е посочено още, че поради липса на представени доказателства за реализиране на дейностите по договора и подробна счетоводна отчетност от страна на доставчика и ревизираното лице не може да се извърши проследяване на изпълнението на услугите и да се установят съпътстващи разходи, както и конкретно калкулиране на стойностите по фактурите.

Предвид направените фактически констатации органите по приходите са приели, че не е доказано изпълнението на условията на чл. 9 и чл. 25 от ЗДДС и не са безспорно установени реално извършени доставки от процесния доставчик. Поради това в РД е прието, че въпреки че фактурите са издадени от посоченото дружество доставчик и са описани от формална гледна точка и по този начин, макар привидно, съответстват на редовни сделки, всъщност са лишени от всякакво основание от икономическа гледна точка и зад тях не стои реална доставка. В тази връзка според приходните органи дейността на фактуриращото дружество и ревизираното лице не се основава на нормални търговски взаимоотношения и издаването на фактурите не изразява реални доставки, а е способ за генериране на данъчен кредит между свързани лица. Предвид изложеното на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 и 2 от ЗДДС органите по приходите са приели, че не е налице право на приспадане на данъчен кредит по цитираните фактури, издадени от [фирма], посочени в съответните периоди към РД /на стр. 49 – 51, съответно л. 57 и 58/.

Предвид установената липса на доставки по издадените фактури от [фирма] и [фирма] на основание чл. 16, ал. 2, т. 4, чл. 10, ал. 1 и чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО декларираните по тях разходи са преобразувани в увеличение на счетоводните финансови резултати, както следва: за 2016 г. с 6 850,00 лева, за 2017 г. – с 31 700,00 лева, за 2018 г. – с 48 700,00 лева и за 2019 г. – с 107 000,00 лева, в резултат на което на дружеството жалбоподател са установени допълнителни задължения за

корпоративен данък за данъчни периоди 04.05.2016 г. – 31.12.2019 г.

В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното лице не е подадено писмено възражение срещу РД.

Ревизията е приключила с РА № Р-22221720004078-091-001/09.03.2021 г. /л. 67 и сл./, издаден от Г. И. М. на длъжност началник на сектор – орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т. – С. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията. В РА са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи, както и предложенията за установяване и на жалбоподателя са установени задължения за корпоративен данък по ЗКПО в общ размер на 19 425,00 лева и лихви в размер на 3 198,37 лева за данъчни периоди 04.05.2016 г. – 31.12.2019 г. и задължения за данък върху добавената стойност по ЗДДС в общ размер на 38 813,79 лева и лихви в размер на 8 962,94 лева. за данъчни периоди 01.07.2016 г. – 31.10.2019 г. и 01.12.2019 г. – 31.12.2019 г. РА е връчен електронно на жалбоподателя на 24.03.2021 г. /л. 75 и 76/.

На основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК процесният РА е бил оспорен с жалба с вх. № 53-03-791/30.03.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. и с вх. № 23-22-613/06.04.2021 г. по регистъра на дирекция ОДОП С. пред компетентен орган – директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на НАП, в частта, с която са установени резултати по реда на ЗКПО – корпоративен данък за данъчни периоди 04.05.2016 г. – 31.12.2019 г., и по реда на ЗДДС – данък върху добавената стойност за данъчни периоди 01.07.2016 г. – 31.10.2019 г. и 01.12.2019 г. – 31.12.2019 г. В останалата част РА е влязъл в сила. С Решение № 844/03.06.2021 г. /л. 14 и сл./ РА е потвърден в оспорената му част. Решението е връчено по електронен път на жалбоподателя на 07.06.2021 г. /л. 20/.

По делото са представени и приети като доказателства документите, съдържащи се в административната преписка по издаването и обжалването по административен ред на ревизионния акт; доказателства във връзка с компетентността на органа, възложил ревизията; документи, удостоверяващи притежаването на електронни подписи от лицата, подписали с квалифициран електронен подпис в съответното длъжностно качество РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР, ведно с оптичен носител, на който се съдържат електронните документи и файловете, генерирани при подписването им с квалифициран електронен подпис.

По делото е допусната, назначена и изпълнена съдебно- счетоводна експертиза /л. 125 и сл./, а заключението на вещото лице е прието като доказателство по делото.

Съобразно с поставените задачи експертизата е дала заключение, че не са представени съпроводителни документи по процесните доставки, както и дневници за продажби на [фирма] и [фирма].

Относно плащанията по процесните доставки и тяхното отразяване в счетоводството на жалбоподателя вещото лице е съставило таблица /л. 141/, в която е посочило съответния период и общата стойност на издадените фактури от [фирма], както и размера на сумите на плащанията в брой, респ. по банков път по счетоводни данни и по документи съответно при [фирма] и [фирма]. Видно от таблицата, вещото лице е посочило, че има несъответствие между отразените плащания в счетоводствата на двете дружества, като документите, удостоверяващи плащанията, са банковите документи, приложени по делото и допълнително представените от И. И.. Установено е въз основа на тези документи, че общата стойност на платените суми от жалбоподателя към [фирма] е в размер на 31 398,00 лева.

Вещото лице е констатирало, че за преведените суми по банков път през 2016 г. не е уточнено по кои фактури се прави плащането, като изключение прави само преводът от 610,00 лева, за който в основанието на плащането в банковата справка е вписано, че е „Частично по фактура 70/29.07.2016“. За 2017 г. в заключението е посочено, че осчетоводените като платени в брой суми при [фирма] към [фирма] са в общ размер на 30 000,00 лева. Експертизата е констатирала разлика от 30 000,00 лева между оборотите по сметка 501 „Каса в лева“ в двете оборотни ведомости на жалбоподателя за 2017 г. – по първата оборотна ведомост кредитният оборот на сметка 501 „Каса в лева“ е 36 064,16 лева, а по втората – 6 064,16 лева. За 2018 г. в заключението се сочи, че осчетоводените като платени в брой суми при [фирма] към [фирма] са в общ размер на 21 000,00 лева. Експертизата отново отчита разлика между оборотите по сметка 501 „Каса в лева“ в двете оборотни ведомости на жалбоподателя за 2018 г., но този път в размер на 21 000,00 лева – по първата оборотна ведомост кредитният оборот на сметка 501 „Каса в лева“ е 125 618,94 лева, а по втората – 104 618,94 лева. По отношение на фактурите, издадени от [фирма] към жалбоподателя, вещото лице е констатирало, че те са на стойност 99 00,00 лева, но няма документи за плащания по тях. В заключението е посочено още, че при жалбоподателя са осчетоводени плащания по банков път към [фирма] в общ размер на 76 828,00 лева, като е дебитирана сметка 401 и е кредитираната сметка 5032. За 2019 г. експертизата прави заключение, че осчетоводените като платени суми при жалбоподателя към [фирма] са в общ размер на 76 828,00 лева, като отново се констатира разлика между оборотите по сметка 503 „Разплащателна сметка лева У.“ в двете оборотни ведомости на жалбоподателя – по първата оборотна ведомост кредитният оборот на сметка 503 „Разплащателна сметка лева У.“ е 2 960,97 лева, а по втората – 86 960,97 лева, т.е. разликата е 84 000,00 лева.

Експертизата прави заключение, че счетоводството на жалбоподателя е водено неправилно и не може да се базира на данните от счетоводните регистри.

Относно въпроса за осчетоводяване на процесните фактури и конкретните счетоводни сметки, по които са направени изчисленията на разходите, експертизата е установила, че са предоставени данни за осчетоводяване на процесните фактури, издадени през 2016 г. Вещото лице е посочило, че процесните фактури, издадени от [фирма] с дати от 2017 г., от 2018 г. и от 2019 г., са осчетоводени от жалбоподателя като е дебитирана сметка 602 „Разходи за външни услуги“, дебитирана е сметка 4531 „Начислен данък за покупките“ и е кредитирана сметка 401 „Доставчици“, като изключение прави фактура № 81/31.03.2017 г., която е осчетоводена по дебита на сметка 501 „Каса в лева“ и по кредита на сметка 401 „Доставчици“, т.е. тази операция показва, че е осчетоводена сума като получена от доставчика. Експертизата установява, че общо осчетоводените разходи по фактурите от 2017 г. са в размер на 29 950,00 лева. Констатирано е в заключението, че начислените разходи от дебита на сметка 602 „Разходи за външни услуги“ са прехвърлени по дебита на сметка 611 „Разходи за основна дейност“.

Относно процесните фактури, издадени от [фирма], вещото лице е посочило, че същите са осчетоводени при жалбоподателя, като е дебитирана сметка 602 „Разходи за външни услуги“, дебитирана е сметка 4531 „Начислен данък за покупките“ и е кредитирана сметка 401 „Доставчици“. Експертизата установява и че начислените разходи по дебита на сметка 602 „Разходи за външни услуги“ са прехвърлени по дебита на сметка 611 „Разходи за основна дейност“, като е дебитирана сметка 611 и е

кредитирана сметка 602.

При изслушване на експертизата вещото лице посочва, че е разгледало въпроса за правилното водене на счетоводството на жалбоподателя, тъй като е имало зададени въпроси дали са осчетоводени процесните фактури и как е осчетоводено плащането. Пояснява, че тъй като е констатирало, че има разминаване между отделните счетоводни справки, приложени в делото /оборотни ведомости/, за да установи какво е било по счетоводни регистри движението, е разгледало цялото счетоводство. Отбелязва още, че има оборотни ведомости за посочените години в два варианта, в които има разлика в оборотите по Сметка № 501 и Сметка № 503, която е анализирана и посочена. Уточнява, че неправилно е водено счетоводството конкретно във връзка с плащането.

По делото като доказателства са приети и представените от адв. В. /процесуален представител на жалбоподателя/ писмени документи, обособени в черен класьор, както и приложената от нея кореспонденция. Същите са представени във връзка с посоченото в съдебно заседание от адв. В., а именно че на 03.06 с имейл, извлечение от който тя представя, от счетоводството на жалбоподателя са изпратени на вещото лице исканите от него дневници за продажби и дневници за покупки на „С. С.“ и „Ивони Консулт“, но в заключението е констатирано, че същите документи не са представени, поради което адв. В. ги представя, обособени в черен класьор, заедно с всички останали документи, които са били изискани в хода на извършването на експертизата. След предоставена възможност на вещото лице от съда да се запознае с представения от пълномощника на жалбоподателя черен класьор с документи същото пояснява, че не са му били изпращани приложените в класьора дневник за продажби от 01.01.2019 г. до 31.12.2019 г. на [фирма] и дневник за продажби на [фирма] за същия период.

Експертизата е оспорена в съдебно заседание от процесуалния представител на жалбоподателя като изготвена изцяло субективно и при изградени изводи от страна на вещото лице, по въпроси, по които изобщо не е имало задачи да изследва. В същото време в представените писмени бележки са изложени съображения, основани и обосновани именно със заключението на приетата по делото експертиза. В този смисъл съдът намира за необходимо да посочи, че доводите на пълномощника на жалбоподателя относно експертизата са противоречиви.

Въпреки направеното оспорване, съдът възприема изцяло заключението по допуснатата съдебно-счетоводна експертиза /ССЧЕ/, тъй като вещото лице е отговорило подробно, компетентно, обективно и обосновано и е дало заключение по всички поставени въпроси.

Съдът, като обсъди събраните по делото доказателства във връзка с направените в жалбата оплаквания, доводите и становищата на страните и като осъществи пълна служебна проверка на законосъобразността и обосноваването на оспорения РА на основание чл. 160, ал. 2 и чл. 168, ал. 1 от ДОПК във връзка с чл. 146 от АПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК, намира от правна страна следното:

Оспорването на РА № Р-22221720004078-091-001/09.03.2021 г. в частта, потвърдена с Решение № 844/03.06.2021 г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, като направено в законово установения срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, от легитимирано лице с правен интерес и против акт, подлежащ на съдебно обжалване и контрол за законосъобразност, е процесуално допустимо.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Ревизионният доклад и ревизионният акт са издадени от компетентни органи в рамките на определените им правомощия. Съгласно представената и приета като доказателство по делото Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на изпълнителния директор на ТД на НАП С. на основание чл. 11, ал. 3 от ЗНАП във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК като органи, компетентни да издават заповеди за възлагане на ревизии съгласно чл. 112 от ДОПК, са определени началниците на сектори в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. /л. 21-22/. В случая издателят на заповедта за възлагане на ревизия – Г. И. М., с оглед на заеманата длъжност /началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С./ е сред органите, посочени в т. I от Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на изпълнителния директор на ТД на НАП С., определени като компетентни да издават ЗВР. Следователно Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221720004078-020-001/08.07.2020 г. е издадена от компетентен орган в кръга на неговите правомощия, като съдържанието ѝ отговаря на изискванията по чл. 113 от ДОПК и е подписана с валиден към датата на издаването ѝ квалифициран електронен подпис на началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – Г. И. М..

Възложената ревизия на [фирма] е извършена от определените със ЗВР № Р-22221720004078-020-001/08.07.2020 г. органи по приходите – Ю. С. Т. – С. – главен инспектор по приходите /ръководител на ревизията/, и Р. К. Докторова – П. – инспектор по приходите, които с оглед на заеманата длъжност и определянето им за ревизиращи органи по чл. 113, ал. 1, т. 2 от ДОПК със ЗВР са разполагали с необходимата материална компетентност за провеждането на ревизията и за съставянето на Ревизионен доклад № Р-22221720004078-092-001/25.01.2021 г. / чл. 117, ал. 1 от ДОПК/.

Съгласно разпоредбата на чл. 119, ал. 2 от ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията /определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция – чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК/, и от ръководителя на ревизията /определен със заповедта за възлагане на ревизия - чл. 113, ал. 1, т. 2 от ДОПК/.

Съгласно обжалвания РА № Р-22221720004078-091-001/09.03.2021 г. същият е издаден от Г. И. М. на длъжност началник на сектор – орган, възложил ревизията, и от Ю. С. Т. – С. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията. Издателите на РА са разполагали с материална компетентност и такава по степен, налице е и териториална компетентност на същите, тъй като са част от ТД на НАП С., която е компетентна териториална дирекция по критериите на чл. 8, ал. 1, т. 1 от ДОПК.

Както посочената по-горе ЗВР, така и съставеният РД № Р-22221720004078-092-001/25.01.2021 г., и издаденият въз основа на него РА № Р-22221720004078-091-001/09.03.2021 г., са издадени чрез информационна система „Контрол“ като електронни документи, подписани с електронен подпис. Представянето на електронните документи на хартиен носител като заверен от страната препис е допустимо по силата на чл. 184, ал. 1 от ГПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК, като самите електронни документи са представени по делото и на електронен носител /приложения с административната преписка CD/. В случая от представените доказателства се установява, че подписалите документите лица са имали валидни електронни подписи. С оглед на изложеното съдът приема, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от лицата, които са посочени като техни издатели с

квалифициран електронен подпис, и съответно не са налице основания да се считат за нищожни.

Оспореният ревизионен акт е издаден в предвидената в чл. 120 от ДОПК във връзка с чл. 3, ал. 2 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги форма и при спазване на изискванията за неговото съдържание, като съставеният ревизионен доклад е неразделна част от него.

Не се установяват при извършената служебна проверка допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила в хода на проведеното ревизионно производство. Ревизията е приключила в срока по чл. 114, ал. 2 от ДОПК. Действително в случая РД не е издаден в срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК, но по-късното издаване на ревизионния доклад не е съществено процесуално нарушение, тъй като срокът за това е инструктивен, а неспазването му не пречи правото на защита на ревизираното лице /така Решение № 2946 от 28.02.2014 г. по адм. дело № 15415/2012 г. на ВАС, Решение № 9787 от 11.07.2014 г. по адм. д. № 5008/2014 г. на ВАС/. РД съдържа предвидените в чл. 117, ал. 2 от ДОПК реквизити, като са обсъдени и анализирани събраните в хода на ревизионното производство доказателства, на база на които е извършена проверка на релевантните за облагането на жалбоподателя обстоятелства.

Ревизионният акт е издаден след изтичане на срока по чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Последният е предвиден от законодателя като инструктивен, поради което неспазването му не се отразява на законосъобразността на оспорения ревизионен акт.

Неоснователни са възраженията, релевирани в жалбата и писмените бележки, относно нарушаване от страна на ревизиращите органи на принципите на данъчния процес, залегнали в ДОПК, и по-конкретно – на принципа на обективност и на принципа на служебното начало. Видно от РД, органите по приходите са извършили множество процесуални действия с цел събиране и обезпечаване на доказателствен материал. В РД подробно са обсъдени представените от жалбоподателя документи, поради което неоснователно е твърдението, че същите били само описани, без да бъдат анализирани. Напротив, ревизиращият екип не само подробно е посочил какви документи са представени от жалбоподателя в хода на ревизионното производство, но е обсъдил и тяхното съдържание и е посочил какви са изводите от тях фактически констатации и правни изводи.

Следва се има предвид, че в практиката на ВАС е трайно възприето разбирането, че ревизираното лице носи доказателствената тежест да докаже благоприятния за него положителен факт от обективната действителност за наличие на реална доставка /така Решение № 10263 от 27.07.2020 г. по адм. д. № 12674/2019 г. на ВАС/ и в тази връзка данъчнозадълженото лице, което се позовава на правото на приспадане, следва да притежава всички документи, свързани с доставките, и да установи реалното им осъществяване, предпоставките и условията за упражняване на субективното материално право на данъчен кредит /така Решение № 10375 от 04.07.2019 г. по адм. д. № 3911/2019 на ВАС/. С оглед на изложеното се налага изводът, че ревизираното лице следва да прояви активно поведение и участвайки като страна в ревизионното производство, да представя документи и други доказателства във връзка с установяване на реалността на доставката не само когато такива са изискани от органите по приходите, но и по своя собствена инициатива. В случая от РД се установява, че доказателственият материал е събран единствено и само в резултат на процесуалните действия, извършени от страна на приходните органи. Жалбоподателят

по-скоро е проявил пасивно поведение, но същото в никакъв случай не може да се обвърже с допуснати нарушения на административнопроизводствените правила, вкл. нарушаване, ограничаване или лишаване на ревизираното лице от правото му на защита, от страна на ревизиращия екип. Жалбоподателят е имал възможност да участва пълноценно като страна в ревизионното производство и да представя документи и други доказателства, с които да установи, че в действителност претендираните от него субективни материални права са възникнали, респ. че ги е упражнил законосъобразно.

Не може да се приеме като основателно и твърдението, изтъкнато многократно в жалбата и писмените бележки, за наличие на субективизъм и държавен произвол при извършване на процесната ревизия. В процесния случай органите по приходите са поискали представяне на документи и писмени обяснения не само от ревизираното лице, но и от неговите доставчици именно с цел изпълнение на принципа на служебното начало и в крайна сметка законосъобразно и безпристрастно установяване на данъчни задължения на ревизираното лице. Обстоятелството, че такива документи и писмени обяснения не са представени от процесните доставчици не е тълкувано във вреда на жалбоподателя и от него не са правени изводи относно настъпване на неблагоприятни последици по отношение на жалбоподателя, както се твърди в жалбата и писмените бележки. Ревизиращите органи са обсъдили както наличните документи, така и непредставените такива /било то от жалбоподателя, било то от неговите доставчици/, тъй като всички те в тяхната съвкупност имат основополагащо значение за доказване на реалността на процесните доставки. Доколко анализът и обсъждането им са правилни и съответстват на материалния закон, е въпрос, който съдът ще разгледа при обсъждане на материалната законосъобразност на обжалвания РА.

Тук е мястото да се обсъди и изтъкнатото многократно в жалбата и писмените бележки, че органите по приходите не са съобразили наличието на обективни обстоятелства при извършваната проверка на един от доставчиците на жалбоподателя, а именно [фирма], и не са направили опит за осъществяване на контакт с въпросното дружество, респ. с неговия управител относно посещение в офиса и предоставяне на пълна счетоводна отчетност на дружеството. Видно от РД, органите по приходите са осъществили всички необходими и посочени в ДОПК действия, за да осъществят контакт с посочения доставчик, преди да преминат към процедурата за връчване, уредена в чл. 32 от ДОПК – изпращане на ИПДПОЗЛ на декларираните електронни адреси за кореспонденция на задълженото лице, две посещения от орган по приходите на декларирания адрес за кореспонденция по чл. 28, ал. 1, т. 2 от ДОПК и едно посещение на адреса по чл. 8 от ДОПК. В този смисъл според настоящият съдебен състав ревизиращият екип напълно законосъобразно е преминал към връчване чрез прилагане към досието по смисъла и по реда на чл. 32 от ДОПК, спазвайки всички изискуеми за това предпоставки и противно на твърденията в жалбата и писмените, полагайки всички необходими процесуални усилия за осъществяване на контакт с процесния доставчик.

Освен това, недоумение буди в съда твърдението на жалбоподателя, че служителите на [фирма] са работили дистанционно, като органите по приходите не са взели предвид и са пренебрегнали този факт, въпреки че същият е основната причина, довела до неосъществяването на контакт с дружеството. По делото безспорно и категорично се установява, че управителят и представителят на [фирма] е И. А. И.,

като същото лице е управител и представител и на дружеството жалбоподател. Противоречащи на всякаква житейска логика са наведените по този въпрос доводи, доколкото нелогично е едно и също лице, действащо като управител и представител на две различни дружества – едното ревизираното лице, другото негов доставчик, по отношение на едното дружество да е на разположение, с него да се осъществява безпроблемен и невъзпрепятстван контакт и същото да извършва необходимите процесуални действия в рамките на ревизионното производство, а по отношение на другото дружество да не може да бъде открито. Още повече, че ревизиращите органи са изпращали и електронни съобщения на три имейл адреса, посочени от [фирма] като такива за кореспонденция, но препратките към съобщенията за електронно връчване на документи не са били активирани. Съдът счита, че дори и дейността на доставчика да е била осъществявана дистанционно, това по никакъв начин не е пречка с него да бъде осъществен контакт по електронен път.

На основание гореизложеното съдът намира, че изложените в жалбата и писмените бележки възражения, че органите по приходите не са установили обективно и безпристрастно в пълнота всички факти и обстоятелства от значение за ревизията, съответно не са направили обективна преценка и анализ на всички събрани доказателства, поради което формираните изводи за установяване на задължения по ЗКПО и ЗДДС са основани на предположения, но не и на убедителни доказателства, са само общи и неоснователни съждения. Жалбоподателят е бил запознаван с всички действия и актове на приходната администрация при предоставена възможност да реализира защитата си. От преписката не се установява при извършването на ревизията, събирането и обсъждането на доказателствата, при формирането на фактическите констатации и правните изводи да са нарушени принципите на данъчния процес от страна на ревизиращите органи или да са извършени действия, надвишаващи законовите им правомощия. Ревизиращите органи са събрали по надлежния ред предвидени в ДОПК доказателства, като относимостта и значението им за установените публични държавни вземания, е въпрос на материална законосъобразност на РА. Няма основание да се приеме и че някое от действията на органите на приходната администрация, извършени за изясняване на правнорелевантните факти и обстоятелства, не е в съответствие с реда и средствата, предвидени в ДОПК за тяхното установяване. Правото на защита на данъчно задължения субект не е накърнено, съответно не е налице съществено процесуално нарушение, което може да обуслови отмяната на РА на това основание. Обстоятелството, че оспорващият не е доволен от анализа на доказателствата и формираните фактически констатации и правни изводи, не може да обуслови извод за липса на обективност и на безпристрастност на ревизиращите органи.

По съответствието на оспорения ревизионен акт с материалния закон:

Относно задълженията по ЗДДС:

В съответствие с нормата 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. Аналогично е и легалното определение, дадено в чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според което доставка на стоки е прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Съгласно чл. 9, ал. 1 от ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. 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

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

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

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

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

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

- регистрация по ЗДДС на доставчика и на получателя;
- получаването на стоките/услугите по облагаемата доставка /действителното извършване на облагаемата сделка/;
- използване на полученото за икономическата дейност на данъчнозадълженото лице.

Отсъствието на който и да елемент от пораждащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото. В процесния случай по мотиви, изложени по-долу, недоказани останаха второто и третото условие.

В множество свои решения СЕС /Решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11/ приема, че за да се признае право на данъчен кредит е, необходимо, първо, да се установи дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело С-285/11 г. изрично е посочено, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е възникнало правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на облагаеми сделки. В т. 32 е записано: „Запитващата юрисдикция е

задължена в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото“, а в т. 33 – „Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да бъде отказано“.

В практиката си Върховният административен съд приема, че за да възникне и да се упражни законосъобразно правото на данъчен кредит, е необходимо по безспорен начин да се установи, че стоката фактически е предадена от доставчика на получателя и/или услугата е действително извършена – съгласно чл. 6, ал. 1, чл. 9, ал. 1 във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 25, ал. 2 от ЗДДС /Решение № 7829 от 30.06.2021 г. по адм. д. № 1296 /2020 на ВАС/. В този смисъл в практиката си ВАС застъпва становището, че реалността на доставките е основополагаща за законосъобразното възникване и упражняване на правото на данъчен кредит /Решение № 4984 от 03.04.2019 г. по адм. д. № 13956/2018 на ВАС/, тъй като признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС и доказаната реалност на доставки е абсолютна предпоставка за възникването и упражняването на правото на данъчен кредит /Решение № 3688 от 13.03.2019 г. по адм. д. № 13408/2018 на ВАС/. Това означава, че ако след преценка на всички доказателства по делото и установените въз основа на тях фактически обстоятелства, не може да се направи извод за действително предадени и получени от доставчика и получателя стоки и услуги, то правото на приспадане не следва да се признае.

Нееднократно в свои решения ВАС е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, то при доставката по смисъла, вложен от законодателя в чл. 6 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, не е достатъчно само съгласието на страните, а и нейното реално осъществяване – доставяне на стоката и извършване на услугата /Решение № 2626 от 25.02.2021 г. по адм. д. № 9483/2020 на ВАС/.

В разглеждания случай се установява притежаване от ревизираното лице на издадени данъчни фактури от [фирма], ЕИК:[ЕИК] за наем на лек автомобил „Хюндай Т.“ с рег. № СВ 26655 КМ с получател жалбоподателя, които са във връзка с извършвани от него облагаеми доставки. Единствените ангажирани от страна на жалбоподателя доказателства са данъчните фактури и Договор за наем на МПС от 26.02.2018 г., сключен между жалбоподателя, в качеството му на наемател, и [фирма], в качеството му на наемодател. Към фактурите и договора не са приложени приемо- предавателен протокол или стокова разписка с обозначено място на предаване и приемане на процесното МПС. Липсата на съпроводителни документи по процесните доставки се потвърждава и от заключението на приетата по делото ССЧЕ. На основание изложеното неоснователно е многократно релевираното в жалбата и писмените бележки възражение, че са налице достатъчно доказателства, установяващи по безспорен начин реалността на доставките.

Притежаването на фактура с отразен ДДС, без реално да е настъпило данъчното събитие, не може да обоснове право на приспадане за получателя, в който смисъл са и мотивите на СЕС в Решение от 13 декември 1989 г., G. H. BV срещу Staatssecretaris

van Financier /C-342/87, R., стр. 04227 и Решение от 19 септември 2000 г. Schmeink & Cofreth AG & Co. KG срещу Finanzamt Borken и Manfred S. срещу Finanzamt Esslingen /C - 454/98, Сборник 2000, стр. I-06973/. Като частен свидетелстващ документ, несъдържащ неизгодни за издателя си факти, фактурите се ползват само с формална доказателствена сила, установяваща единствено количеството и вида на стоката, вида на услугата и датата на възникване на данъчното събитие – чл. 114, ал. 1, т. 9 и т. 10 от ЗДДС. Затова и индивидуализирането на вещите, за които получателят е придобил правото да се разпорежда фактически като собственик, и на получените услуги следва да се извърши по друг начин, а не чрез посочването на вида им в данъчния документ /в този смисъл Решение № 12060/09.11.2016 г., постановено по адм. дело № 13532/2015 г. на ВАС/. С оглед на изложеното неоснователни са възраженията на жалбоподателя, че фактурата е достатъчна, за да се приеме, че доставката е реална.

В хода на ревизионното производство е установено по категоричен начин, че дружеството доставчик [фирма] е deregистрирано по ЗДДС по инициатива на орган по приходите. Изготвеното за целите на проверките ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, но соченото за доставчик дружество не е представило каквито и да е доказателства. Приемо- предаването на процесното МПС, предмет на представения договор за наем и наемът на което е предмет на всяка една от посочените по- горе спорни фактури, не е надлежно доказано нито в хода на проведеното административно производство, нито в съдебното такова. Не е изготвен и какъвто и да е друг документ без оглед наименованието му, който да е двустранно подписан от посочения доставчик и [фирма], съдържащ констатации за мястото, на което е осъществено фактическото предаване на съответното МПС, предоставеният наем на което е предмет на спорните фактури.

Освен че липсват преки доказателства за предаване на МПС – то от [фирма] на ревизираното лице, преписката не съдържа, а по делото не са посочени данни за използването му във връзка с извършвани от него облагаеми доставки. От жалбоподателя в нито един стадий на производството не са представени или посочени за събиране доказателства за експлоатацията на въпросния автомобил /пътни листове, разходни норми за изписано гориво и т.н./ и за използването му за служебни цели. Такива не са представени и от дружеството доставчик.

Съмнение за реалното предаване на процесното МПС от [фирма] на жалбоподателя и за използването му от последния във връзка с извършвани от него облагаеми доставки поражда и установеното от органите по приходите от дневниците за покупки на [фирма], че са извършвани покупки на гориво, а съгласно т. 9 от цитирания договор наемателят / [фирма]/ се задължава да плаща всички консумативи и разходи, свързани с ползването на МПС /гориво, ремонтни работи, общи разходи и др./.

Формираният по-горе извод за недоказаност на реалността на доставки на стоки по фактури, издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК], не се опровергава от обстоятелството, че по преписката са представени доказателства за извършени плащания по процесните фактури, тъй като плащането не е юридически факт, въздигнат от правната норма като основание за настъпване на данъчното събитие по чл. 25, ал. 1 от ЗДДС. По аргумент от чл. 25, ал. 2 от ЗДДС такъв факт представлява преминаването на собствеността върху стоката, респективно – извършването на услугата, поради което именно този факт жалбоподателят по пътя на пълното доказване следва да установи.

Освен това, в процесния случай от констатациите на ревизиращите органи, както и от приетото заключение на ССЧЕ, безспорно се установява, че счетоводството на

жалбоподателя е водено неправилно именно във връзка с извършените от него плащания, тъй като са налице разминавания в плащанията в брой и по банков път по счетоводни данни и по документи. В този смисъл съдът отхвърля като неоснователни твърденията на жалбоподателя, че по делото несъмнено се установява, че са извършени плащания както по тези фактури, така и по фактурите, които предстои да бъдат обсъдени. Плащането, дори и да бъде доказано и да се приеме, че такова е извършено, би представлявало само една индичия за извършена доставка на стока/услуга и не би могло самостоятелно /без наличие на други кореспондиращи му преки или косвени доказателства/ да създаде сигурно убеждение /целено от пълното доказване/ относно подлежащия на доказване факт – реалност на доставката.

Следва да се има предвид и че сключването на договор, респ. документалното оформяне на доставките с издаването на фактури, извършено плащане и осчетоводяване на фактурите в счетоводствата на получателя и на доставчика му, не са достатъчни да обусловят извод за реалност на доставката, т.е. не са достатъчни, за да се приеме, че е налице облагаема доставка, по която получателят е упражнил законосъобразно материалното право да приспадне платения от него на доставчика му и начислен от последния ДДС като данъчен кредит. В този смисъл, за да се упражни правото на данъчен кредит от получателя по доставката, по категоричен начин следва да се установи фактическото предаване на стоките, респ. извършването на услугите /Решение № 4180 от 15.04.2015 г. по адм. д. № 8838/2014 на ВАС, Решение № 8406 от 05.06.2019 г. по адм. д. № 2733/2019 на ВАС, Решение № 302 от 10.01.2011 г. на по адм. д. № 576 /2010 г. на ВАС/.

С оглед на така изложеното по-горе се налага извод за липса на доставки по смисъла на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, доколкото не се докаже, както че доставчикът реално е предал въпросното МПС на жалбоподателя, така и че последният го е използвал във връзка с извършвани от него облагаеми доставки.

На следващо място, в настоящия случай се установява притежаване от ревизираното лице на издадени данъчни фактури за доставка на консултантски услуги и на икономически консултации.

Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: в първата група са доказателствата, установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката: материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика, а във втората група – доказателствата, сочещи прякото ѝ реализиране: протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойностяване като количествено- стойностни сметки, транспортни документи и др. /Решение № 3688 от 13.03.2019 г. по адм. д. № 13408 / 2018 на ВАС/. Във връзка с изложеното неоснователни са доводите на жалбоподателя, че ревизиращите органи са посочили ирелевантни за правото на данъчен кредит обстоятелства, в т.ч. кадровата, материалната и техническата обезпеченост на доставчиците.

В процесния случай данъчните фактури за доставка на услуги са издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК] и [фирма], ЕИК:[ЕИК]. Услугите са: консултантски услуги и икономически консултации. По делото обаче липсват доказателства за наличие на квалифицирани работници, наети по трудови и/или граждански договори, които да извършат съответните услуги, както и доказателства за подизпълнители на фактурираните услуги. По отношение на кадровата обезпеченост на [фирма] органите по приходите са установили, че има назначено едно лице на трудов договор на длъжност „технически сътрудник“ на 4- часов работен ден, а по отношение на

[фирма] съгласно справка в ИС на НАП за подадени уведомления по чл. 62 от КТ и подадена осигурителна информация с декларация № 1 се установява, че в дружеството има назначени над 800 лица на трудов договор, като към момента на съставяне на РД действащи са 72 бр. и лицата са назначени на длъжност – охранител, портиер, шофьор лекотоварен автомобил, инспектор противопожарна охрана, организатор охрана, технически сътрудник, оператор въвеждане на данни, техник системи и др. Последното сочи на липса на кадрова обезпеченост на доставчиците да извършат доставка на процесните услуги със собствен персонал предвид вида, характера и предмета на услугите. Не се твърди, а още по-малко се доказва изпълнението на тези услуги от подизпълнители на доставчиците.

В хода на ревизионното производство на двете дружества доставчици са връчени ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 от ДОПК с искане за предоставяне на информация във връзка с процесните фактури с предмет „консултантски услуги“, респ. „договор за икономически консултации“, но същите не са представили изисканите документи и обяснения.

Във връзка с въпросните услуги жалбоподателят е представил единствено данъчните фактури, както и Договор за консултантски услуги по проект НПЗД 2019 от 24.04.2019 г., сключен със [фирма]. Не са представени доказателства, сочещи прякото реализиране на съответните услуги като протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойностяване като количествено- стойностни сметки и др. Липсата на съпроводителни документи по процесните доставки се потвърждава и от заключението на приетата по делото ССЧЕ. С оглед на това по отношение и на тези доставки неоснователно е възражението на жалбоподателя, че същият е представил доказателства, които установяват тяхното реално извършване.

Според жалбоподателя няма практика във връзка с предоставянето на консултантски услуги да се съставят приемо- предавателни протоколи, но съдът счита, че това твърдение е неоснователно, доколкото реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който при осъществяването си остава следи и за него съществуват преки и косвени доказателства /Решение № 2335 от 01.03.2016 г. по адм. д. № 14988/2014 на ВАС/. В този смисъл за доказването на реалността на съответната доставка следва да бъдат съставяни документи /дори и те да не са приемо-предавателни протоколи/, които да обективизират конкретно извършените услуги, техния обем, техния предмет, лицата, които са ги извърши и т.н.

Формираният по-горе извод за недоказаност на реалността на доставките на консултантски услуги и икономически консултации по фактури, издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК] и [фирма], ЕИК:[ЕИК], не се опровергава от обстоятелството, че по преписката са представени доказателства за извършени плащания по процесните фактури, тъй като плащането не е юридически факт, въздигнат от правната норма като основание за настъпване на данъчното събитие по чл. 25, ал. 1 от ЗДДС. По аргумент от чл. 25, ал. 2 от ЗДДС такъв факт представлява преминаването на собствеността върху стоката, респективно – извършването на услугата, поради което именно този факт жалбоподателят по пътя на пълното доказване следва да установи.

Освен това, в процесния случай от констатациите на ревизиращите органи, както и от приетото заключение на ССЧЕ, безспорно се установява, че счетоводството на жалбоподателя е водено неправилно именно във връзка с извършените от него плащания, тъй като са налице разминавания в плащанията в брой и по банков път по счетоводни данни и по документи. В този смисъл съдът отхвърля като неоснователни

твърденията на жалбоподателя, че по делото несъмнено се установява, че са извършени плащания по тези фактури. Плащането, дори и да бъде доказано и да се приеме, че такова е извършено, би представлявало само една индиция за извършена доставка на стока и не би могло самостоятелно /без наличие на други кореспондиращи му преки или косвени доказателства/ да създаде сигурно убеждение /целено от пълното доказване/ относно подлежащия на доказване факт – реалност на доставката. Следва отново да се посочи, че сключването на договор, респ. документалното оформяне на доставките с издаването на фактури, извършено плащане и осчетоводяване на фактурите в счетоводствата на получателя и на доставчика му, не са достатъчни да обусловят извод за реалност на доставката.

С оглед на горния анализ се налага извод за липса на доставки по смисъла на чл. 12, ал. 1 ЗДДС, доколкото доставчиците не са разполагали с необходимия технически, материален и кадрови ресурс за извършването им, по делото не се установи същите да са били извършени чрез подизпълнители нито пък бяха представени преки доказателства за тяхното реално извършване.

За пълнота съдът намира за необходимо да обсъди наведените многократно в жалбата и писмените бележки доводи относно принципа, че добросъвестният получател по облагаема с ДДС доставка на услуги не следва да бъде санкциониран с отказ на право на данъчен кредит поради нарушения или недобросъвестност на неговия доставчик, както и че няма разпоредба, която да лишава даден данъчноправен субект от правото на данъчен кредит само поради факта, че доставчикът на услугата не е представил даден документ по искане на приходната администрация при положение, че самото лице, имащо право на данъчен кредит, надлежно и в срок е представило необходимите документи, доказващи реално извършена доставка. Посочените възражения са неоснователни, тъй като в случая на жалбоподателя е отказано правото на данъчен кредит не поради нарушения или недобросъвестност на неговите доставчици, вкл. поради непредставяне на изискани от органите по приходите документи и писмени обяснения, а поради липсата на надлежни доказателства, представени както от самия жалбоподател, така и от негови съконтрагенти, доказващи по безспорен и категоричен начин реалността на доставките. Както вече беше обсъдено, представените по делото договори и фактури, извършените плащания и осчетоводявания на фактурите в счетоводствата на получателя и на доставчика му не са достатъчни да обусловят извод за реалност на доставките и в този смисъл е трайната практика на ВАС.

В случая необходимо е да се обсъдят и констатациите и изводите на ревизиращите органи относно наличието на заобикаляне на закона във връзка с издадените фактури от [фирма] с получател дружеството жалбоподател. Вярно е, че ако поради нередности, извършени от издателя на фактурата или от доставчиците нагоре по веригата и посочени като основание за правото на приспадане, се приеме, че сделката не е действително извършена, трябва да се установи въз основа на обективни данни и без да се изисква от получателя на фактурата да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави, че получателят на фактурата е знаел или трябвало да знае, че сделката е част от измама с ДДС /Решение № 4775 от 28.04.2015 г. по адм. д. № 14724 / 2014 на ВАС/. В този смисъл е и цитираната в жалбата и писмените бележки практика на СЕС и ВАС.

В случая според настоящата съдебна инстанция органите по приходите са отказали да признаят правото на данъчен кредит на жалбоподателя по фактури, издадени от [фирма], обосновавайки извода, че сделките не са действително извършени, т.е.

доставките не са реални, въз основа на липсата на доказателства, които категорично и несъмнено да установяват реалност на доставките, а не на наличието на извършени нередности и нарушения от процесния доставчик.

В същото време ревизиращият екип е приел, че е налице заобикаляне на закона, като противно на твърдяното в жалбата и писмените бележки, подробно е аргументирал този свой извод.

С оглед на изложеното съдът счита, че в случая заобикалянето на закона не е аргумент на ревизиращите органи за отказа им да признаят правото на данъчен кредит, а е извод, налагащ се от направените фактически констатации. В този смисъл не е налице и твърдяната от жалбоподателя хипотеза, че отказът да се признае правото на данъчен кредит се основава единствено на извършени нередности и нарушения от прекия доставчик или предходен такъв по веригата. Напротив, отказът, както вече беше коментирано, се основава на изводи на приходните органи за липса на реалност на доставки по процесните фактури, които изводи са подкрепени от установената липса на доказателства, които категорично да установят реалното извършване на въпросните доставки.

Въпреки това, съдът намира за необходимо да изложи мотиви във връзка с наличието на заобикаляне на закона в процесни случаи, като счита, че безспорно се установява, че жалбоподателят е знаел, че сделките, които сключва с [фирма], са част от измама с ДДС. Това обстоятелство се подкрепя от установеното по делото съставяне на документи /фактури/, които не отразяват реални стопански операции, което, от своя страна, е указание за участие на самото ревизирано лице в данъчна измама и злоупотреба с право по смисъла на практиката на СЕС и ВАС /Решение № 457 от 15.01.2015 г. по адм. д. № 4525 / 2014 на ВАС/, както и от обстоятелството, че дружеството жалбоподател и доставчикът му [фирма] са свързани лица и имат едно и също лице за управител, представител и счетоводител. С оглед на изложеното съдът приема, че жалбоподателят категорично е знаел или най- малкото е бил длъжен да знае, че сделките, с която обосновава правото си на приспадане, са част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата, без да е било необходимо да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави.

В обобщение следва да се приеме, че липсата на преки доказателства за реалност на доставките, каквито ревизираното лице при проявена дължима грижа е могло да обезпечи още в хода на своята търговска дейност, като съставя различни по вид писмени доказателства /договори, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки, протоколи за извършена работа и др./ дава основание на настоящия съдебен състав да приеме за неуспешно проведено от страна на жалбоподателя главно и пълно доказване на настъпване на юридически факти, водещи до възникване на право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Само като индиция /а не и като пряко доказателство/, подкрепяща извода за нереалност на доставките, е и фактът, че нито едно от дружествата доставчици не са намерени, за да бъдат установени релевантни факти и обстоятелства в техните счетоводства и не са представили документи за целите на извършените насрещни проверки. Неоткриването на третите лица на адресите на управление само по себе си не може да формира изводи във вреда на ревизираното лице, но доказателствената празнота следва да се цени наред с всички останали факти и обстоятелства, установени по време на данъчната ревизия. В случая обстоятелството на ненамирането на нито един от доставчиците на адресите, обсъдено съвкупно с фактите, разгледани по-горе в мотивите на настоящото решение,

утвърждава извода за недоказана реалност на процесните доставки.

Относно задълженията по ЗКПО:

С оспорвания ревизионен акт са установени данъчни задължения за корпоративен данък за периода от 04.05.2016 г. до 31.12.2019 г., т.е. обхващащ съответно 2016 г., 2017 г., 2018 г. и 2019 г.

За финансовата 2016 г. дружеството жалбоподател е подало ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, с която е декларирало счетоводен финансов резултат печалба в размер на 420,38 лева; формиран данъчен финансов резултат печалба в размер на 420,38 лева; полагащ се корпоративен данък /КД/ в размер на 42,04 лева.

В хода на ревизията е установено, че през 2016 г. ревизираното лице е декларирало разходи за външни услуги в общ размер на 6 850,00 лева по фактури, издадени от [фирма], както следва: №[ЕИК]/29.07.2016 г., № [ЕГН]/31.08.2016 г., № [ЕГН]/30.09.2016 г., № [ЕГН]/31.10.2016 г., № [ЕГН]/30.11.2016 г. и № [ЕГН]/30.12.2016 г. Установено е, че въпросните фактури са намерили счетоводно отражение по разходни счетоводни сметки от гр. 60 и по- конкретно 602 – Разходи за външни услуги. Органите по приходите са приели, че в конкретния случай се касае за сделки, сключени с цел отклонение от данъчно облагане, поради което на основание чл. 16, ал. 2, т. 4, чл. 10, ал. 1 и чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО е увеличен финансовият резултат със стойността на разходите по посочените фактури в размер на 6 850,00 лева. След извършеното преобразуване е установен данъчен финансов резултат в размер на 7 270,38 лева и корпоративен данък в размер на 727,04 лева при деклариран такъв 42,04 лева.

За финансовата 2017 г. дружеството жалбоподател е подало ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, с която е декларирало счетоводен финансов резултат печалба в размер на 6427,91 лева; формиран данъчен финансов резултат печалба в размер на 6427,91 лева; полагащ се КД в размер на 642,79 лева.

В хода на ревизията е установено, че ревизираното лице е декларирало разходи за външни услуги в общ размер на 31 700,00 лева по фактури, издадени от [фирма], както следва: № [ЕГН]/31.01.2017 г., № [ЕГН]/28.02.2017 г., № [ЕГН]/31.03.2017 г., № [ЕГН]/28.04.2017 г., № [ЕГН]/31.05.2017 г., № [ЕГН]/30.06.2017 г., № [ЕГН]/31.07.2017 г., № [ЕГН]/31.08.2017 г., № [ЕГН]/29.09.2017 г., № [ЕГН]/31.10.2017 г., № [ЕГН]/30.11.2017 г., № [ЕГН]/29.12.2017 г. Установено е, че въпросните фактури са намерили счетоводно отражение по разходни счетоводни сметки от гр. 60 и по- конкретно 602 – Разходи за външни услуги. По аналогични съображения на тези за 2016 г. на основание чл. 16, ал. 2, т. 4, чл. 10, ал. 1 и чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО финансовият резултат е увеличен със сумата от 31 700,00 лева. След извършеното преобразуване е определен данъчен финансов резултат - данъчна печалба в размер на 38 127,91 лева и КД в размер на 3 812,79 лева при деклариран КД 642,79 лева.

За финансовата 2018 г. дружеството жалбоподател е подало ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, с която е декларирало счетоводен финансов резултат печалба в размер на 1961,31 лева; формиран данъчен финансов резултат печалба в размер на 1961,31 лева; полагащ се КД в размер на 206,02 лева.

В хода на ревизията е установено, че ревизираното лице е декларирало разходи за външни услуги в общ размер на 48 700,00 лева по фактури, издадени от [фирма], както следва: № [ЕГН]/31.01.2018 г., № [ЕГН]/31.01.2018 г., № [ЕГН]/28.02.2018 г., №[ЕИК]/31.03.2018 г., № [ЕГН]/30.04.2018 г., № [ЕГН]/31.05.2018 г., №

[ЕГН]/29.06.2018 г., № [ЕГН]/31.07.2018 г., № [ЕГН]/31.08.2018 г., № [ЕГН]/28.09.2018 г., № [ЕГН]/31.10.2018 г., № [ЕГН]/30.11.2018 г., № [ЕГН]/28.12.2018 г. Установено е, че въпросните фактури са намерили счетоводно отражение по разходни счетоводни сметки от гр. 60 и по-конкретно 602 – Разходи за външни услуги. По аналогични съображения на тези за 2016 г. и 2017 г. на основание чл. 16, ал. 2, т. 4, чл. 10, ал. 1 и чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО финансовият резултат е увеличен със сумата от 48 700,00 лева. След извършеното преобразуване е определен данъчен финансов резултат - данъчна печалба в размер на 50 760,21 лева лв. и КД в размер на 5 076,02 лева при деклариран КД 206,02 лева.

За финансовата 2019 г. дружеството жалбоподател е подало ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, с която е декларирано счетоводен финансов резултат печалба в размер на 6 797,36 лева; формиран данъчен финансов резултат печалба в размер на 6 797,36 лева; полагащ се КД в размер на 679,74 лева.

В хода на ревизията е установено, че ревизираното лице е декларирано разходи за външни услуги в общ размер на 107 000,00 лева по фактури, издадени от [фирма] и [фирма], както следва: № [ЕГН]/31.01.2019 г., № [ЕГН]/28.02.2019 г., № [ЕГН]/31.03.2019 г., № [ЕГН]/30.04.2019 г., № [ЕГН]/31.05.2019 г., № [ЕГН]/28.06.2019 г., № [ЕГН]/31.07.2019 г., № [ЕИК]/31.08.2019 г., № [ЕГН]/31.10.2019 г. и № [ЕГН]/31.12.2019 г., № [ЕГН]/31.05.2019 г., № [ЕГН]/31.07.2019 г., № [ЕГН]/30.09.2019 г. и № [ЕГН]/31.10.2019 г. Установено е, че въпросните фактури са намерили счетоводно отражение по разходни счетоводни сметки от гр. 60 и по-конкретно 602 – Разходи за външни услуги. Органите по приходите са приели, че липса доставка по горепосочените фактури и че същите са оформени формално с цел акумулиране на разходи от ревизираното лице и за трансфериране на парични потоци между жалбоподателя и другите две дружества, без да е налице намерение за изпълнение на доставка, поради което на основание чл. 16, ал. 2, т. 4, чл. 10, ал. 1 и чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО финансовият резултат е увеличен със сумата от 107 000,00 лева. След извършеното преобразуване е определен данъчен финансов резултат - данъчна печалба в размер на 113 797,36 лева лв. и КД в размер на 11 379,74 лева при деклариран КД 679,74 лева.

Органите по приходите са направили горните изводи въз основа на преценката им, че фактурите, издадени от [фирма] /касаещи резултата за финансовите 2015 г., 2016 г., 2017 г., 2018 г. и 2019 г./, и тези, издадени от [фирма] /касаещи финансовата 2019 г./, са за доставки на услуги, за които не е установено че са реално извършени, поради което не е възникнало основание за тяхното издаване. Мотивите за тази преценка са аналогични на изложените по-горе /относно задълженията по ЗДДС/, поради което съдът не намира за нужно да ги преповтаря. Най-общо те се изразяват в липсата на доказателства във връзка с фактурираните стоки услуги – договори, възлагателни документи, документи за приемане на извършените услуги, информация за ценообразуването на въпросните услуги, какво точно е извършено, с какъв ресурс, както и във връзка с наличие на кадрова и техническа и техническа обезпеченост за изпълнението на доставките, поради което е и отказано правото на приспадане на данъчен кредит по тях. Както вече беше посочено, жалбоподателят като лице, което черпи благоприятни за себе си правни последици, носи доказателствена тежест за установяване с всички допустими доказателствени средства реалността на доставките и материалноправните предпоставки по ЗДДС за възникване и упражняване право на приспадане на данъчен кредит. Такова доказване не е проведено нито пред

ревизиращите органи, нито в настоящото съдебно производство, което води до обоснован извод за липса на доказателства за реално осъществени стопански операции, документиращи с процесните фактури.

Обоснованата липса на доставка за целите на ЗДДС рефлектира пряко и на отчетените разходи за тези доставки по ЗКПО. Това е така, защото за целите на ЗКПО доказването на реалността на сделките е от съществено значение, тъй като само при действително осъществени такива, могат да се признаят разходи за дейността при получателя на фактурите /Решение № 6558 от 03.05.2019 г. по адм. д. № 1039/2019 на ВАС/. Принципът на документалната обоснованост е уреден в чл. 10 от ЗКПО, като според алинея първа счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция. Когато фактурите не документират реално извършени доставки, този принцип се явява нарушен, тъй като фактурите не отразяват вярно означената в тях стопанска операция, което е основание за преобразуване на финансовия резултат на субекта при условията на чл. 26, т. 2 ЗКПО /Решение № 13892 от 10.11.2020 г. по адм. д. № 8379/2020 на ВАС/.

Именно във връзка с горното органите по приходи са извършили допълнително преобразуване за целите на данъчното облагане в увеличение съгласно чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО – разходи за външни услуги, без те да са реално извършени в размер на 6 850,00 лева за 2016 г., 31 700, 00 лева за 2017 г., 48 700,00 лева за 2018 г. и 107 000,00 лева за 2019 г. В случая е установено, че ревизираното лице не може да представи доказателства за реалното извършване на стопанските операции. Чрез осчетоводяване на разходи, които не са реално извършени, жалбоподателят намалява финансовия си резултат и това води до плащане на корпоративен данък в по- малък размер от действително дължимия. Във връзка с това е изпълнена хипотезата на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, поради което съдът намира, че финансовият резултат е преобразуван правилно и законосъобразно, вследствие на което правилно е определен допълнителен корпоративен данък в размер на 685,00 лева за отчетната 2016 г., 3 170,00 лева за отчетната 2017 г., 4 870,00 лева за отчетната 2018 г. и 10 700,00 лева за отчетната 2019 г., ведно с дължимите лихви.

Горният правен анализ обуславя извод за неоснователност на жалбата.

При този изход на делото съдът намира за основателно и своевременно направено искането на ответника за присъждане на сторените по делото разноски, поради което и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 от ДОПК и чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 9 юли 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати сумата от 2642 лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение в размера на минималното възнаграждение за един адвокат.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, съдът:

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], срещу Ревизионен акт № Р-22221720004078-091-001/09.03.2021 г., издаден от Г. И. М. на длъжност началник на сектор – орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т. – С. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 844/03.06.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ С..

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК:[ЕИК], да заплати на Д"ОДОП"-С. сумата от 2642 лева,

юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд на Република България с касационна жалба в 14-дневен срок от получаване на съобщението до страните за неговото постановяване.

СЪДИЯ: