

РЕШЕНИЕ

№ 2077

гр. София, 28.03.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 21.10.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **11291** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл.156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК по Булстат:[ЕИК] със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], против Ревизионен акт № Р-22221119003701-091-001/ 25.03.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1475/25.09.2020 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят оспорва отказаното му от ревизията право на данъчен кредит в размер на 37 070 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма], ведно с начислените лихви за забава в общ размер 4 894,58 лв., включително и за невнесен деклариран ДДС по месечни справки-декларации; както и определеното му задължение за корпоративен данък за 2018 г. в размер на 13 252,70 лв. и лихва от 1 325,38 лв.

В жалбата са изложени оплаквания за незаконосъобразност на оспорения РА. Твърденията са за неправилно приложение на материалния закон от ревизиращите органи, както и за необоснованост на констатациите им. Подателят на жалбата настоява, че по спорните фактури са извършени реални доставки и поради това за него е възникнало правото на данъчен кредит. Изтъква факта, че услугите са приети и осчетоводени, както и че е използвал доставките за извършване на дейността си. Настоява, че счетоводството му е редовно водено. Позовава се на практиката на ВАС и на Съда на ЕС по данъчни дела. От Съда се иска да отмени обжалвания ревизионен

акт. Не претендира разноси. В с.з. жалбоподателят не изпраща представител. Ответникът - Директорът на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез пълномощника си юк.М. оспорва жалбата, моли за отхвърляне на същата и за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

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

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Д"ОДОП" е връчено на жалбоподателя по електронен път на 29.09.2020 г. (л.30), а жалбата е подадена по пощата на 12.10.2020 г., видно от пощенското клеймо на приложения плик (л.25) и при наличието на правен интерес, поради което се явява процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-2222119003701-020-001/ 14.06.2019 г., издадена от Е. М. С. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за определяне на задължения по ЗДДС за данъчните периоди от м.май до м.април 2018 г., и за определяне на задължения по ЗКПО за 2018 г. ЗВР е връчена на 25.06.2019 г. по електронен път, като е определен срок за извършване на ревизията - до 3 месеца от връчване на ЗВР. За ревизиращи органи са определени Р. Т. З. – гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и В. С. Т. – ст.инспектор по приходите. Със ЗИЗВР № Р-2222119003701-020-002/24.09.2019 г. и № Р-2222119003701-020-003/24.10.2019 г., издадени от същия орган по възлагането, срокът на ревизията е съответно продължаван, като с последната заповед е продължен до 25.11.2019 г. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.31).

Ревизионният доклад /РД/ по възложената ревизия под № Р-2222119003701-092-001 е изготвен на 16.12.2019 г. и е връчен на ревизираното лице по електронен път на 07.01.2020 г. Дружеството е подало възражение вх.№ Д.-398/20.02.2020 г. (прил.2, стр.298) срещу констатациите в РД и е приложило доказателства.

РА, предмет на настоящото производство, с № Р-2222119003701-091-001 е издаден на 25.03.2020 г. от Е. М. С. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията, и Р. Т. З. – гл.инспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С. – ръководител на ревизията. Ревизиращият екип е преценил възражението като неоснователно. РА е връчен електронно на 06.07.2020 г.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е търговия на едро и дребно с медицински изделия и консумативи, осъществявана в магазин, находящ се в [населено място], бул."К. М.-Л." №99.

I. В частта по ЗДДС ревизията е отказала на жалбоподателя правото на данъчен кредит, както следва:

1. В размер на 8 220 лв. по следните фактури, издадени от [фирма] (прил.2, стр.240):
№ 39/31.05.2018 г. с предмет плащане по приложение към комисионен договор
№ 56/27.06.2018 г. с предмет плащане по приложение към комисионен договор
№ 62/09.07.2018 г. с предмет плащане по приложение към комисионен договор

При извършената на доставчика насрещна проверка до същия е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения, което му е надлежно връчено. Проверяваното лице не е представило исканите документи и обяснения.

От проверка в информационната система на НАП органите по приходите са установили, че процесните фактури са включени в дневниците за продажби на доставчика и в СД по ЗДДС за съответните данъчни периоди; че доставчикът е имал работници, наети по трудови правоотношения за дейност строителство, на длъжности: технически секретар и общ работник строителство; както и че доставчикът не е декларирал налични активи, собственост на дружеството.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил процесните фактури. Представил е Договор за маркетингово проучване на пазари от 01.05.2018 г., сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като консултант, с който страните са се споразумели консултантът да извърши маркетингово проучване и анализ на пазара, свързан с предмета на дейност на дружеството-възложител, включващо: анализ на пазара и възможностите за оптимално развитие в дейността на възложителя, чрез въвеждане и обработка на бази данни, статистическа обработка на информация, свързана с проучване на пазари, извадки от въведени бази данни и анализ на възможностите на пазара, предоставяне на консултации, анализиране и изготвяне на писмени становища и консултации за конкретна насоченост към потенциални клиенти, ангажиране на специалисти за своя сметка за проучване на общественото мнение за най-ефективните начини за приобщаване на клиенти от различни региони. Договорът е сключен за срок до 31.08.2018 г. според договора възложителят заплаща на изпълнителя месечно възнаграждение, уговорено съгласно двустранно подписани приемо-предавателни протоколи.

Представени са двустранно подписани приемо-предавателни протоколи, в които е вписано, че представляват неразделна част от посочения договор:

- от 30.05.2018 г., с който е приет договореният резултат за периода 01.05.2018 г. – 30.05.2018 г. и управителят на [фирма] предлага на изпълнителя да бъде изплатено възнаграждение в размер на 8 520 лв.

- от 25.06.2018 г., с който е приет договореният резултат за периода 30.05.2018 г. – 25.06.2018 г. и управителят на [фирма] предлага на изпълнителя да бъде изплатено възнаграждение в размер на 21 000 лв.

- от 06.07.2018 г., с който е приет договореният резултат за периода 25.06.2018 г. – 06.07.2018 г. и управителят на [фирма] предлага на изпълнителя да бъде изплатено възнаграждение в размер на 19 800 лв.

Не са представени доказателства за разплащане по издадените фактури с изключение на частично разплащане по фактура № 39/31.05.2018 г. съгласно пл. нареждане от 28.08.2018 г.

2. В размер на 15 250 лв. по следните фактури, издадени от [фирма] (прил.2, стр.245):

№ 203/30.01.2019 г. с ДДС 2 350 лв. и предмет плащане по комисионен договор;

№ 209/27.02.2019 г. с ДДС 4 900 лв. и предмет плащане по комисионен договор;

№ 214/13.03.2019 г. с ДДС 6 500 лв. и предмет плащане по комисионен договор;

№ 216/03.04.2019 г. с ДДС 1 500 лв. и предмет плащане по комисионен договор

При извършената на доставчика насрещна проверка до него е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения, за връчване на което са извършени посещения на декларирания адрес за кореспонденция на дружеството, при които не е открит представител или лице за контакт, като са съставени надлежни протоколи през

минимум 7 дни. За връчване на искането е приложен редът по чл.32 ДОПК чрез прилагане към данъчното досие в 14-дневен срок от поставяне на съобщението за явяване на данъчния субект. Горните обстоятелства се установяват от ПИНП, в който е обективизиран резултатът от проверката. Проверяваното лице не е представило исканите документи и обяснения.

От справка в информационната система на НАП е установено, че доставчикът не е имал назначени лица по трудови правоотношения, нито лица по граждански договори. Доставчикът не е разполагал с налични активи, собственост на дружеството. Органите по приходите са установили, че фактурите са отразени в дневника за продажби на доставчика за м.март 2019 г., но с други получатели и с различни стойности, а именно:

- фактура № 203/02.11.2018 г. е с ДДС 5 694,20 лв. и получател [фирма], ЕИК по Булстат:[ЕИК].
- фактура № 209/07.11.2018 г. е с ДДС 10 523,60 лв. и получател „Балканагросервиз“, ЕИК по Булстат:[ЕИК].
- фактура № 214/08.11.2018 г. е с ДДС 3 689,64 лв. и получател „Си Ем билд груп“, ЕИК по Булстат:[ЕИК].

Посочените лица са упражнили право на данъчен кредит съгласно изброените фактури на [фирма], налични и при [фирма], но с различни стойности.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил процесните фактури. Представил е Договор от 01.01.2019 г. за маркетингово проучване на пазара на медицински изделия и консумативи на територията на РБългария, сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като и изпълнител, с който изпълнителят е приел да извърши маркетингово проучване и анализ на пазара, свързан с предмета на дейност на дружеството-възложител, включващо: анализ на пазара и възможностите за оптимално развитие в дейността на възложителя чрез въвеждане и обработка на бази данни, статистическа обработка на информация, свързана с проучване на пазари, извадки от въведени бази данни и анализ на възможностите на пазара, предоставяне на консултации, анизиране и изготвяне на писмени становища и консултации за конкретна насоченост към потенциални клиенти, ангажиране на специалисти за своя сметка за проучване на общественото мнение за най-ефективните начини за приобщаване на клиенти от различни региони. Договорът е сключен за срок до 30.06.2019 г. Уговорено е възложителят да заплаща на изпълнителя месечно възнаграждение, уговорено съгласно двустранно подписани приемо-предавателни протоколи.

Представени са приемо-предавателни протоколи, подписани от представители на двете страни, в които е вписано, че представляват неразделна част от посочения договор:

- от 28.01.2019 г., с който е приет договореният резултат за периода от 01.01.2019 г. до 28.01.2019 г. и управителят на [фирма] предлага на изпълнителя да бъде изплатено възнаграждение в размер на 14 100 лв.
- от 26.02.2019 г., с който е приет договореният резултат за периода от 31.01.2019 г. до 26.02.2019 г. и управителят на [фирма] предлага на изпълнителя да бъде изплатено възнаграждение в размер на 29 400 лв.
- от 12.03.2019 г., с който е приет договореният резултат за периода от 27.02.2019 г. до 12.03.2019 г. и управителят на [фирма] предлага на изпълнителя да бъде изплатено възнаграждение в размер на 39 000 лв.
- от 02.04.2019 г., с който е приет договореният резултат за периода от 13.03.2019 г. до

02.04.2019 г. и управителят на [фирма] предлага на изпълнителя да бъде изплатено възнаграждение в размер на 9 000 лв.

3. В размер на 13 600 лв. по следните фактури, издадени от [фирма] (прил.2, стр.272):

№ 204/15.08.2018 г. с предмет плащане по комисионен договор;

№ 218/07.09.2018 г. с предмет плащане по комисионен договор

№ 243/29.10.2018 г. с предмет плащане по комисионен договор

№ 252/12.11.2018 г. с предмет плащане по комисионен договор

№ 260/21.11.2018 г. с предмет плащане по комисионен договор

№ 264/04.12.2018 г. с предмет плащане по комисионен договор

№ 268/14.12.2018 г. с предмет плащане по комисионен договор

№ 272/21.12.2018 г. с предмет плащане по комисионен договор

При извършената на доставчика насрещна проверка същият е представил спорните фактури ведно с доказателства за отразяването им в дневника си за продажбите за съответния данъчен период. Представил е Договор от 02.07.2018 г. за маркетингово проучване на пазари, сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител-консултант, с който изпълнителят-консултант приема да извърши маркетингово проучване и анализ на пазара, свързан с предмета на дейност на дружеството-възложител: проучване на възможностите за оптимално развитие на дейността чрез въвеждане и обработка на бази данни, статистическа обработка на информация, свързана с проучване на пазара, извадки от въведени данни и анализ на възможностите на пазара, предоставяне на консултации, анализиране и изготвяне на писмени становища и консултации за конкретна насоченост към потенциални клиенти; ангажиране на специалисти за своя сметка за проучване на общественото мнение за най-ефективно приобщаване на клиенти от всички региони. Договорът е сключен за срок до 31.12.2018 г. Заплащането се уговаря в подписан между страните приемо-предавателен протокол, неразделна част от договора.

Доставчикът е представил и приемо-предавателни протоколи за приети консултации:

- от 14.08.2018 г. за приети консултантски работи за 19 800 лв. в периода 02.07.2018 г. – 14.08.2018 г.

- от 04.09.2018 г. за приети консултантски работи за 6 000 лв. в периода 15.08.2018 г. – 04.09.2018 г.

- от 26.10.2019 г. за приети консултантски работи за 14 400 лв. в периода 04.09.2018 г. – 26.10.2018 г.

- от 09.11.2018 г. за приети консултантски работи за 12 000 лв. в периода 26.10.2018 г. – 09.11.2018 г.

- от 20.11.2018 г. за приети консултантски работи за 5 400 лв. в периода 09.11.2018 г. – 20.11.2018 г.

- от 03.12.2018 г. за приети консултантски работи за 7 440 лв. в периода 20.11.2018 г. – 03.12.2018 г.

- от 12.12.2018 г. за приети консултантски работи за 6 360 лв. в периода 03.12.2018 г. – 12.12.2018 г.

- от 20.12.2018 г. за приети консултантски работи за 10 200 лв. в периода 12.12.2018 г. – 20.12.2018 г.

Не е представил доказателства за разплащане по фактурите.

От справка в информационната система на НАП е установено, че фактурите са отразени в дневника за продажби на доставчика; същият не е имал назначени лица по трудови правоотношения, нито лица по граждански договори. Доставчикът не е

разполагал с налични активи, собственост на дружеството.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил процесните фактури, указания Договор от 02.07.2018 г. за маркетингово проучване на пазари, както и указаните приемо-предавателни протоколи.

Ревизията е констатирала, че във фактурите е посочен начин на разплащане – банков превод, но в банковите документи на ревизираното лице не са установени изходящи транзакции за [фирма].

Предвид изложените факти и обстоятелства, установени при прегледа на представените доказателства и на информацията от информационната система на НАП, ревизията е приела, че доставчиците не са били в състояние да извършат фактурираните доставки. Ревизиращите органи са приели, че представените документи не доказват извършвани действителни доставки на услуги по спорните фактури. Отбелязали са, че анализът на събраните доказателства указва за документално оформяне на търговски взаимоотношения, но не и за фактически развили се такива. Ревизията е изтъкнала липсата на кадрови и материално-технически ресурс за извършване на доставките от лицата, сочени за доставчици. Посочила е, че спрямо доставчиците не се доказва наличие на документи и доказателства, пряко свързани и доказващи реално извършвана дейност. Ревизията е подчертала, че с процесните фактури е създадена една правна привидност, зад която не стои нищо и са фактурирани доставки, които не са извършвани. На основание чл.68, ал.1, т.1 чл.69, ал.1, т.1 във вр.с чл.6 и чл.9 ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури.

Във връзка с всички описани по-горе констатации на жалбоподателя са определени и лихви за ДДС, посочени в таблицата на РА.

Отделно от горното, на жалбоподателя са начислени лихви за забава за невнесен деклариран ДДС по месечни справки-декларации.

II. В частта по ЗКПО ревизията е установила, че за 2018 г. ревизираното лице е подало Годишна данъчна декларация вх.№ 2211И0043901/22.03.2019 г. с деклариран счетоводен финансов резултат (загуба) в размер на 10 297,88 лв. и формиран данъчен финансов резултат – данъчна загуба в размер на 9 694,72 лв. Деклариран корпоративен данък – 0,00 лв. Авансови вноски през годината – 0,00 лв.;

Ревизията е увеличила финансовия резултат на жалбоподателя със сума в общ размер 142 221,70 лв., представляваща непризнати разходи по фактури, издадени от следните доставчици:

[фирма] - разходи в размер на 41 100 лв. по фактурите, описани в частта по ЗДДС. Ревизията се е позовала на същите фактически констатации, описани в частта по ЗДДС.

[фирма] - разходи в размер на 68 000 лв. по фактурите, описани в частта по ЗДДС. Ревизията се е позовала на същите фактически констатации, описани в частта по ЗДДС.

[фирма] - разходи в размер на 33 121,70 лв. по следните фактури, всичките с предмет плащане по договор: № 1...16/06.10.2018 г., № 1...19/07.11.2018 г., № 1...20/09.11.2018 г., № 1...23/13.11.2018 г., № 1...25/15.11.2018 г., № 1...28/19.11.2018 г., № 1...30/28.11.2018 г., № 1...32/01.12.2018 г., № 1...33/04.12.2018 г., № 1...34/10.12.2018 г., № 1...36/11.12.2018 г., № 1...37/12.12.2018 г., № 1...38/13.12.2018 г., № 1...39/13.12.2018 г., № 1...40/14.12.2018 г., № 1...41/15.12.2018 г., № 1...42/16.12.2018 г.

При извършената на доставчика насрещна проверка до същия е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения, което му е надлежно връчено. Проверяваното лице не е представило исканите документи и обяснения.

От проверка в информационната система на НАП органите по приходите са установили, че

процесните фактури *не са включени* в дневниците за продажби на доставчика и в СД по ЗДДС за съответните данъчни периоди; че доставчикът не е имал работници, наети по трудови правоотношения; не е декларирал налични активи, собственост на дружеството.

Установено е, че жалбоподателя не е упражнил право на данъчен кредит по фактурите, но е отчел разходи за външни услуги по тях.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил процесните фактури. Представил е Договор за маркетингово проучване на пазари от 15.05.2018 г., сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като консултант, с който страните са се споразумели консултантът да извърши маркетингов анализ на пазара на медицински изделия и консумативи на територията на РБългария. Целта на проучването е постигане на оптимален ръст при сключването на сделки, свързани с дейността на [фирма]. Договорът е сключен за срок до 31.12.2018 г. Предвидено е плащането да се извършва в 5-дневен срок от подписване на приемо-предавателен протокол и фактура за извършената работа.

Представени са от ревизираното дружество следните приемо-предавателни протоколи, в които е вписано, че представляват неразделна част от посочения договор:

- от 07.11.2018 г., с който е приет договореният резултат за периода от началото на договора до 07.11.2018 г. и управителят на [фирма] предлага на изпълнителя да бъде изплатено възнаграждение в размер на 1487.60 лв.

- от 03.11.2018 г., с който е приет договореният резултат за периода от началото на договора до 13.11.2018 г. и управителят на [фирма] предлага на изпълнителя да бъде изплатено възнаграждение в размер на 1618.80 лв.

- от 07.10.2018 г., с който е приет договореният резултат за периода от началото на договора до 05.10.2018 г. и управителят на [фирма] предлага на изпълнителя да бъде изплатено възнаграждение в размер на 1518.50 лв.

- от 09.11.2018 г., с който е приет договореният резултат за периода от началото на договора до 09.11.2018 г. и управителят на [фирма] предлага на изпълнителя да бъде изплатено възнаграждение в размер на 1632.70 лв.

- от 15.11.2018 г., с който е приет договореният резултат за периода от началото на договора до 15.11.2018 г. и управителят на [фирма] предлага на изпълнителя да бъде изплатено възнаграждение в размер на 1524.20 лв.

- от 19.11.2018 г., с който е приет договореният резултат за периода от началото на договора до 19.11.2018 г. и управителят на [фирма] предлага на изпълнителя да бъде изплатено възнаграждение в размер на 1544.80 лв.

- от 28.11.2018 г., с който е приет договореният резултат за периода от началото на договора до 28.11.2018 г. и управителят на [фирма] предлага на изпълнителя да бъде изплатено възнаграждение в размер на 1 633.80 лв.

- от 01.12.2018 г., с който е приет договореният резултат за периода от началото на договора до 01.12.2018 г. и управителят на [фирма] предлага на изпълнителя да бъде изплатено възнаграждение в размер на 1512.40 лв.

- от 04.12.2018 г., с който е приет договореният резултат за периода от началото на договора до 04.12.2018 г. и управителят на [фирма] предлага на изпълнителя да бъде изплатено възнаграждение в размер на 1567.30 лв.

- от 10.12.2018 г., с който е приет договореният резултат, предмет на посочения договор за периода от началото на договора до 10.12.2018 г. и управителят на [фирма] предлага на изпълнителя да бъде изплатено възнаграждение в размер на 2132.20 лв.

- от 11.12.2018 г., с който е приет договореният резултат за периода от началото на договора до 11.12.2018 г. и управителят на [фирма] предлага на изпълнителя да бъде изплатено възнаграждение в размер на 2098.40 лв.

- от 12.12.2018 г., с който е приет договореният резултат за периода от началото на договора до 12.12.2018 г. и управителят на [фирма] предлага на изпълнителя да бъде изплатено възнаграждение в размер на 2779.60 лв.

- от 13.12.2018 г., с който е приет договореният резултат за периода от началото на договора до 13.12.2018 г. и управителят на [фирма] предлага на изпълнителя да бъде изплатено възнаграждение в размер на 2431.40 лв.

- от 14.12.2018 г., с който е приет договореният резултат за периода от началото на договора до 14.12.2018 г. и управителят на [фирма] предлага на изпълнителя да бъде изплатено възнаграждение в размер на 2731.40 лв.

- от 15.12.2018 г., с който е приет договореният резултат за периода от началото на договора до 15.12.2018 г. и управител на [фирма] предлага на изпълнителя да бъде изплатено възнаграждение в размер на 2471.40 лв.

- от 16.12.2018 г., с който е приет договореният резултат за периода от началото на договора до 16.12.2018 г. и управителят на [фирма] предлага на изпълнителя да бъде изплатено възнаграждение в размер на 2498.40 лв.

- от 13.12.2018 г., с който е приет договореният резултат за периода от началото на договора до 13.12.2018 г. и управителят на [фирма] предлага на изпълнителя да бъде изплатено възнаграждение в размер на 2538.90 лв.

В хода на ревизионното производство е констатирано, че стойността на фактурите, издадени от цитираните дружества, е отразена от ревизираното лице като счетоводен разход, който е участвал при формиране на резултата за 2018 г. С отчетените счетоводни разходи ФР от дейността на дружеството е намален със стойността на услугите, за които е прието, че те не са реално получени, т.е., чрез тях неправомерно, без законово основание е намален финансовият резултат за дейността, върху който се определя дължимия корпоративен данък. Регулирането е предприето на основание чл.26, т.2 във вр.с чл.10, ал.2 ЗКПО.

При ревизията органът по приходите е приел, че за издадените фактури от посочените дружества не са налице доказателства за реално извършена доставка, като същите не отразяват вярно посочената стопанска операция, като извършеният разход се явява документално необоснован. Вследствие на извършеното преобразуване е определено допълнително задължение за корпоративен данък за 2018 г. в размер на 13 252,70 лв., като е начислена лихва от 1 325,38 лв.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 1475/25.09.2020 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, РА е потвърден.

По делото беше допусната **съдебно-счетоводна експертиза** която следваше да даде заключение по следните въпроси:

1. за документирани на спорните услуги има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи или др.подобни; какъв е начинът на остойностяване на услугите; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя и при доставчиците;

2. отчетели ли са доставчиците приходи по спорните фактури;

3. има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати;

4. доставчиците разполагали ли са с наети работници/служители – на какви длъжности; с каква квалификация е всеки един от тях; има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ.

5. доставчиците разполагали ли са с ДМА и какви, къде са били заведени; има ли осчетоводени при тях покупки на материали и консумативи.

б. да установи стоките потоци на процесните стоки, като за целта следва да се установи:

а/ началните наличности на жалбоподателя в началото на ревизирания период по счетоводни данни и инвентаризации;

б/ наличностите по видове достатъчни ли са били за осъществяване на доставките от преките доставчици към жалбоподателя;

в/ възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с посочените в т.1 съпътстващи документи, касаещи предаването на стоките.

г/ всички доставчици, от които жалбоподателят се е снабдявал със стоки от вида на процесните.

6. имат ли страните по сделките наети или собствени транспортни средства, има ли назначени шофьори; има ли издадени и осчетоводени документи за осъществен транспорт на стоките, предмет на доставката – при жалбоподателя и при доставчиците; ползвани ли са услугите на превозвачи и къде счетоводно е отразено това.

7. връзката на получените доставки с извършваната от него икономическа дейност през ревизирания период.

8. последващата реализация или влягане на стоките, които се твърди да са получени от доставчиците - по количества, видове и издадени данъчни документи, вкл.съпътстващи документи.

9. редовност на счетоводствата на доставчиците и на жалбоподателя.

Съдът назначи за вещо лице Л. Й. и определи депозит от 650 лв., вносими от жалбоподателя. Същият не беше внесен от жалбоподателя, поради което Съдът прецени процесуалното му поведение като нежелание да се изслуша допуснатата експертиза. Това наложи нейното назначаване с протоколно определение от 21.10.2021 г.

Към доказателствения материал по делото се приобщи като **писмени доказателства** удостоверение от третото неучастващо лице [фирма] за квалифицирани електронни подписи по реда на ЗЕДЕУУ, издадени за органите по приходите, подписали електронно ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА (л.123).

При така установената фактическа обстановка Съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията.

РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда да разреши спора по същество.

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното производство, в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана година.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: т.1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или т.2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. От представените по делото Заповед № 818/10.05.2019 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С., следва изводът, че първоначалната ЗВР и последващите ЗИЗВР са издадени от компетентни за целта органи на приходната администрация.

РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл.117, ал.1 и ал.2 ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на дружеството по електронен път. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде възражение срещу РД, което ревизираното лице е сторило.

РА отговаря на изискванията за съдържание по чл.120, ал.1 ДОПК предвид препращането към мотивите на РД изцяло. РД и РА са издадени от компетентни органи, такива на които е

възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РА, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от

доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

По делото са представени справки от публичните регистри на [фирма] за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали както първоначалния РА, така и настоящия. Такива удостоверения са приобщени и за лицата, издали ЗВР. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство, а освен това са събрани и служебно от Съда.

Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция) доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА QES, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписаните го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията, както и че органите по приходите, извършили ревизията, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА.

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетото по делото удостоверение, издадено от трето лице, издател на КЕП – [фирма]. От същото се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР и РА са надлежно подписани.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от

материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

По приложението на материалния закон Съдът намира следното:

Правният спор по делото се свежда до това дали са действително извършени доставки на услуги по процесните фактури. Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който в случая се изразява в доказване на фактическото им извършване.

I. По ЗДДС.

От гледна точка на формалната логика наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

Съдът намира, че тази част на спора жалбоподателят не се справи с доказателствената тежест и не доказа претендираното от него и отречено от ревизията право. По делото не са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалността на процесните доставки. В конкретния случай не може да се приеме за безспорно установено, че ревизираното лице е получател по извършени услуги, за което да са платени парични престации от получателя им. С оглед на това се налага изводът, че размяната на насрещните престации е без основание.

Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

В закона няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл.70, ал.5, но по аргумент от противното това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по смисъла на чл.6 ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока е "неправомерно" по смисъла на чл.70, ал.5 от закона и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит.

За да откаже претендираното от жалбоподателя право на данъчен кредит по спорните фактури, органите по приходите са приели, че няма доказателства, които да установяват реална сделка по тях. В съдебното производство жалбоподателят също не доказа, че доставки по разглежданите фактури реално са извършени. При липсата на убедителни доказателства в този смисъл Съдът не приема за доказано извършването на доставките. Нито в ревизионното, нито в хода на съдебното производство са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалността на процесните доставки.

Тежестта на доказване е правото на Съда да приеме за неслучил се всеки факт за чието съществуване няма доказателства по делото. По аргумент от нормата на чл.171, ал.4 АПК, тя е приложима когато Съдът е дал указание на страната, носеща тежестта на доказване (в случая – жалбоподателя), че е длъжна да докаже релевантния факт (действителното изпълнение на спорните доставки), които указания са му дадени с разпоредителното заседание.

Още с разпоредителното заседание от 22.01.2021 г. Съдът указа на жалбоподателя, че носи доказателствена тежест да установи съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в жалбата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, включително реалното осъществяване на доставките, по които ревизията му е отказала правото на данъчен кредит, като може да ангажира всички допустими доказателства; като следва да установи прехвърлянето на собствеността върху процесните стоки. С така указаната му тежест на доказване жалбоподателят не се справи.

При разпределение на доказателствената тежест между страните решаващо е обстоятелството каква правна последица страната претендира като настъпила. Относно фактите, обуславящи

тази последица, съответната страна носи доказателствената тежест. Основно място тук има нормата на чл.154, ал.1 ГПК, съгласно която всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Доказателствената тежест не означава задължение за представяне на доказателства. Принципът за дирене на обективната истина и служебното начало в процеса налагат Съдът да основе констатациите си за всеки факт върху наличните доказателства, без значение дали те са представени от страната, чиято е доказателствената тежест относно този факт, от противната страна по спора, или са издирени служебно от съда. При това положение въпросът за доказателствената тежест се свежда до последиците от недоказването. Доказателствената тежест се състои в правото и задължението на Съда да обяви за ненастъпила тази правна последица, чийто юридически факт не е доказан. Това разбиране произтича от задължението на Съда да реши делото по същество, като може да отмени изцяло или частично ревизионния акт в обжалваната част или да отхвърли предявената жалба, независимо дали в съдебното производство страните са ангажирали доказателства. Изпълнението на това задължение от страна на Съда означава при отсъствие на доказване, да се приеме, че недоказаното не е осъществено. А щом не е осъществен юридическият факт, не могат да настъпят последиците, които съответната материалноправна норма свързва с неговото проявление.

Услугата може теоретично да се дефинира като всеки нематериален продукт, който се продава или се предлага, носи стойност, търсен е и задоволява потребителски потребности. Доставка на услуга представлява фактическо извършване на определени дейности, които имат стойност и реалното им осъществяване би могло да бъде доказано с всякакви счетоводни и/или търговски документи, съдържащи конкретни данни относно извършената дейност. Безспорно е, че за да е налице доставка на услуга, е необходимо да има доказателства за нейното извършване конкретно от изпълнителя по договора, респективно от подизпълнителя и съответното ѝ прехвърляне на получателя по доставката.

Предметът на доставката, по която се претендира приспадане на данъчен кредит, определя обстоятелствата, които подлежат на доказване във всеки конкретен случай. За доказването на извършена доставка на услуга следва да бъдат налице доказателства, удостоверяващи възможността на доставчика да изпълни предмета на договора, осъществяването на неговия резултат и прехвърлянето му на получателя по доставката.

С оглед непредставянето от доставчиците на доказателства за прехвърляне на собствеността върху стоките и извършване на услугите следва да не приеме, че такива доказателства не съществуват. С изключение на ревизиите при особени случаи по чл.122, в ДОПК няма изрични норми за определяне на доказателствената тежест в процеса, поради което намират приложение общите правила на доказване, според едно от които всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизирият данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълно насрещно доказване, че доставките по фактурите са реално извършени, като в тази връзка му е указана тежестта на доказване.

Съдът намира, че такова доказване по делото не бе проведено.

От основно значение по спора са съставените съпътстващи документи към процесните фактури.

Сключени са еднотипни договори, с който жалбоподателят е възложил извършването на услуги на всеки един доставчик в качеството му изпълнител. При съдържателен анализ на договорите най-напред прави впечатление тяхната неинформативност. Предметът им е формулиран с отвлечени и общи изрази, в които липсва каквато и да било конкретика. Възложените услуги са описани пределно абстрактно: да се извърши маркетингово проучване и анализ на пазара, свързан с предмета на дейност на дружеството-възложител, като този предмет на дейност дори не е упоменат. Следва да се извърши въвеждане на бази данни, статистическа обработка на информация, извадки от въведени бази данни, за които не е ясно в каква сфера от човешката дейност са позиционирани. Не е посочен начинът и критериите, по

които ще се извършва анализът. В договорите не са вписани цени, като не е посочен и начинът на остойностяване на услугите. По този въпрос договорите препращат към съставяне на приемо-предавателни протоколи.

Към фактурите са подписани приемо-предавателни протоколи, с които се твърди, че услугите са предадени. Съдържанието на протоколите обаче разкрива същата абстрактност и липса на конкретика, присъща и на коментираните по-горе договори. При това положение волеизявлението на възложителя за приемане на работата по договорите в съдържателен аспект остава неподплатено с относимите обстоятелства, обективно установени и закрепени в документите. Не е ясно какво точно е прието от възложителя и дали му е предаден някакъв материален резултат от проучванията, които се твърди да са извършили доставчиците.

На следващо място следва да се отбележи, че предметът на фактурите не кореспондира с предмета на договорите. Във фактурите е записано плащане по комисионен договор, а с договорите са сключени споразумения за маркетингови проучвания. Маркетинговото проучване е систематично събиране, записване и анализиране на данни, свързани със създаване, комуникиране и доставка на предложения с цел реализация на стоки или услуги. Представлява система от дейности, които се провеждат с цел да се установи проявлението и въздействието на пазарните фактори върху реализацията на дадена стока или услуга, както и да се установят или прогнозираят тенденции в развитието на дадена икономическа система. При така очертаното определение за маркетинг е ясно, че в случая става въпрос за различни и самостоятелни по вид съглашения: с комисионния договор довереникът (комисионер) се задължава срещу възнаграждение по поръчка на доверителя (комитент) да извърши от свое име и за сметка на доверителя една или повече сделки; докато с договора за маркетинг като разновидност на договора за изработка изпълнителят се задължава на свой риск срещу възнаграждение да изработи нещо, съгласно поръчката на възложителя. Видно е от направеното сравнение, че ако предмет на първия договор са правни действия, то предмет на втория са материални действия и обикновено резултатът е създаването на даден продукт. В поставения за разглеждане случай това е извършването на дейности, провеждани с цел да се установи проявлението и въздействието на пазарните фактори върху реализацията на дадена стока или услуга. Налага се изводът, че процесните фактури не са издадени на правно основание, като резултат от постигнатите съглашения са договорите за маркетингови проучвания.

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, при доставката по смисъла, вложен от законодателя - чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 ЗДДС, не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или извършването на услугата. Това означава, че наличието само на договор, респ. на фактура, не може да породи правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на услуги. За доказване на реалното изпълнение на доставките на услуги задължение е на получателя, за да може да упражни правомерно правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит да притежава доказателства за изпълнение на доставките. В този смисъл следва да се има предвид, че лицето, което черпи права от доставката, а в случая това е получателят на услугите, следва да докаже наличието на всички положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС.

Важно е да се отбележи, че както фактурите, така и обсъжданите приемо-предавателни протоколи, са частни диспозитивни документи и въпросът за верността на материализираните в тях изявления се преценява с оглед авторството им, по какъв повод са съставени и какви правни последици настъпват за страната, която се позовава на него. На първо място

подписаният частен документ доказва, че материализираното в него изявление е направено и че изхожда от лицето, което го е подписало като негов издател. Съдът е длъжен да приеме за автор на изявлението лицето, подписало документа. Това е същността на формалната доказателствена сила на документите, прогласена в чл.180 ГПК. С формална доказателствена сила се ползва всеки подписан документ, независимо дали е свидетелстващ или диспозитивен. В разпоредбата на чл.180 ГПК е уредена презумпцията, че частен документ, подписан от лицата, които са го издали, съставлява доказателство, че изявленията, които се съдържат в тях, са направени от тези лица. По силата на тази презумпция Съдът е длъжен да смята за автор на изявлението лицето, подписало документа. В това се състои и т.нар. формална доказателствена сила на документа. Тази формална доказателствена сила на документа се отнася единствено относно факта на писменото изявление и неговото авторство. Формалната доказателствена сила може да бъде преодоляна, като се докаже неавтентичността на документа и точно това се доказва в случая.

Решаващият орган в извънсъдебната фаза на производството – Директорът на ДОДОП, в постановеното от него потвърждаващо решение, макар и без нарочно изявление за оспорване, имплицитно е оспорил в фактурите, подложени на съмнение още в РД и РА с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на първичните счетоводни документи и на приложените към тях протоколи.

Съставените приемо-предавателни протоколи, които на практика преповтарят договореностите по договорите, без никаква конкретика в разисквания по-горе смисъл, не представляват убедително доказателство за изпълнение на договорите и за приемане на неясно формулираните услуги. Не може да се приеме, че е налице обвързка между подписаните протоколи и издадените фактури. Неясни са критериите, по които страните са приели, че договореното е изпълнено, като липсват каквито и да било показатели за изпълнение на услугите. Това следваше да установи ССЕ, която Съдът допусна, но жалбоподателят се противопостави на нейното изслушване, поради което през призмата на чл.161 ГПК Съдът намира, че страната следва да понесе последиците от недоказването. Ето защо не следва да се приеме за доказано по делото, че посредством съставените приемо-предавателни протоколи е удостоверено приемането на услугите, а оттам – и настъпило данъчно събитие.

Сред доказателствата за реалното извършване на доставката от съществено значение е разплащането по издадените фактури. Това разбиране произтича от икономическата логика на взаимоотношенията между доставчика и жалбоподателя като получател. Няма съмнение, че движението на парични ценности следва да е предприето на правно основание, в разглеждания случай - като заплащане договорената цена на услугите, което не е доказано по делото. Ревизията е констатирала, че във фактурите е посочен начин на разплащане – банков превод, но в банковите документи на ревизираното лице не са установени изходящи транзакции за доставчиците. Налага се изводът, че и в този аспект реалността на доставките не е установена по делото.

Предметът на фактурата не позволява да се определи както видът на доставката, така и количеството на услугите, което води до извод, че същата не отговаря на изискването на чл.226, т.6 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и на чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС. Неяснотата относно предмета на доставката не е преодоляна чрез съпътстващи фактурите документи, което възпрепятства установяването на съответствие на действително извършените сделки, възможността за доказване реалността на доставките, респективно установяване настъпването на данъчното събитие, и е самостоятелно основание за отказ на право на данъчен кредит по фактурите. По делото не се доказва, че предметът на същите – плащане по договор, съответстват на изпълнението на насрещната престация по представените договори, доказано с факти от обективната действителност, т.е. че плащането съставлява действително насрещна престация на „приети” услуги от възложителя, които имат връзка с действителността.

Във връзка с недоказаното фактическо изпълнение на договорите Съдът констатира и следното:

Договорено е изготвяне на писмени становища и консултации за конкретна насоченост към потенциални клиенти. Не са ангажирани обаче доказателства изобщо тези становища и консултации да са съществували в правния мир, и ако да – кога и по какъв начин са представени на възложителя. На практика липсват резултатите от въвеждане и статистическа обработка на информация, не са представени извадки от въведени бази данни и документи за анализ на възможностите на пазара. Не са представени анализи и изготвени писмени становища и консултации за конкретна насоченост към потенциални клиенти. Не е ясно какви групи клиенти са проучвани, в кои области са били насочени проучванията.

Договорено е ангажиране на специалисти за проучване на общественото мнение. Не са представени доказателства за наемане на тези специалисти, които да извършат проучванията. Доставчиците не са разполагали с никакви служители, а един от тях е имал строителни работници, за които не са ангажирани доказателства, че притежават необходимата квалификация да извършат специфичните дейности по извършване на пазарни проучвания. Тяхното наличие не е достатъчно да обоснове извод в търсената от жалбоподателя насока, тъй като следва с взаимно допълващи се доказателства да се установи спорната реалност на доставките. Без изслушване на съответната експертиза твърденията на жалбоподателя не следва да се кредитират с доверие от Съда.

Като допълнителни аргументи в същата насока следва да се изтъкне липсата на търговска кореспонденция – заявки и други, с които да са възложени доставките на услугите респективно приемането на същите.

На следващо място Съдът съобрази естеството на ДДС като косвен и многофазен данък. Д. кредит произтича не от издадената от доставчика фактура, а от извършената от него доставка. От така възприетото разбиране следва, че подлежащият на приспадане от получателя ДДС като данъчен кредит е именно данъкът, начислен и дължим от доставчика, при това само когато този ДДС е начислен правомерно. Претенцията за данъчен кредит на жалбоподателя, когато тя произтича от неизвършени доставки, ще противоречи на самата логика на облагането с косвения данък. Доказателствената задача на жалбоподателя, който твърди, че в негова полза е възникнало субективното материално право за приспадане на данъчен кредит, е да установи по несъмнен начин обема, вида и стойността на фактурираните доставки, тяхното действително изпълнение и приемане и използване за последващи облагаеми доставки в рамките на независимата икономическа дейност.

За част от спорните доставки е установено, че издадените фактури не са включени в дневниците за продажби на доставчиците. За доставчика [фирма] е установено, че спорните фактури са декларирани като издадени на други съконтрагенти и с различни стойности. Тези негови съконтрагенти дори са упражнили право на данъчен кредит съгласно фактурите. Описаното също е индичия за това, че доставките не са действителни, а представляват начин за генериране на данъчен кредит при задълженото лице.

Не е доказано доставчиците да са имали редовно водено счетоводство. В този ред на мисли само констатацията за редовност на воденото от доставчиците счетоводства с оглед извършените осчетоводявания във връзка с процесните фактури, можеше да бъде прието, че разглежданите писмени доказателства имат за достоверна дата тази, посочен в тях. Това е така, защото следваше да се установи дали въз основа на тях има извършени счетоводни записвания в книгите на търговците. В тази връзка следва да се има предвид разпоредбата на чл.182 ГПК, според която вписвания в счетоводни книги се преценяват от съда според тяхната редовност и с оглед на другите обстоятелства по делото. В същия смисъл е и нормата на чл.51 ДОПК: вписванията в счетоводните книги се преценяват според тяхната редовност в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и с оглед на другите обстоятелства, установени в хода на производството. При това положение по делото има съмнение дали въпросните документи могат да служат като годни доказателства в подкрепа становището на

жалбоподателя за реалност на извършената доставка. И това относимо обстоятелство остана недоказано поради неизслушването на служебно допуснатата от Съда ССЕ, на изслушването на която жалбоподателят се противопостави.

С оглед на практика на СЕС, според която, за да се признае право на приспадане на данъчен кредит при доставка на стоки или получаване на услуги следва да е налице осъществена доставка и да е издадена фактура за нея. В този смисъл е решението на С. по дело С-152/02. Жалбоподателят не е взел каквито и да са зависещи от него мерки, предметът на фактурите да има връзка с действително осъществена насрещна престация. На основание изложеното следва, че жалбоподателят не доказва добросъвестността си по повод на издаването на процесните фактури - тъй като не е изпълнил задълженията си да докаже, че действително е получил доставки на услуги по спорните фактури, че е положил всички разумни усилия за да избегне въвличането си в данъчна измама, и поради това не следва да му бъде признато правото на приспадане по данъка.

Анализираните факти и доказателствата за тях са обсъдени в съответствие с Решение от 21.06.2012 г. на СЕС по съединени дела С-80/11 и С-142/11. Съгласно т. 54 на същото, не противоречи с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама. Съгласно т.60 на решението, добрият търговец би могъл според обстоятелствата в конкретния случай, да проучи друг доставчик, от когото възнамерява да купува стоки или да получава услуги, за да се увери в неговата надеждност.

В конкретния случай може да се заключи, че получателят на спорните услуги не е положил грижата на добър търговец, обективните предели на която са очертани в т.60 от решението на СЕС.

От изложеното следва, че ползвайки право на приспадане на данъчен кредит по фактури, които не са обвързани с реални стопански операции от посочените в тях доставчици, жалбоподателят фактически участва в сделки, свързани с данъчна злоупотреба. Издаването и използването от получателя на фактура с невярно съдържание, по която не е получил фактурирания резултат от посочения в нея търговец, с цел упражняване на данъчен кредит, може да се счита за данъчна измама - в този смисъл решение от 07.2012 г. по дело С-285/09, т.49.

Констатацията за отказан данъчен кредит по разглежданите фактури е законосъобразна и подлежи на потвърждаване. Съгласно правомощията си по чл.160, ал.1, предложение първо ДОПК във връзка с Тълкувателно решение № 5 от 14.07.2004 г. на ВАС по д. № ТР-7/2004 г., ОС на съдиите, Съдът намира, че разпоредбата на чл.70, ал.5 ЗДДС се явява допълнително правно основание за отказа да се признае правото на приспадане на данъчен кредит по разглежданите фактури предвид недоказани реално извършени доставки по тях.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от непризнаване правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

II. По ЗКПО.

С оглед констатациите по ЗДДС, които по-горе Съдът прие за законосъобразни, се налага изводът, че са налице основанията по чл.26, т.2 във вр.с чл.10, ал.2 ЗКПО.

Посочените норми третираат случаите на третиране счетоводни разходи, несвързани с дейността, разходи, които са документално необосновани, такива, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, както и разход за начислен данък или ползван данъчен кредит по реда на ЗДДС, когато разходът от стопанската операция, с която е свързан данъкът върху добавената стойност, не е признат за данъчни цели.

Безспорно разходите по спорните фактури, зад които не стоят реални доставки на стоки, са документално необосновани. Такива са всички разглеждани фактури, анализирани в частта по ЗДДС, както и фактурите от [фирма].

В случая става въпрос и за разходи, които жалбоподателят не може да докаже документално,

като тези разходи са довели до намаляване на финансовия му резултат. Правилно органите по приходите са приели, че отчетените от жалбоподателя разходи за процесните периоди са отчетени неправилно, с оглед безспорно установеното обстоятелство, че разходите не са документално обосновани. За тях са представени само фактури, без никакви доказателства за действително реализирани доставки на стоки и услуги.

Нормата на чл.16, ал.1 и ал.2, т.4 ЗКПО (в приложимите редакции към спорните периоди) предвижда в случаите, когато една или повече сделки са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчният финансов резултат се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, като за отклонение от данъчно облагане се смята и заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. В случая фактическите установявания сочат заплащане за доставки на услуги, без те да са реално осъществени. С намаляване на финансовия си резултат с разходите по фактурите от разглежданите доставчици ревизираното лице се е отклонило от данъчно облагане. Съгласно цитираните законови текстове със стойността на тези сделки законосъобразно органите по приходите са увеличили финансовия резултат на жалбоподателя за периодите и правилно са определили допълнителен корпоративен данък.

Тъй като се потвърждават задълженията за корпоративен данък, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

С оглед изхода на спора искането на ответника за присъждане на разноски е основателно и следва да се уважи. Претендираното от ответника юрисконсултско възнаграждение, изчислено по реда на чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, възлиза на 2 226,28 лв. и в този му размер следва да се присъди на дирекция ОДОП-гр.С..

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на [фирма], ЕИК по Булстат:[ЕИК] със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], против Ревизионен акт № Р-22221119003701-091-001/25.03.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1475/25.09.2020 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно допълнително установените му, задължения по ЗДДС в размер на 37 070 лв., ведно с начислените лихви за забава в общ размер 4 894,58 лв., включително и за невнесен деклариран ДДС по месечни справки-декларации; както и определеното му задължение за корпоративен данък за 2018 г. в размер на 13 252,70 лв. и лихва от 1 325,38 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК по Булстат:[ЕИК] със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], да заплати на Националната агенция за приходите – Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 2 226,28 лв. (две хиляди двеста двадесет и шест лева и 28 ст.).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

СЪДИЯ: