

РЕШЕНИЕ

№ 2287

гр. София, 05.04.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65
състав**, в публично заседание на 15.03.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **12283** 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 „МР ЛОГИСТИК 1914“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. Г. Д., против ревизионен акт (РА) № Р-22220220005500-091-001/27.04.2021г., издаден от органа по приходите, възложил ревизията и ръководителя на ревизията, потвърден с решение № 1723/09.11.2021г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДД“ОДОП“) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП).

С РА допълнително са установени задължения за ДДС, произтичащи от непризнат данъчен кредит в размер на 12 000,00 лв. за данъчен период м. 12.2018 г. и установен корпоративен данък за довносяне в общ размер на 17 649,09 лв. за данъчен период от 01.01.2018 г. до 31.12.2018 г., ведно с лихвите за забава в общ размер на 6 496,63 лв.

Жалбоподателят излага съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт, като издаден в нарушение на материалния и процесуалния закон. Конкретно навежда твърдения, че ревизионното производство не е извършено последователно и всеобхватно, поради което изводите на ревизиращия орган са бланкетни и недоказани, РА е немотивиран. Излага подробни съображения, че реалността на доставката по издадената фактура се доказва с представените в хода на ревизията, както и пред решаващия орган, писмени доказателства. Цитира практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) и Върховния административен съд (ВАС). Моли съда да отмени РА като незаконосъобразен. Претендира присъждане на направените по делото разноски,

съгласно представен списък - заплатена държавна такса и възнаграждение за вещо лице.

Ответникът по жалбата, директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата и моли съда да отхвърли обжалването. Изразява становище за законосъобразност на РА. Представя заверено копие на административната преписка. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение независимо от изхода на делото предвид, че в хода на съдебното производство от жалбоподателя са ангажирани доказателства, с които е разполагал и в хода на ревизионното производство.

Прокурор от Софийска градска прокуратура не участва при разглеждане на делото.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил изцяло в обжалваната част. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП" С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ.

Ревизионното производство е започнало със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22220220005500-020-001 от 10.09.2020 г., с която е възложено извършването на ревизия на „МР ЛОГИСТИК 1914“ ЕООД за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.12.2018 г. до 31.12.2018 г. и по ЗКПО за данъчен период от 01.01.2018 г. до 31.12.2018 г. Със заповед за изменение на ЗВР № Р-22220220005500-020-002 от 10.12.2020 г., на основание чл. 113, ал. 3 от ДОПК, срокът за завършване на ревизията е изменен до 23.02.2021 г. Заповедите са връчени електронно, съответно на 23.09.2020 г. и на 16.12.2020 г. Издадени са от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., съгласно Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С. (л. 23 и сл.).

В законоустановения срок е съставен ревизионен доклад (РД) № Р-22220220005500-092-001 от 01.03.2021 г., връчен електронно на 02.03.2021 г. От дружеството е подадено възражение срещу констатациите в РД, на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК, прието с вх. № 53-00-2594#4/16.04.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. (л. 150 и сл.). В мотивите на РА, органите по приходите са приели възражението за процесуално допустимо, но по същество за неоснователно.

Констатациите в РД са дали основание на ревизиращите да издадат процесния РА. Ревизионен акт № Р-22220220005500-091-001 от 27.04.2021 г. е издаден от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., възложил ревизията и Й. Н. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК. Връчен е електронно на 20.05.2021 г.

На 02.06.2021г. (видно от пощенското клеймо на л. 86), в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция “ОДОП” С. е подадена жалба, вх. № 53-06-4382 от 03.06.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-952/07.06.2021 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., с която „МР ЛОГИСТИК 1914“ ЕООД оспорва РА №Р-22220220005500-091-001 от 27.04.2021 г., с който на

дружеството е установен резултат за довносяне по ЗДДС за данъчен период м. 12.2018 г., както и по ЗКПО за данъчен период от 01.01.2018 г. до 31.12.2018 г., ведно със съответните лихви за забава в общ размер на 36 145,72 лв. /ДДС в размер на 12 000,00 лв., КД – 17 649,09 лв. и лихви – 6 496,63 лв./.

В срока по чл. 155, ал. 1, вр. чл. 146 от ДОПК е постановено решение № 1723/09.11.2021 г. на директора на дирекция "ОДОП" С. при ЦУ на НАП, с което РА е потвърден. Решението е връчено по електронен път на жалбоподателя на 23.11.2021 г. (л. 22 по делото).

За изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното дружество и обезпечаване на необходимите доказателства в хода на ревизията са извършени редица процесуални действия, които са подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са направени следните констатации от органите по приходите:

Основната дейност на задълженото лице през ревизираните периоди е свързана с доставка на стоки и продукти на дружества за управление на заведение за хранене, пицарии и производство на храни, като основни клиенти са дружествата, обслужващи веригата „Мистър Пица“ в [населено място]. Констатирано е, че ревизираното лице извършва дейности като: приемане на стоки, контрол на качеството, складиране, комисиониране на поръчки, подготовка на пратки, спедиция и обработка на върнати стоки; извършва реклама при доставка от производители и спестява директния контакт с клиентите и пазара.

Дружеството е регистрирано по ЗДДС на 22.12.2017 г. Упражнено е право на приспадане на данъчен кредит през данъчен период м. 12.2018 г. в размер на 12 000,00 лв. по фактура, издадена от „ПРО СЪРВИЗ 81“ ЕООД, с предмет на доставка - реклама.

В хода на ревизията, с цел установяването на факти и обстоятелства от значение за коректното определяне на данъчните задължения на дружеството и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на „МР ЛОГИСТИК 1914“ ЕООД е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22220220005500-040-001 от 25.09.2020 г. за представяне на цялата търговска, счетоводна и банкова документация. От ревизираното лице са представени документи, подробно описани в РД.

Извършени са служебни проверки в информационния масив на НАП, ревизиращите органи са установили, че „ПРО СЪРВИЗ 81“ ЕООД не е разполагало с лица наети по трудови правоотношения. Констатирано е, че не са подавани справки за лица на извънтрудови правоотношения. Не са представени и доказателства за наети лица по извънтрудови правоотношения, като граждански договори, сметки за изплатени суми, служебни бележки за платен данък, както и констативни протоколи, с които да е удостоверено, че работата е извършена.

С цел преглед на първични счетоводни документи и регистри е извършено посещение в офиса на дружеството, за което е съставен Протокол обр. Кд-73 с№1756338/15.01.2021 г.

В хода на ревизията е установено, че „МР ЛОГИСТИК 1914“ ЕООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 12 000,00 лв. по фактура №10...01/31.12.2018 г., издадена от „ПРО СЪРВИЗ 81“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], с предмет

на доставка - реклама.

На основание чл. 45 от ДОПК органите по приходите са извършили насрещна проверка на прекия доставчик на жалбоподателя, резултата от която е обективиран в протокол, описан подробно в РД. От дружеството не са представени исканите доказателства.

От ревизираното дружество, като страна по спорната доставка е представено копие на фактурата, издадена от „ПРО СЪРВИЗ 81“ ЕООД и договор за предоставяне на рекламни услуги от 30.12.2018 г., сключен между „МР ЛОГИСТИК 1914“ ЕООД, в качеството на възложител - рекламодалел и прекия доставчик – изпълнител.

От съдържанието на приложения договор е установено, че страните са се договорили рекламните услуги да се изразяват в брандиране на транспортни средства, раздаване на рекламни брошури и мостри от продукти и всяко друго действие, с което се популяризират продуктите и търговските марки, собствени и стопанисвани за територията на Република България на „КАМЕНИЦА“ АД с ЕИК[ЕИК] и „ТОП ДРИНКС“ ООД с ЕИК[ЕИК].

Органите по приходите са извършили анализ на представените доказателства, както и на възможността именно посоченият във фактурата доставчик да е извършил спорната доставка с наличния кадрови, материален и технически ресурс. От дружеството – доставчик не са представени доказателства за наличие на търговски обект /собствен или нает/, от където да извършва дейността си; за наличие на собствена или наета техника, за да се извършат възложените услугите.

От съвкупната преценка на събраните в хода на ревизията доказателства, предоставени от ревизираното лице и извършената насрещна проверка на прекия доставчик на „МР ЛОГИСТИК 1914“ ЕООД, ревизиращите органи са обошили, че няма реално изпълнение на доставката по издадената фактура №[ЕГН]/31.12.2018 г.

Въз основа на установените в хода на ревизията факти ревизиращият екип е формирал извод за липса на реално осъществена доставка по фактура № [ЕГН]/31.12.2018 г. по смисъла на чл. 9 от ЗДДС между ревизираното лице, в качеството му на получател и спорния доставчик. Предвид това, органите по приходите са заключили, че не са налице обстоятелства, релевантни за признаване правото на данъчен кредит, поради което и на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС във вр. с чл. 6/9 от ЗДДС на ревизираното дружество е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 12 000,00 лв. за данъчен период м. 12.2018 г.

Фактурата е намерила отражение по счетоводна сметка 602 „Разходи за услуги“ за 2018 г. В тази връзка дружеството било отчело счетоводен разход, които разход участва при формиране на облагаемата печалба за годината. Ревизиращият екип приел, че с отчетените счетоводни разходи, финансовият резултат от дейността на дружеството за съответния отчетен период е намален със стойността на услугите без същите да са реално получени, т.е. чрез тях без основание е променен /намален/ финансовият резултат за дейността, върху който се определя дължимият корпоративен данък. Поради това и предвид, че разходите, които не са признати за данъчни цели са данъчни постоянни разлики по смисъла на чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО и за целите на определяне на финансовия резултат, на основание чл. 26, т. 2, връзка с чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО, със същите е прието, че следва да бъде увеличен финансовият резултат за текущата година в размер 60 000,00 лв. Дължимият корпоративен данък е изчислен от ревизиращия орган на 18 047,34 лв. С оглед обстоятелството, че от страна на ревизираното дружество е внесена сумата от 398,25

лв., данъкът бил редуциран в размер на 17 649,09 лв. На основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ, е установена и дължимата лихва за периода от 01.04.2019 г. до съставянето на РД.

На следващо място в хода на ревизията, след представяне на първични счетоводни документи и регистри, хронологии и оборотни ведомости от „МР ЛОГИСТИК 1914“ ЕООД, е установено, че по СД за 2018 г. са декларирани приходи в размер на 3 586 463,47 лв., а в ГДД за 2018 г. са декларирани приходи в размер на 3 469 972,60 лв. Същият размер е посочен и в оборотната ведомост за 2018 г. по сметка 702 „Приходи от продажба на стоки“ в размер на 3 396 972,60 лв. и по сметка 709 „Приходи от други продажби“ в размер на 60 000,00 лв. С РА е направен извод, че са декларирани по - малко приходи в размер на 116490,87 лв. в ГДД по чл. 92 от ЗКПО и на основание чл. 78 и чл. 81 от ЗКПО, счетоводният финансов резултат за 2018 г. е увеличен с неотчетените приходи от продажби в размер на 116 490,87 лв.

Съобразно приложените към административната преписка доказателства директорът на дирекция „ОДОП“ С. е приел за правилни изводите в РА по отношение на установените задължения по ЗДДС. Обосновал се е с липса на кадрова и техническа обезпеченост у доставчика. Обсъдил е допълнително представените два договора, сключени между „ПРО СЪРВИЗ 81“ ЕООД /възложител/ и две физически лица /изпълнители/ за извършване на рекламни услуги, в т.ч. брендиране на транспортни средства, раздаване на рекламни брошури и мостри от продукти и всяко друго действие, с което се популяризират продуктите на възложителя и/или на негови контрагенти и приложените към тях приемо-предавателни протоколи, че работата е извършена и приета без забележки. Изтъкнал е, че не са представени приемо - предавателни протоколи за предаване резултата от извършената услуга от „ПРО СЪРВИЗ 81“ ЕООД към „МР ЛОГИСТИК 1914“ ЕООД. Позовал се е на липсата на счетоводни записвания за приходи от извършените доставки и данни за осчетоводени разходи във връзка с фактическото извършване на процесната доставка и на факта, че „ПРО СЪРВИЗ 81“ ЕООД и „МР ЛОГИСТИК 1914“ ЕООД са свързани лица по смисъла на §1 т. 3 от ДР на ДОПК, а че счетоводното обслужване на двете дружества се извършва от едно и също лице, което обуславя възможността за документиране на доставки, без същите да са реално извършени.

По отношение на установените с РА задължения по ЗКПО, в резултат на извършено увеличение на финансовия резултат за данъчен период от 01.01.2018 г. до 31.12.2018 г., решаващият орган приел за правилни изводите в РА в частта, с която на основание чл. 78 и чл. 81 от ЗКПО, счетоводният финансов резултат за 2018г. е увеличен с неотчетените приходи от продажби в размер на 116490,87 лв., както и относно извършената корекция на декларирания финансов резултат в посока увеличение с отчетната стойност на изписаната доставка, фактурирана от „ПРО СЪРВИЗ 81“ ЕООД, на основание чл. 26, т. 2 във вр. с чл. 23, ал. 2, т. 1 и чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, като правилно е установен и дължимият остатък в размер на 17 649,09 лв., поради което РА е потвърден и в тази част.

По делото са представени и приети като доказателства документите, съдържащи се в административната преписка по издаването и обжалването по административен ред на ревизионния акт, в това число доказателства, удостоверяващи притежаването на КЕП от лицата, подписали 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, както и

доказателства във връзка с компетентността на органа, възложил ревизията; допълнително представени доказателства от жалбоподателя и изискани от ТД на НАП – С. писмени доказателства.

По искане на жалбоподателя е допусната съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ). Заключение, изготвено от експерта, е прието без възражения от страните. Вещото лице е установило, че „ПРО СЪРВИЗ 81“ ЕООД не е назначавал лица за работа по трудов договор в дружеството. Относно представените два договора за изработка, сключени на 30.12.2018 г. между „ПРО СЪРВИЗ 81“ ЕООД - възложител и две физически лица П. С. М. и П. Р. К. е установено, че не се представят допълнителни споразумения, които представляват неразделна част от договора, и са свързани с уточняване на заплащането. Не се представят документи за заплащане на възложената задача и тяхното осчетоводяване. Доставчикът „ПРО СЪРВИЗ 81“ ЕООД е отразил процесната фактура в дневника си за продажби за м. 12.2018 г. Сумата на начисления данък от 12 000,00 лв. е включен в данните за начисления ДДС в справка- декларация за ДДС за м. 12.2018 г.

Експертизата е установила, че резултатът за периода е ДДС за внасяне, внесен ефективно в размер на 27 460,80 лв. /разликата между начисления ДДС за внасяне и начисления ДДС за доставени стоки и услуги, вписани в дневника за покупките. В основанието, посочено в колоната за **вида на стоката или обхват и вид на услугата** в дневника за покупки е записано: **материали и услуга**, от което не може да се установи техният вид и да се отговори на въпроса дали точно за изпълнението на процесиите рекламни услуги доставчикът е използвал услуги от други дружества или е вложил материали. Фактура №[ЕГН] от 31.12.2018г. е осчетоводена като е начислено задължение към клиента в размер на 60 000,00 лв., отразено по кредита на сметка 412-8 Клиенти по аванси, тъй като фактурата е издадена на 31.12.2018 г. преди протокола за приемане на работата /м.03.2019 г./ и в този случай се формира задължение на доставчика за извършване на възложеното. Начислен е ДДС за продажбите в размер на 12 000,00 лв., отразен по кредита на сметка 4532 Начислен ДДС за продажби. По дебита на сметка 411 Клиенти-69 е начислена общата сума 72 000,00 лв. Не са представени документи относно извършено плащане по фактурата. По обяснение от счетоводството сумата 72 000,00 лв. е прихваната от задължения на клиента към доставчика. По процесната фактура №[ЕГН]/31.12.2018 г. не е начислен приход в счетоводството на доставчика, отразен по съответната сметка, отчитаща приходи. Представеното осчетоводяване на процесната фактура не е свързано със счетоводни сметки, по които да е отразено разходване на материали и ползване на услуги, свързани с изпълняване на ангажиментите по сключения договор. На експертизата не е представен протокол за осчетоводяване на прихващане на вземания срещу задължения между двете дружества - „ПРО СЪРВИЗ 81“ ЕООД и „МР ЛОГИСТИК 1914“ ЕООД, въпреки, че е изискан. В счетоводството на жалбоподателя не е начислен разход по сметка 602 Разходи за външни

услуги по процесната фактура.

По искане на жалбоподателя в настоящето производство са събрани и гласни доказателствени средства, чрез разпит в качеството на свидетел на лицето А. Ц. С., счетоводител към външна фирма на верига „Мистър Пица“ от създаването ѝ през 2004г до сега. Според показанията ѝ „МР ЛОГИСТИК 1914“ ЕООД е създадена като логистична фирма с цел да снабдява всички ресторанти на верига „Мистър Пица“ със суровини и материали за ресторантьорското производство, за да се улесни снабдяването на ресторантите с материали и суровини и да се рекламира веригата с цел развитие. Всеки ресторант има отделна фирма и „МР ЛОГИСТИК 81“ЕООД сключва договори за рекламна дейност с „ПРО СЪРВИЗ 81“ЕООД да извърши реклама, да брендира автомобили, рекламни флаери, рекламни менюта с цел да се рекламира дейността на „Мистър пица“. Доставчикът „ПРО СЪРВИЗ 81“ЕООД се занимава с ресторантьорство и не може сама да брендира и са сключвали договори с две лица, които брендира и извършват рекламна дейност - П. М. и П. К.. Няма плащане по доставките. Задълженията от „ПРО СЪРВИЗ 81“ЕООД към „МР ЛОГИСТИК 1914“ЕООД били прихванати със задълженията от „МР ЛОГИСТИК 1914“ЕООД към „ПРО СЪРВИЗ 81“ЕООД. „ПРО СЪРВИЗ 81“ЕООД изпаднала в настоятелност през 2019 г, лятото след един пожар преустановила дейност.

От събраните по делото доказателства от правна и фактическа страна съдът намери за установено следното:

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл. 113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл. 120 от ДОПК.

Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви предвид чл. 120, ал. 2 ДОПК представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно неправомерно упражненото право на данъчен кредит. В мотивите на РА са обсъдени доводите и доказателствата, представени с възражението на жалбоподателя срещу РД.

Не се констатира съществени нарушения на процесуалните правила при осъществяване на действията от страна на приходната

администрация.

I. Относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактура №[ЕГН]/31.12.2018 г., издадена от „„ПРО СЪРВИЗ 81““ЕООД с предмет реклама, с ДО 60 00 лв. и ДДС 12000 лв.

За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68 от ЗДДС следва да е изпълнено някое от условията посочени в чл.71 от ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит, винаги трябва да се държи сметка за това дали е облагаема доставка по смисъла на чл.6, ал.1 или чл.9 от ЗДДС и след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл.71 от ЗДДС.

По делото не е спорно и това се установява от събраните в хода на ревизията доказателства, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактура/, издадена от страна на прекия доставчик, отразена в дневниците за продажби и справките-декларации и е начислен данъкът по смисъла на чл.86 от ЗДДС. Това се потвърждава и от заключението на вещното лице, което подробно е проследило отразяването на фактурата в счетоводството на дружествата.

Спорната предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1 от ЗДДС, в процесния случай е наличието на осъществена облагаема доставка по смисъла на чл.9 от ЗДДС, осъществена от конкретно посочения във фактурите доставчик. Изискванията на чл.71 и чл.72 от ЗДДС за упражняване права на данъчен кредит са изпълнени от страна на получателя по доставките. Доставчикът не е осигурил достъп до счетоводството си в хода на ревизията и не е изпратил поисканите документи, въпреки че е установено, че двете дружества са свързани лица и счетоводството им се води от едно и също лице.

Законът не свързва задължението за начисляване на ДДС и правото на данъчен кредит единствено с издаването на данъчна фактура, а поставя изискването да е налице реално осъществена облагаема доставка. Легалната дефиниция на понятието данъчен кредит се съдържа в чл.68, ал.1 ЗДДС и това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по ЗДДС за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. В този текст законодателят е предположил облагаемата доставка като основно изискване, за да е налице правото на данъчен кредит. Аналогично е законодателното решение при регламентиране на спорното право в нормата на чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. В тази разпоредба се съдържа правото на задълженото лице да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по ЗДДС закон

лице, му е доставил или предстои да му достави. Законът на първо място изисква да е осъществена реална доставка на стока и услуга. След като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

Предметът на фактурираната услуга – реклама не свързва фактурата с представения договор. Дори да се приеме, че става въпрос за услугите, предмет на договора за предоставяне на рекламни услуги от 30.12.2018 г., сключен между „МР ЛОГИСТИК 1914“ ЕООД, в качеството на възложител - рекламодател и „ПРО СЪРВИЗ 81“ ЕООД – изпълнител, не се установява доставките да са реално извършени от посочения доставчик. От съдържанието на приложения договор е установено, че страните са се договорили рекламните услуги да се изразяват в брендиране на транспортни средства, раздаване на рекламни брошури и мостри от продукти и всяко друго действие, с което се популяризират продуктите и търговските марки, собствени и стопанисвани за територията на Република България на „КАМЕНИЦА“ АД и „ТОП ДРИНКС“ ООД. В хода на ревизията други документи не са представени. С допълнение към жалбата срещу РА до директора на дирекция „ОДОП“ - С. са представени два договора, сключени между „ПРО СЪРВИЗ 81“ ЕООД /възложител/ за извършване на рекламни услуги, в т. ч. брендиране на транспортни средства, раздаване на рекламни брошури и мостри от продукти и всяко друго действие, с което се популяризират продуктите на възложителя и/или на негови контрагенти с две физически лица - П. С. М. и П. Р. К., които се явяват подизпълнители. Установено е в т.ч. и от ССЕ, че прекият доставчик не разполага с кадрова и материална обезпеченост да извърши услугите. Не се установява обаче с такава да разполагат посочените физически лица. В допълнително представените договори не е уговорено възнаграждение. Съгласно чл. 3, т. 2 от договорите възнаграждението следва да бъде заплатено в брой след извършване на възложената работа и съставяне на приемо – предавателен протокол. Към двата договора са приложени двустранно подписани приемо – предавателни протоколи, че работата е извършена и приета без забележки. В същите е вписано, че е извършено брендиране на транспортни средства на контрагент „МР ЛОГИСТИК 1914“ ЕООД от възложител „ПРО СЪРВИЗ 81“ ЕООД и раздаване на рекламни брошури и мостри от продукти. Не може да се установи обаче кои автомобили са брендирани, доколкото автомобилите могат да бъдат индивидуализирани с номера, къде са раздавани брошури и флаъри, как са изготвени тези рекламни материали, каква е визията на брендовете, кой и как ги е изработил, кой е изработил рекламните брошури и в кои райони са раздавани, какви мостри и продукти са раздавани, на кои търговски марки е извършена

реклама. Предметът на извършените услуги и включените в тях дейности не могат да бъде конкретно определени, нито от описаното във фактурата, нито от представените договори и приемо-предавателни протоколи. Както е посочено и в заключението по ССЕ, не се представени сметки за изплатени суми по граждански договори на сключилите договорите за изработка на възложеното по описаните по-горе договори и осчетоводяване на изплатеното.

От представените пред настоящата инстанция писмени доказателства от ТД на НАП С. се установява, че няма данни за подадени декларации обр.1 за П. М. и П. К. от „ПРО СЪРВИЗ 81“ ЕООД, няма данни за подадена справка по чл. 73, ал.6 от ЗДДФЛ за 2019г., и двете лица са били със сключен трудов договор с „РЕСТИРАНТ МЕНИДЖМЪНТ ГРУП“ ЕООД на длъжност салонен управител.

Относно кадровата обезпеченост на доставчика в случая следва да се съобрази Решение на Съда на ЕС от 6.09.2012 г. по дело С 324/11. СЕС се е произнесъл, че Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС и принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен ДДС за предоставените му услуги поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

В процесния случай обаче следва да се има предвид, че липсата на кадрова и техническа обезпеченост на доставчика не е единствена причина за отказване на правото на данъчен кредит, а тези факти са обект на преценка от съда, заедно с останалите събрани доказателства. По-важното в случая е, че съдът не кредитира преките доказателства за изпълнение на услугите като предпоставка за признаване на спорното право.

Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика; и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойносттаване като количествено-стойностни сметки, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др.

Като частни документи договорите, приложенията към тях, приемо-предавателните протоколи не разполагат с материална доказателствена сила, обвързваща съда. Тяхното съдържание се преценява от съда по вътрешно убеждение с оглед на всички обстоятелства по делото. При частните свидетелстващи документи (каквито са приемо-предавателните протоколи) защитата срещу тяхната материална доказателствена сила не е подчинена на изискванията за оспорване истинността на документ, защото съдът не е обвързан от тази доказателствена сила, а я преценява по свое вътрешно убеждение съобразно с всички данни по делото.

С оглед общия предмет на процесната фактури, в който липсва препращане към конкретен договор или приемо-предавателен протокол не би могла да бъде обвързана с доставките по представения договор и приемо-предавателните протоколи. Информацията, съдържаща се в приемо-предавателните протоколи, също не е достатъчна, за да се установи какви дейности включва фактурираната услуга, къде е извършена или предадена.

При липсата на всякаква конкретна информация във фактурата, при липсата на протокол за приемане- предаване на работата между „ПРО СЪРВИЗ 81“ ЕООД и „МР ЛОГИСТИК 1914“ ЕООД, или информация в представените писмени доказателства, която да конкретизира предмета и цената на услугата, представените приемо-предавателни протоколи между „ПРО СЪРВИЗ 81“ ЕООД и физическите лица също не могат да установят тези факти. Те не представляват и годно доказателствено средство относно извършването на услугата и предаване на резултата от изпълнителя на възложителя, тъй като съдържанието им повтаря част от предмета на договорите, който е твърде общ и от него не би могло да се установи кога точно е извършена, как е формирана цената, каква е цената и каква е стойността ѝ, какви са количествата/размера на извършеното. От значение е и фактът, че те като частни писмени документи без достоверна дата, не разполагат с материална доказателствена сила.

Относно доказателствата за извършеното плащане, съдът счита, че същите могат да бъдат само косвено доказателство за реалното изпълнение на доставката, но фактът, че липсва реално разплащане по доставката, а е извършено прихващане, също е индиция за нейната нереалност.

Макар и от проверките в хода на ревизията и от ССЕ да се установява, че фактурата, издадени от „ПРО СЪРВИЗ 81“ ЕООД е осчетоводени при жалбоподателя и доставчика, единствено фактурата и счетоводното ѝ отразяване, не е достатъчно, за да се установи реалността на процесната доставка.

При така установените факти, правилни и законосъобразен се явяват

изводите на органите по приходите за липса на доказателства за реалност на услугите, фактурирани от „ПРО СЪРВИЗ 81“ ЕООД и обжалването в тази част следва да бъде отхвърлено.

С изключение на ревизиите при особени случаи по чл.122 ДОПК, в кодекса няма изрични норми за определяне на доказателствената тежест в процеса, поради което намират приложение общите правила на доказване. Съгласно общия принцип на разпределение на доказателствената тежест в процеса, всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, и поради това, че данъчният субект претендира право на приспадане на данъчен кредит, то той е този, който следва да докаже изпълнението на всички законови изисквания, включително и реалността на доставката по процесната фактура. В настоящия казус това означава, че ревизирият данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставката по фактурата е реално извършена от посочения във фактурата доставчик. Съгласно чл.70, ал.5 от ЗДДС, не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. Законът не съдържа легална дефиниция на понятието "неправомерно начислен данък". Общото правно тълкуване в най-широк смисъл е, че неправомерно е това начисляване на данък, което е извършено в нарушение на закона. Законите изисквания за начисляване са посочени в чл. 86, ал. 1 ЗДДС. Комплексният анализ на предпоставките за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит, посочени по-горе, и основанийето за отказ на такова право по чл. 70, ал. 5 ЗДДС показва, че неправомерното начисляване трябва да е свързано само с пряката доставка, по което се упражнява правото на данъчен кредит, че това неправомерно начисляване не предпоставя и не изисква установяване на произход на стоката, както и че то не е в зависимост от действия на доставчика, за които получателят няма как да узнае и няма задължение да знае, поради което и не може да носи отговорност за тях.

Позоваването на практиката на СЕС не освобождава данъчно задълженото лице от изискванията по ЗДДС да установи наличие на предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, първата от които е осъществяване на услугата в случая. За признаване на правото на приспадане на данъчен кредит следва да е установено осъществяване на фактурираната доставка. В този смисъл е и решението на С. по дело С-152/02 и решение на СЕС по дело С-324/11. С това доказване страната не се е справила. Т.е. не може да се приеме, че се касае до действия на доставчика, за които получателят трябва да отговаря, каквито са доводите на жалбоподателя или че администрацията е прехвърли върху данъчния субект собствените са задължения по осъществяване на контрол. Ако процесната доставка е

извършена реално от посочения доставчик, то както доставчикът, така и самият получател следва да притежават доказателства за това изпълнение. Наличието само на фактура не може да бъде доказателство за реалното изпълнение на доставката. За реалността на доставките винаги трябва да се представят достатъчно убедителни писмени доказателства по изпълнението им, каквито в случая липсват. Действително, както нееднократно СЕС в своите решения подчертава, принципът на данъчния неутралитет изисква освобождаване от ДДС да се предостави, ако материалноправните изисквания са изпълнени, дори и ако данъчно-задължените лица са пропуснали някои формални изисквания. Същият този съд обаче приема, че това не е така само ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства доказването по сигурен начин на изпълнението на материалноправните изисквания, и самото данъчно задължено лице участва или според обективни факти се установи, че е било длъжно да знае, че участва в данъчна измама. В последната хипотеза СЕС приема, че лицето няма основание да се позовава на принципа на данъчния неутралитет. Следователно от получателя по дадена доставка е оправдано да се иска да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не води до участието му в данъчна измама. Т.е. ако лицето, въпреки че е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, не може да предостави други писмени доказателства, за това че услугата е реално извършена от посочения доставчик, то правото му на данъчен кредит не може да бъде отказано, като в тези случаи казусът следва да намери своето разрешение съобразно цитираното по-горе Решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11 на СЕС. Процесният случай обаче не е такъв.

С оглед на установените факти, съдът счита за обосновано заключението на органа по приходите за нереалност на фактурираната доставка. Не е възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, в резултат на което да се направи извод за реалност на доставката по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, с оглед на което законосъобразно е отказан данъчния кредит по спорната фактура до размера на начисления по нея ДДС, на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Предвид изложеното, съдът намира, че изводът на приходната администрация за липса на доказателства, установяващи, че коментиранията доставка на услуги е извършена от посочения доставчик се явява фактически и правно обоснован. Правилно и законосъобразно с процесния РА на жалбоподателя е отказано правото на данъчен кредит за данъчен период м. 12.2018г. в размер на 12000 лв. по фактура №[ЕГН]/31.12.2018 г., издадена от „ПРО СЪРВИЗ 81“ЕООД.

2. Относно установените с РА задължения по ЗКПО, в резултат на извършено увеличение на финансовия резултат за данъчен период от 01.01.2018 г. до 31.12.2018 г.:

Увеличението на финансовия резултат на дружеството за 2018 г. с непризнати разходи по фактура №10...01/31.12.2018 г. е правилно. Приходните органи са се позовали на чл. 26, т. 2 ЗКПО - разходи които не са документално обосновани по смисъла на този закон, за да мотивира конкретното преобразуване на финансовия резултат.

Съгласно текста на чл. 10, ал. 1 ЗКПО счетоводен резултат се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция. Предвид установената нереалност на доставката по посочената фактура, тя не отразява вярно посочената в нея стопанска операция, доколкото същата не е реално осъществена, поради което законосъобразно не е призната за данъчни цели.

В случая правилно е приложена разпоредбата на чл. 16, ЗКПО. Според ал.1, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчното облагане, данъчният финансов резултат се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, а се взема под внимание финансовият резултат който би се получил при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени, но която не води до отклонение от данъчното облагане. Съгласно чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, за отклонение от данъчно облагане се смята и заплащането на възнаграждения за услуги, без те да са реално осъществени.

Съгласно чл. 26, т. 2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани, тъй като при недоказана реалност на доставките, не се обосновават документално стойностите, осчетоводени като разход – липсват доказателства, че те действително са извършени и при установена нереалност на доставките, означава, че разходите са осчетоводени без да са документално обосновани.

Предвид изложеното, законосъобразно на основание чл. 26, т. 2 и чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО не са признати за данъчни цели счетоводно отразените разходи в размер на 60 000,00 лв. по фактура №10...01/31.12.2018 г. за отчетната 2018 г.

На следващо място, от събраните в хода на ревизията доказателства - първични счетоводни документи и регистри, хронологии и оборотни ведомости от „МР ЛОГИСТИК 1914“ ЕООД, е установено, че по СД за 2018 г. са декларирани приходи в размер на 3 586 463,47 лв., в ГДД за 2018 г. са декларирани приходи в размер на 3469972,60 лв. В този размер са и приходите в оборотната ведомост за 2018 г. по сметка 702 „Приходи от продажба на стоки“ в размер на 3 396 972,60 лв. и по

сметка 709 „Приходи от други продажби“ в размер на 60 000,00 лв. Във връзка с това, органите по приходите са приели, че са декларирани по - малко приходи в размер на 116 490,87 лв. в ГДД по чл. 92 от ЗКПО и на основание чл. 78 и чл. 81 от ЗКПО, счетоводния финансов резултат за 2018 г. е увеличен с неотчетените приходи от продажби в размер на 116 490,87 лв.

Съгласно разпоредбите на чл. 78 от ЗКПО, при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се коригира със сумата на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата година съгласно изискванията на нормативен акт, но не са отчетени от данъчно задълженото лице. Когато впоследствие във връзка със стопанска операция по изречение първо бъдат отчетени счетоводни приходи и разходи, последните не се признават за данъчни цели.

От представените първични счетоводни документи се установява че приходите за 2018 г., съгласно представената СД за 2018 г. са в размер на 3 586 463,47 лв., а в ГДД за 2018 г. са декларирани приходи в размер на 3 469 972,60 лв., които се припокриват с отчетените в оборотната ведомост за 2018 г. по сметка 702 „Приходи от продажба на стоки“ в размер на 3 396 972,60 лв. и по сметка 709 „Приходи от други продажби“ в размер на 60 000,00 лв., т.е. декларирани са по - малко приходи в размер на 116 490,87 лв.

От жалбоподателя не са представени доказателства във връзка с възраженията му за неправилност на изводите на органите по приходите в тази част, въпреки че с определението за насрочване на делото изрично е указано на жалбоподателя, че негова е доказателствената тежест за установяване на съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в жалбата, от които черпи благоприятни последици. От „МР ЛОГИСТИК 1914“ ЕООД не се излагат конкретни аргументи във връзка с установеното разминаване, не са представени и доказателства в тази насока. Напротив, в хода на ревизията са събрани представените първични счетоводни документи от които се установява, размерът на разходите. В спорния РА е направен анализ на отчетените приходи и разходи, определената облагаема печалба и преобразуването на счетоводния финансов резултат за данъчни цели.

Жалбоподателят не ангажира и никакви доказателства, че през 2018 г. е внасяло авансови вноски. Органите по приходите са установили, че за ревизирания период дължимият корпоративен данък надвишава 75 на сто сумата от дължимия корпоративен данък надвишава с над 20 на сто сумата от определените тримесечни авансови вноски за съответната година. Върху превишението над 20 на сто се дължи лихва, като сумата на превишението е в размер на 298,69

лв. (0,75 x 398,25 лв. - /0,00 + 0,2 x 0,00/). С оглед на така установеното правилно, на основание чл. 89, ал. 1 и ал. 5 от ЗКПО, върху превишението в размер на 298,69 лв., ревизиращите органи са начислили лихва за периода от 16.04.2018 г. до 31.12.2018 г. в размер на 21,57 лв.

По изложените съображения правилно с РА е преобразуван данъчният финансов резултат на дружеството и е установен корпоративен данък в размер на 18 047,34 лв., при деклариран в размер на 398,25 лв. При ефективно внесен данък в размер на 398,25 лв. е установен дължим остатък в размер на 17 649,09 лв. На основание чл. 175 от ДОПК за невнесения в срок данък са начислени лихва за забава в размер на 3 716,41 лв.

С оглед изложените по-горе мотиви жалбата против РА се явява неоснователна и като такава следва да се отхвърли.

При посочения изход на спора, на основание чл.161 от ДОПК, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника разности по делото - юрисконсултско възнаграждение в размер на 3541 лв., определено съгласно чл. 8, ал.1, вр. с чл.7, ал.2, т.4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното, Административен съд София-град, Първо отделение, Л. състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „МР ЛОГИСТИК 1914“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. Г. Д., против ревизионен акт № Р-22220220005500-091-001/27.04.2021г., издаден от органа по приходите, възложил ревизията и ръководителя на ревизията, потвърден с решение № 1723/09.11.2021г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който допълнително са установени задължения за ДДС, произтичащи от непризнат данъчен кредит в размер на 12 000,00 лв. за данъчен период м. 12.2018 г. и установен корпоративен данък за довносяне в общ размер на 17 649,09 лв. за данъчен период от 01.01.2018 г. до 31.12.2018 г., ведно с лихвите за забава в общ размер на 6 496,63 лв.

ОСЪЖДА „МР ЛОГИСТИК 1914“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. Г. Д., да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 3541 (три хиляди петстотин четиридесет и един) лева.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване пред Върховния административен

съд в 14 – дневен срок от съобщението до страните за постановяването му.

СЪДИЯ :