

РЕШЕНИЕ

№ 6089

гр. София, 24.10.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 46 състав,
в публично заседание на 20.09.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Желева

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **11716** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „Миб Деливъри“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [жилищен адрес] представлявано от П. В. С., в качеството му на управител на дружеството, чрез адв. Х. Р., срещу Ревизионен акт № Р-22221720007377-091-001/08.07.2021 г., издаден от Г. И. М. на длъжност началник на сектор - орган, възложил ревизията, и А. А. Н. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1517/01.10.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който на дружеството жалбоподател са установени задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ в общ размер на 2 304,62 лева и лихви в размер на 531,39 лева за 2018 г. и задължения за данък върху добавената стойност по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в общ размер на 4 609,24 лева и лихви в размер на 1 185,48 лева за данъчни периоди от м. 10.2018 г. до м. 12.2018 г.

В жалбата са наведени доводи за нищожност и незаконосъобразност на оспорения РА като издаден при допуснати съществени процесуални и материалноправни нарушения на закона, както и поради липса на компетентност. Иска се неговата отмяна и се претендират направените съдебно - деловодни разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят „Миб Деливъри“ ЕООД - редовно призовано,

представява се от адв. К. с пълномощно по делото и от адв. Д. с пълномощно по делото, които молят за постановяване на решение, с което подадената жалба да бъде уважена като основателна и обжалваният ревизионен акт да бъде отменен като неправилен и незаконосъобразен. Молят за срок за писмени бележки и претендират направените по делото разноски, за което представят списък по чл. 80 от ГПК.

По делото е постъпила писмена защита от процесуалния представител на жалбоподателя, в която се излагат допълнителни аргументи за основателността на жалбата, като се сочи и цитира и съдебна практика.

Ответникът директорът на дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика“ - С. при ЦУ на НАП - редовно уведомен, представлява се от юрк. Б. с пълномощно по делото, която моли да бъде постановено решение, с което жалбата да бъде отхвърлена като неоснователна и недоказана, а оспореният акт - да бъде потвърден като правилен и законосъобразен по съображенията, изложени в него. Във връзка с проведения разпит на свидетели в съдебното заседание процесуалният представител на ответника посочва, че въпросните обстоятелства следва да бъдат доказани с писмени доказателства, а такива не са съставили, поради което и разпитът на свидетелите не е относим. Във връзка с представените от процесуалните представители на жалбоподателя и приети от съда като писмени доказателства фактури юрк. Б. сочи, че същите нямат достатъчно индивидуализиращи данни, поради което няма как да обусловят последващи доставки на конкретната стока. Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на минималния адвокатски хонорар с оглед материалния интерес в размер на 761,53 лева.

СГП - редовно призована, не изпраща представител.

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

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221720007377-020-001/01.12.2020 г., издадена от Г. И. М. на длъжност началник на сектор /л. 19/, е възложено извършването на ревизия на „МиБ Деливъри“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], която да обхване следните видове задължения по периоди: задължения за корпоративен данък за периода от 05.06.2017 г. до 31.12.2019 г. и задължения за данък върху добавената стойност за периода от 17.10.2018 г. до 31.10.2020 г. Заповедта е връчена електронно на жалбоподателя на 13.12.2020 г. /л. 20/.

Със Заповеди за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ № Р-22221720007377-020-002/12.03.2021 г. и № Р-22221720007377-020-003/09.04.2021 г., издадени от Г. И. М. на длъжност началник на сектор /л. 23 и л. 21/, срокът за извършване на ревизията е удължен.

На основание чл. 117 от ДОПК за резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221720007377-092-001/09.06.2021 г. /л. 25 и сл./, връчен на жалбоподателя електронно на 09.06.2021 г. /л. 37 и 38/, в който са изложени следните констатации:

Във връзка с установяване на задължения по ЗДДС ревизиращият екип е анализирал извършените от дружеството облагаеми доставки със ставка 20%, в резултат на което е констатирал, че са спазени разпоредбите на чл. 25 от ЗДДС за възникване на данъчно събитие и изискуемост на данъка, както и че ревизираното лице е спазило изискванията на чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, като е начислило данък със ставка 20% в съответните данъчни периоди, поради което при ревизията не е извършена корекция на данъчната основа и начисленият ДДС от задълженото лице в съответните данъчни

периоди.

По отношение на получените доставки и данъчния кредит /покупки/ ревизиращият екип е установил, че чрез включване в дневника за покупки и справката-декларация /СД/ за периода 10.2018 г. - 12-2018 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „Аванти Трейд“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], както следва: фактура № [ЕГН] от 17.10.2018 г., фактура № [ЕГН] от 30.10.2018 г., фактура № [ЕГН] от 16.11.2018 г., фактура № [ЕГН] от 20.11.2018 г., фактура № [ЕГН] от 26.11.2018 г., фактура № [ЕГН] от 07.11.2018 г., фактура № [ЕГН] от 27.12.2018 г. и фактура № [ЕГН] от 28.12.2018 г.

В хода на ревизията е изпратено до ТД на НАП С., офис „В.“ Искане за извършване на насрещна проверка /ИИНП/ № Р-22221720007377-141-001/26.03.2021 г. на „Аванти Трейд“ ЕООД, като е получен Протокол за извършена насрещна проверка № П-22001421057571-141-001/20.05.2021 г., при която са извършени следните действия и констатирани следните факти и обстоятелства: Дружеството „Аванти Трейд“ ЕООД е регистрирано по ДОПК та 18.10.2012 г.; ДДС регистрация на 27.03.2021 г. - задължителна регистрация във връзка с облагаем оборот, и deregистрирано по ЗДДС на 07.08.2019 г. от ОП при установени условия по чл. 176 от ДОПК. За извършване на насрещната проверка е изготвено Искане за предоставяне на документи и писмени обяснения от ЗЛ № П-22001421057571-040-001/29.03.2021 г., изпратено на декларираните електронни адреси за кореспонденция. Извършени са две посещения на адрес за кореспонденция, документиран с Протокол № 1558626/02.04.2021 г. и № 1558629/12.04.2021 г. относно връчване на ИПДПОЗЛ. Съобщение по чл. 32 от ДОПК с изх. № П-22001421057571-С32-001/14.04.2021 г. е поставено на табло на съответното място в офис на ТД на НАП С. и публикувано в интернет на 14.04.2021 г. Съобщението е изпратено на декларираните електронни адреси, като не е получено съобщение от ЗЛ или системен администратор за получено електронно писмо. Съобщението по чл. 32 от ДОПК е свалено на 28.04.2021 г.

При извършена проверка в Д. на офис П. към 20.05.2021 г. от страна на проверяваното дружество изисканите документи не са представени.

При извършена проверка от ревизиращия екип в информационния масив на НАП е установено, че „Аванти Трейд“ ЕООД е включило в дневниците си за продажби гореизброените фактури, издадени на „Миб Деливъри“ ЕООД.

Органите по приходите са приели, че поради непредставяне на изисканите с ИПДПОЗЛ документи и обяснения не може по безспорен начин да се потвърди има ли реално извършена доставка по цитираните фактури, както и да се отговори на поставените в ИИНП № Р-22221720007377-141-001/26.03.2021 г. въпроси.

В РД е посочено, че не са представени заверени копия на цитираните по-горе фактури, не са представени и договори, сключени между „Аванти Трейд“ ЕООД и „Миб Деливъри“ ЕООД, анекси към тях, стокови разписки, експедиционни бележки, сертификати за качество и други документи, доказващи доставка от „Аванти Трейд“ ЕООД. Ревизиращият екип сочи още, че не са представени и документи за превоз на стоките от обекта на доставчика до „Миб Деливъри“ ЕООД, в резултат на което не може да се установи с какви превозни средства са превозени стоките и за чия сметка е транспортът. Органите по приходите посочват, че не са представени копия на фактури за превоз на стоката, пътни листове, товарителници, собственост на транспортното средство - идентификационни данни, шофьор - имена и ЕГН, не са представени и обратна ведомост, аналитичен регистър на сметка 304 за периода, през който са

отразени счетоводните операции, свързани с издадената фактура, в резултат на което не може да се проследи движението по сметките, по които са заведени стоките и е отразено тяхното заприходяване при покупка и изписване при продажба. В РД е установено, че не са представени копия от фактури от предходен доставчик, договори, стокови разписки, приемо- предавателни протоколи, платежни документи и други, нито пък изрично изисканите от „Аванти Трейд“ ЕООД писмени обяснения относно получаването на стоки по цитираните фактури и тяхното съхранение, лицата, участвали при доставката, т.е. извършили товаро - разтоварната дейност, използвана ли е техника, каква и чия собственост е. На проверяващия екип не е предоставен достъп до счетоводството на дружеството, в резултат на което не са проверени счетоводни, търговски или други книжа, документи и носители на информация с оглед установяване на задълженията за данъци, както и нарушения на данъчното законодателство. Ревизиращите органи са изискали от задълженото лице с Искане за представяне на документи и писмени обяснения № Р-22221720007377-040-001/08.03.2021 г. да представи всички фактури/ заверени копия, издадени от цитирания доставчик, и доказателства относно реалността на фактурираните доставки - оферти, търговски преговори, кореспонденция, договори, анекси към тях, приемо - предавателни протоколи, касови документи за разплащания и всички други налични доказателства относно реалността на доставките.

В дадените писмени обяснения от управителя на дружеството същият е посочил, че няма сключен договор по горесцитираните фактури, а разплащанията са извършени в брой, за което прилага копия на съответните фискални касови бележки.

В хода на ревизията от страна на ревизираното лице са представени копия на цитираните по- горе фактури. Органите по приходите са констатирани, че предмет на доставка са плодове и зеленчуци, като към фактурите са приложени фискални бонове. По отношение на приложените такива към фактура № [ЕГН]/17.10.2018 г. и фактура № [ЕГН]/30.10.2018 г. ревизиращите са установили, че са издадени от фискално устройство с № ДУ411789 и ФП № 36568309.

При извършена проверка в информационния масив на НАП - „Справка за записани регистрационни данни за фискални устройства“, ревизиращият екип е установил, че дружество „Аванти Трейд“ ЕООД притежава ЕКАФП с рег. № 3971761 с № на ФУ ДУ411789 и ФП № 36568309, като ФУ е с дата на регистрация от 30.10.2018 г. тип на обекта „строителни услуги“, наименование на обект „обект за търговия и строителство“. Съгласно направена справка за данни от Z отчети на ФУ/ИАСУТД рег. № 3971761 за периода 30.10.2018 г. - 31.12.2018 г. няма отчетени обороти.

Към останалите фактури органите по приходите сочат, че приложените фискални бонове са напълно нечетливи.

В резултат на извършена от ревизиращия екип проверка в ПП „С.“ - модул „Трудови договори“, е установено, че доставчикът „Аванти Трейд“ ЕООД към момента на съставяне на ревизионния доклад няма назначени лица по трудов договор, а периода, в който са издадени цитираните фактури, е имало назначени 12 лица на следните длъжности: продавач - консултант, мърчандайзер, а извършваната дейност - „Търговия на дребно в неспециализирани магазини с разнообразни стоки“. На дружеството има извършени множество насрещни проверки и същото има изискуеми задължения. Представляващият и управляващият дружеството доставчик е представител и управител на над 90 дружества, по- голямата част от които включени в ИМ на НАП „риск“. В хода на ревизията е установено още, че дружеството доставчик

„Аванти Трейд“ ЕООД за периода м. 10 - м. 12.2018 г. декларира покупки на стоки на големи стойности единствено от „Импорт Експорт Про“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], който е включен в ИМ на НАП „риск“.

При извършена проверка в информационната система на НАП - Дневниците за продажби на „Импорт Експорт Про“ ЕООД, органите по приходите са установили, че няма декларирани продажби към „Аванти Трейд“ ЕООД.

С оглед на изложеното ревизиращият екип е приел, че от събраните доказателства, констатираните факти и обстоятелства при извършените насрещни проверки на процесния доставчик не може да се установи, че същият е владеел, ползвал и се е разпореждал със стоката, която е посочена във фактурите, издадени от него, и по които „Миб Деливъри“ ЕООД е упражнило правото си на данъчен кредит. В РД е посочено още, че притежаването на фактура от страна на ревизираното лице не е достатъчно условие за признаване на правото на данъчен кредит, когато не са налице безспорни доказателства за извършване на доставката.

Предвид изложеното и на основание чл. 68, ал. 1 и 2, чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 от същия на дружеството жалбоподател е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по цитираните по - рано фактури, издадени от доставчик „Аванти Трейд“ ЕООД.

Предвид установената липса на доставки по издадените фактури от „Аванти Трейд“ ЕООД ревизиращият екип е приел, че декларираните по тях разходи не следва да се признават за данъчни цели, а 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 от ЗКПО и във връзка с чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО със същите следва да се увеличи финансовия резултат за текущата година /2018 г./ в размер на 23 046,18 лева.

В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното лице е подадено писмено възражение срещу РД /л. 83 и сл./, отхвърлено като неоснователно в издадения впоследствие ревизионен акт.

Ревизията е приключила с РА № Р-22221720007377-091-001/08.07.2021 г. /л. 40 и сл./, издаден от Г. И. М. на длъжност началник на сектор - орган, възложил ревизията, и А. А. Н. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията. В РА са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи, както и предложенията за установяване и на жалбоподателя са установени задължения за корпоративен данък по ЗКПО в общ размер на 2304,62 лева и лихви в размер на 531,39 лева за 2018 г. и задължения за данък върху добавената стойност по ЗДДС в общ размер на 4 609,24 лева и лихви в размер на 1 185,48 лева за данъчни периоди от м. 10.2018 г. до м. 12.2018 г. РА е връчен електронно на жалбоподателя на 12.07.2021 г. /л. 49 и 50/.

На основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК процесният РА е бил оспорен изцяло с жалба с вх. № 53-06-5959/26.07.2021 г. на регистъра на ТД на НАП С. и с вх. 23-22-1249/29.07.2021 г. по регистъра на дирекция ОДОП С. пред компетентен орган - директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на НАП. С Решение № 1517/01.10.2021 г. /л. 9 и сл./ РА е потвърден в оспорената част на установените задължения за корпоративен данък за 2018 г., ведно с установените лихви за забава, и за ДДС за данъчни периоди от м. 10.2018 г. до м. 12.2018 г., ведно с установените лихви за забава. В останалата част жалбата е оставена без разглеждане и производството е прекратено. Решението е връчено по електронен път на жалбоподателя на 07.10.2021 г. /л. 16/.

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

По делото са допуснати до разпит свидетели, поискани от пълномощниците на жалбоподателя.

Съобразно с поставените въпроси в показанията си св. Г. посочва, че дружеството жалбоподател се занимава с търговия на плодове и зеленчуци на сергия на [улица] в кв. О. К. 1, като същото е закупувало стоки от фирма „Аванти Трейд“ ЕООД. Св. Г. посочва още, че е присъствала при закупуването на стока от тържището в кв. Д. и в кв. С. и е предоставяла своя бус, с който стоката е била транспортирана от тържището до обекта, който се намира в кв. О. К. 1 на [улица]. При разпита св. Г. дава показания, че от стокото тържище в кв. Д. дружеството жалбоподател закупувало ежедневно стока от различни фирми, не от една конкретна, като срещу закупуването на стока се издавали стокоски разписки на хартиен носител. В стокоската разписка се отразявали наименованието на фирмата, закупената стока, количество, единична цена. Същите стокоски разписки според св. Г. се събирали от дружеството жалбоподател и впоследствие се изисквали от съответната фирма, за да може последната да предостави фактури. На въпрос на адв. К. и адв. Д. дали за отделянето на стоката се издава някакъв документ от продавача - за качество или приемо - предавателен протокол св. Г. посочва, че такъв документ не е бил предоставян. Св. Г. посочва още, че стокоските разписки се съставяли под индиго и единият екземпляр оставал за дружеството жалбоподател, а другият - при съответната фирма, след което дружеството жалбоподател е представяло своя екземпляр, за да бъде сравнен с техния и за да се уверят в крайната стойност на фактурата.

Съобразно със зададените му въпроси св. А. посочва, че работи на сергия на [улица] в кв. О. К. 1 на длъжност продавач към фирма „Миб Д.“, като в задълженията му се включва зареждане, подреждане и продаване на стоки. Св. А. посочва още, че всеки ден стока се зарежда от тържищата за плодове и зеленчуци в кв. Д. и кв. С.. Според свидетелските показания на този свидетел през 2018 г. същият е работил в дружеството жалбоподател и последното е закупувало стоки от най- различни фирми, включително и от „Аванти Трейд“ ЕООД. Относно товаренето и разтоварването на стоката св. А. твърди, че той и управителят на фирмата я товарели на борсата и я разтоварвали на сергията в кв. О. К. на [улица], като транспортът се е извършвал с камионче, което е собственост на жената на собственика на фирмата. Стоката се продавала на физически лица - обектът бил сергия за продажба на дребно. Относно документите, които се издават при закупуването на стоката, св. А. посочва, че се издавали касови бележки, стокоски разписки, които дружеството събирало, и накрая или средата на месеца, ако е готова фирмата, били занасяни и съответната фирма издавала фактура върху тези стокоски разписки. Заплащането на стоката се осъществявало на човека, от който стоката е взета, в брой.

Съдът, като обсъди събраните по делото доказателства във връзка с направените в

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

Оспорването на РА № Р-22221720007377-091-001/08.07.2021 г. в частта, потвърдена с Решение № 1517/01.10.2021 г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, като направено в законово установения срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, от легитимирано лице с правен интерес и против акт, подлежащ на съдебно обжалване и контрол за законосъобразност, е процесуално допустимо.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Ревизионният доклад и ревизионният акт са издадени от компетентни органи в рамките на определените им правомощия. Съгласно представената и приета като доказателство по делото Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С. на основание чл. 11, ал. 3 от ЗНАП във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК функции на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, считано от 03.02.2020 г. се изпълняват от началниците на сектори в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. /л. 17-18/. В случая издателят на заповедта за възлагане на ревизия – Г. И. М., с оглед на заеманата длъжност /началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С./ е сред органите, посочени в т. I от Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., определени като компетентни да издават ЗВР. Следователно Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221720007377-020-001/01.12.2020 г. е издадена от компетентен орган в кръга на неговите правомощия, като съдържанието ѝ отговаря на изискванията по чл. 113 от ДОПК и е подписана с валиден към датата на издаването ѝ квалифициран електронен подпис на началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – Г. И. М..

Както посочената по-горе ЗВР, така и съставеният РД № Р-22221720007377-092-001/09.06.2021 г., и издаденият въз основа на него РА № Р-22221720007377-091-001/08.07.2021 г., са издадени чрез информационна система „Контрол“ като електронни документи, подписани с електронен подпис. Представянето на електронните документи на хартиен носител като заверен от страната препис е допустимо по силата на чл. 184, ал. 1 от ГПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК, като самите електронни документи са представени по делото и на електронен носител /приложения с административната преписка CD/. В случая от представените доказателства се установява, че подписалите документите лица са имали валидни електронни подписи. С оглед на изложеното съдът приема, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от лицата, които са посочени като техни издатели с квалифициран електронен подпис, и съответно не са налице основания да се считат за нищожни.

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

Не се установяват при извършената служебна проверка допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила в хода на проведеното ревизионно производство. Ревизията е приключила в срока по чл. 114, ал. 2 от ДОПК. Неоснователно е възражението на жалбоподателя, че са нарушени разпоредбите на чл.

114, ал. 1 и 2 от ДОПК. В действителност в кодекса е предвидено изрично, че срокът за извършване на ревизията е до три месеца и започва да тече от датата на връчването на заповедта за възлагане. Дадена е обаче и възможност, ако този срок се окаже недостатъчен, той да бъде продължен до два месеца със заповед за удължаване на срока от органа, възложил ревизията. В конкретния случай тримесечният срок за извършване на ревизията е започнал да тече на 13.12.2020 г. и е следвало да изтече на 13.03.2021 г. С издадените две ЗИЗВР обаче срокът е продължен до 13.05.2021 г., тоест с още два месеца, което напълно кореспондира с изискването на чл. 114, ал. 2 от ДОПК. Няма законова пречка да бъдат издадени няколко ЗИЗВР, както в процесния случай, с които срокът за извършване на ревизията да бъде продължаван стига същият да не надвиши посочените два месеца. В този смисъл законодателят не е поставил ограничение с оглед броя на издадените ЗИЗВР, а с оглед максималният период, с който срокът за извършване на ревизия може да бъде удължен. Затова и неотговарящо на смисъла на закона е изтъкнатото възражение в жалбата, че веднъж упражнена, възможността за удължаване на срока по чл. 114, ал. 2 от ДОПК не може да бъде упражнявана повторно.

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

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

Няма разминаване между обхвата на ревизията според ЗВР и РД, както се твърди в жалбата. И в ЗВР, и в РД изрично се сочи, че обхватът на ревизията по видове задължения и по периоди е, както следва: за ДДС за периода от 17.10.2018 г. до 31.10.2020 г. и за корпоративен данък за периода от 05.06.2017 г. до 31.12.2019 г.

По съответствието на оспорения ревизионен акт с материалния закон:

Относно задълженията по ЗДДС:

В съответствие с нормата на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 от ЗДДС е всяка движима вещ. Аналогично е и легалното определение, дадено в чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според което доставка на стоки е прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Съгласно чл. 9, ал. 1 от ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Облагаема според чл. 12, ал. 1 от ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие /чл. 25, ал. 1 от ЗДДС/, което в съответствие с чл. 25, ал. 2 от ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл. 68, ал. 2 от

ЗДДС и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО възниква правото на приспадането му.

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

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

От горния анализ се установява, че възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от регистрацията по ЗДДС на доставчика и на получателя; получаването на стоките/услугите по облагаемата доставка /действителното извършване на облагаемата сделка/; използване на полученото за икономическата дейност на данъчнозадълженото лице. В множество свои решения СЕС /Решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11/ приема, че за да се признае право на данъчен кредит е, необходимо, първо, да се установи дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело C-285/11 г. изрично е посочено, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е възникнало правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на облагаеми сделки. В т. 32 е записано: „Запитващата юрисдикция е задължена в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото“, а в т. 33 – „Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да бъде отказано“.

В практиката си Върховният административен съд също приема, че за да възникне и да се упражни законосъобразно правото на данъчен кредит, е необходимо по безспорен начин да се установи, че стоката фактически е предадена от доставчика на получателя и/или услугата е действително извършена – съгласно чл. 6, ал. 1, чл. 9, ал. 1 във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 25, ал. 2 от ЗДДС /Решение № 7829 от 30.06.2021 г. по адм. д. № 1296 /2020 на ВАС/. В този смисъл в практиката си ВАС застъпва становището, че реалността на доставките е основополагаща за законосъобразното възникване и упражняване на правото на данъчен кредит /Решение № 4984 от 03.04.2019 г. по адм. д. № 13956/2018 на ВАС/, тъй като признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1

ЗДДС и доказаната реалност на доставки е абсолютна предпоставка за възникването и упражняването на правото на данъчен кредит /Решение № 3688 от 13.03.2019 г. по адм. д. № 13408/2018 на ВАС/. Това означава, че ако след преценка на всички доказателства по делото и установените въз основа на тях фактически обстоятелства, не може да се направи извод за действително предадени и получени от доставчика и получателя стоки и услуги, то правото на приспадане не следва да се признае.

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

В разглеждания случай се установява притежаване от ревизираното лице на издадени данъчни фактури от „Аванти Трейд“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] с предмет на доставка стоки /плодове и зеленчуци/.

Съдът, като взе предвид събрания в хода на ревизионното и на съдебното производство доказателствен материал, счита, че правилно органите по приходите са отказали на дружеството жалбоподател приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Този извод се налага в резултат на преценката и оценката на доказателствата по делото поотделно, но и в тяхната съвкупност.

Следва да се има предвид обстоятелството, че именно жалбоподателят носи доказателствената тежест да установи пълно и главно /и това му е изрично указано от съда в Разпореждане № 1361 от 17.02.2022 г./ фактите и обстоятелствата, които твърди в подадената жалба. В случая жалбоподателят твърди благоприятни, положителни факти за себе си, а именно че фактическият състав за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит се е осъществил. Същият безспорно включва в себе си качеството „реалност“ на процесните доставки. По конкретното дело обаче жалбоподателят основава своите твърдения за наличието на такава реалност единствено на свидетелските показания и копията от спорните фактури. Съдът намира за необходимо да отбележи, че дадените свидетелски показания на свидетелите Г. и А. в съдебно заседание, проведено на 20.09.2022 г., не кореспондират и не се подкрепят от останалия събран и проверен по делото доказателствен материал. В писмената защита, депозирана от процесуалния му представител, са цитирани съдебни решения съответно на ВАС и Административен съд - Велико Търново. Същите обаче са постановени при различна фактическа обстановка и при наличието на доказателствен материал, различен от събрания по настоящото дело. В този смисъл настоящият съдебен състав намира, че посочените решения не са относими към конкретния казус, още повече, че съдът не е обвързан от техните мотиви. Обосновката за извода за липса на идентичност е следната:

В цитираните решения съответният съд е обосновал извод за реалност на доставките не само въз основа на свидетелски показания. Последните в действителност са допустими на основание чл. 57, ал. 2 от ДОПК, но от друга страна, не са достатъчни, за да се проведе изискуемото пълно и главно доказване. Видно от мотивите на цитираните съдебни актове, дадените в тези съдебни производства свидетелски показания са подкрепени и от други доказателства - фактури, разплащателни

документи, транспортни документи, експертизи, от които безспорно е установено, че плащания са извършени, както и че предметът на доставките впоследствие е използван в дейността на съответните ревизирувани лица. В настоящия случай обаче, освен копия на процесните фактури и свидетелски показания, жалбоподателят не ангажира други доказателства, които, разгледани в тяхната съвкупност, да доведат до категоричен извод за реалност на доставките. В този смисъл съдът счита, че ревизираното лице не успя да проведе пълно и главно доказване на фактите, за чието установяване носи доказателствена тежест, поради което съдът не може да приеме, че същите са се осъществили в обективната действителност.

В рамките на настоящото производство не се установява безспорно, че са извършени плащания по процесните фактури, доколкото част от фискалните бонове са нечетливи, а други - издадени от ФУ преди датата на регистрацията му.

Не се установяват и по безспорен начин обстоятелствата, свързани с транспортирането на стоките по спорните фактури, доколкото не са представени или посочени за събиране доказателства за експлоатацията на въпросния автомобил /пътни листове, разходни норми за изписано гориво и т.н./ и за използването му за служебни цели.

Не се установява и дали предметът на тези доставки /плодове и зеленчуци/ е бил използван впоследствие в рамките на дейността на дружеството жалбоподател. Това е така, защото от представените „произволни“ фактури е невъзможно обективно да се направи преценка дали техният предмет фактически съвпада с предмета на фактурите, издадени от "Аванти Трейд" ЕООД, доколкото става дума за родоопределени вещи и липсват индивидуализиращи данни. Освен това, при просто сравнение на някои от въпросните фактури със спорните такива е очевидно, че има разлика между техните предмети - отново става дума за плодовете и зеленчуци, но от различен вид. Не на последно място, следва да се отбележи и че съгласно дадените в с.з. свидетелски показания дружеството жалбоподател е получавало доставка на такива стоки /плодове и зеленчуци/ и от други доставчици, а не само от процесния. В този смисъл няма категоричност касателно прекия доставчик на стоките, предмет на представените „произволни“ фактури, доколкото същите може да са закупени както от процесния доставчик „Аванти Трейд“ ЕООД, така и от друг/други съконтрагент/и на ревизираното лице.

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

С оглед на така изложеното по-горе се налага извод за липса на доставки по смисъла на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, доколкото не се доказва, както че доставчикът реално е предал въпросните стоки /плодове и зеленчуци/ на жалбоподателя, така и че последният го е

използвал във връзка с извършвани от него облагаеми доставки.

Относно задълженията по ЗКПО:

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

За преодоляване на ефекта на отклонението от данъчното облагане, което в случая се изразява в отчитането на разходи за придобиване на услуги, каквито в действителност не са получени, след като е безспорно установено, че тези разходи са намерили отражение във финансовия резултат, следва последиците от сделката да не се съобразяват, в т.ч. и на отчетените в тази връзка разходи. В тази връзка правилно ревизиращият екип е приел, че разходите, които не се признават за данъчни цели са данъчни постоянни разлика 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 от ЗКПО и във връзка с чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО със същите се увеличава финансовият резултат за текущата година в размер на 23 046,18 лева, поради което и установеният допълнителен корпоративен данък за довносяне е в размер на 2 304,62 лева, ведно с лихвата за забава в размер на 531,39 лева.

За пълнота съдът намира за необходимо да отбележи, че направеното възражение по отношение на решението на директора на ДОДОП, в частта му с която подадената жалба се оставя без разглеждане и производството се прекратява, е неоснователно, тъй като в случая жалбоподателят няма правен интерес на обжалва процесния РА в неговата цялост, доколкото за допълнителни задължения за корпоративен данък са установени само за 2018 г. и съответно за ДДС само за данъчните периоди от м. 10.2018 г. до м. 12.2018 г. В останалата част на РА не се установяват задължения за жалбоподателят нито се засягат негови права, свободи или законни интереси, поради което за него липсва и изискуемият от закона правен интерес, обуславящ правото му на жалба.

Горният правен анализ обуславя извод за неоснователност на жалбата.

При този изход на делото съдът намира за основателно и своевременно направено искането на ответника за присъждане на сторените по делото разноски, поради което и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 от ДОПК и чл. 8, ал. 1, т. 3 от Наредба № 1 от 9 юли 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати сумата от 761,53 лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение в размера на минималното възнаграждение за един адвокат.

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

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Миб Деливъри“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221720007377-091-001/08.07.2021 г., издаден от Г. И. М. на длъжност началник на сектор - орган, възложил ревизията, и А. А. Н. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1517/01.10.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

ОСЪЖДА „Миб Деливъри“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], представлявано от П. В. С., в качеството му на управител на дружеството, да заплати на ТД на НАП сумата от 761,53 лева, представляваща съдебно- деловодни разноски.

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

СЪДИЯ: