

РЕШЕНИЕ

№ 5213

гр. София, 18.08.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 54 състав,
в публично заседание на 20.05.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Атанас Николов

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **6938** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на Дял трети, Глава деветнадесета от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], чрез процесуален представител, срещу Ревизионен акт №Р-22221018008296-091-001 от 09.03.2020 г., издаден от ТД на НАП С. град и потвърден с Решение № 349/25.02.2019 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“, с който са определени допълнителни задължения по реда на ЗДДС в общ размер на 12 147,20 лв., ведно с лихвите за забава в размер на 4 190,91 лв. за данъчни периоди м. 10.2016 г., м. 11.2016 г., м. 12.2016 г., м. 01.2017 г., м. 07.2017 г., м. 11.2017 г. и м. 12.2017 г. и на допълнително определените задължения за корпоративен данък над декларираните в общ размер на 7 515,40 лв., ведно с начислените лихви в размер на 1 851,39 лв. за данъчни периоди 2016 г. и 2017 г., така и в частта, с която за ревизираните данъчни периоди са начислени лихви за забава в размер общо на 784,45 лв. за декларирани, но невнесени в срок задължения от [фирма] за данъци и задължителни осигурителни вноски. Счита, че реалността на услугите се доказва с представените в хода на ревизията писмени доказателства, а процесните фактури са издадени законосъобразно към момента на възникване на данъчното събитие, т.е. налице е данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл.114 от ЗДДС и е изпълнено условието на чл.71, ал.1, т. 1 от ЗДДС. Иска съдът да отмени оспорения ревизионен акт. В с.з. страните, чрез процесуални представители поддържат жалбата, респективно отговора към нея и желаят постановяване на съдебно

решение в искания от тях смисъл.

По фактите.

Жалбоподателя [фирма] извършва дейност свързана с посредничество при покупко – продажба и отдаване под наем на недвижими имоти, като се явява и франчайзополучател на търговската марка RE/M., като търговски партньор „RE/M.“ Р. I. /RE/M./. Осъществявал е и агентска дейност, насочена към предлагане и разпространение на кредитни продукти и по точно намиране на клиенти за търговски банки.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221018008296-020-001/31.12.2018 г., издадена от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2017 г.; по ЗДДС за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2017 г.; по Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2017 г.; по Кодекса за социалното осигуряване /КСО/ във връзка с ДОО - за осигурители за периода от 01.01.2016 г. до 31.12.2017 г. и Универсален пенсионен фонд - за осигурители за периода от 01.01.2016 г. до 31.12.2016 г.; по Закона за здравното осигуряване /ЗЗО/ за вноски за здравно осигуряване /ЗОВ/ - за осигурители за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2017 г. Срокът за извършване на ревизията е продължен до 16.05.2019 г. със Заповед №Р-22221018008296-020-002/15.04.2019 г., съответно до 14.06.2019 г. със Заповед №Р-22221018008296-020-003/15.05.2019 г., издадени от органа, издал първоначалната ЗВР.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221018008296-040-001/10.01.2019 г., с което са изискани търговски и счетоводни документи, свързани с осъществяваната дейност през ревизирия период, в това число: оборотни ведомости и главни книги, хронологии на счетоводни сметки, разплащателни ведомости, трудови договори, присъствени книги, инвентаризационни описи за периода и други. От задълженото лице са изискани и всички сключвани от него договори с негови клиенти и контрагенти през ревизираните данъчни периоди.

На основание чл. 45 от ДОПК в хода на ревизионното производство са инициирани насрещни проверки на доставчици на ревизираното лице – [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК] и са направени справки за относими за тях обстоятелства по данни от информационния масив на НАП.

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК са изготвени и Искания за представяне на информация от трети лица / [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]/.

1. По отношение на облагането по ЗДДС било установено следното:

За ревизираните данъчни периоди [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 13 170,51 лв. по 5 фактури, издадени от [фирма], с предмет консултантски и посреднически услуги при сделки с недвижими имоти.

Извършена е насрещна проверка на спорния доставчик, резултатите от която са обективирани в Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-22221919078133-141-001/18.06.2019 г. За целите на проверката е изготвено ИПДПОЗЛ №П-22221019024757-040-001/09.05.2019 г., връчено на декларирания електронен адрес на дружеството на 13.05.2019 г. От страна [фирма] са представени документи и писмени обяснения, както следва: копия от фактурите, издадени на ревизираното лице; хронологичен опис на извършените осчетоводявания с клиент [фирма]; оборотни ведомости за отделни данъчни периоди м. 02.2017 г., м. 10.2017 г., м. 11.2017 г., м. 09.2016 г. и м. 10.2016 г.; формуляр на договор на сътрудник „продажби“/търговски партньор в сила от 01.07.2013 г., сключен между РЕ/М. ПРОПЪРТИ И. – [фирма], в качеството му на франчайзополучател на РЕ/М. и [фирма], в качеството на Сътрудник по продажби. Съгласно последния страните се съгласяват за следното:

- Ф. на РЕ/М. следва да предоставя на Сътрудника по продажби ползването на офис или помещение, което може да използва като офис, както и допълнителни и разнообразни офис помещения /като заседателна зала, приемна/, разнообразно офис оборудване /като телефон, телефакс, пишеща машина/, писмени рекламни материали, формуляри и различни други материали, включително достъп до каталога с недвижими имоти, с който Ф. разполага;

- Сътрудникът по продажби следва да извършва услуги на продавач на недвижими имоти за сметка на Ф. на РЕ/М., както и да бъде и да остава редовен член, да се съобразява с всички действащи нормативни актове, правилници, етични кодекси и вътрешни правилници на всички сдружения, съвети, органи и организации на посредници, на които е възможно да се изисква същия да бъде член;

- Сътрудникът по продажби следва да проследява и завършва всички програми за обучение, които се изискват от Ф. на РЕ/М.;

- Сътрудникът по продажби следва да използва съвместно с другите сътрудници „Продажби“ на недвижими имоти на РЕ/М. списъците и описите на наличните недвижими имоти на своите клиенти на територията на България и в международен мащаб, освен ако не търси нещо различно на даден клиент;

- други.

Във формуляра е посочено още, че Ф. на РЕ/М. дължи на Сътрудниците по продажби възнаграждения, определени съгласно Приложение А, като копие от последното не е представено.

От [фирма] са приложени още копия от договори за посредничество при продажба на недвижими имоти, както следва:

- договор от 18.07.2016 г., сключен между [фирма] и [фирма], в качеството на изпълнител. Предмет на договора е извършване на посредническа дейност по проучване на пазара, рекламиране на недвижими имоти, намирането на купувачи на недвижими имоти и представянето им на възложителя, участие в преговори за покупко-продажба на имотите, както и консултиране на възложителя за цени и условия за предлагане на имотите с цел тяхната реализация на най-изгодна за възложителя продажна цена. Определеното възнаграждение за така описаните услуги е в размер на 3% от продажната цена без ДДС при продажби на имоти на цена под 1 500 000 евро и 2,5% от продажната цена без ДДС при продажба на имоти над 1 500 000 евро.

- договор от 21.09.2016 г., сключен между [фирма], в качеството ѝ на възложител, и

[фирма], в качеството на изпълнител. Предмет на договора е извършване на посредническа дейност с цел продажба на недвижими имоти собственост на банката, като същите се изразяват в проучване на пазара, рекламиране на недвижими имоти, намирането на купувачи на недвижими имоти и представянето им на възложителя, участие в преговори за покупко-продажба на имотите. Определеното възнаграждение за така описаните услуги е в размер на 3% с включен ДДС от продажбата на имоти, когато тяхната продажна цена е до 500 000 евро и 1,8% с включен ДДС от продажната цена, когато продажната цена е над 1 500 000 евро.

- договор от 11.02.2015 г., сключен между [фирма] и [фирма], в качеството на изпълнител. Предмет на договора е извършване на посредническа дейност с цел продажбата на имоти на [фирма] за определена от възложителя цена. В договора е определено още, че предоставяните услуги са свързани с проучване на пазара, рекламиране на недвижими имоти, намирането на купувачи на недвижими имоти и представянето им на възложителя, участие в преговори за покупко-продажба на имотите. Определеното възнаграждение за така описаните услуги е в размер на 3% от продажната цена на имота с включен ДДС.

Представени са и писмени обяснения, от които ревизиращите са установили, че основната икономическа дейност на [фирма] /дейност на агенции за недвижими имоти/ съвпада с извършваните към [фирма] доставки, а спорните услуги са извършени от съдружниците в дружеството – А. П. и Н. С. Н.. Било декларирано и, че фактурираните доставки са свързани с провеждане на срещи, огледи на имоти, консултации, телефонни разговори, имейл – комуникация, а формирането на стойността им е по реда на чл. 4 от договора на сътрудник „Продажби“, както и че съгласно чл. 2 от договора [фирма] е предоставило на [фирма] офис помещение и офис оборудване за извършване на посредническите услуги.

От страна на [фирма] са представени копия от спорните фактури; банкови извлечения за получени плащания от [фирма]; счетоводни регистри, съгласно които доставките са осчетоводявани по сметка 602 „Разходи за външни услуги“, както и копия от договори за посредничество при продажба на недвижими имоти, сключени с [фирма], [фирма] и „Р. А. МЕНИДЖМЪНТ /БЪЛГАРИЯ/“ Е..

От извършени служебни проверки в информационните масиви на НАП, било установено, че не са налице данни съдружниците в [фирма], които са сочени за реални извършители на доставките на услуги, да са осигурявани в процесния доставчик и за същите да са подавани данни с декларация образец 1 и б, а в дневниците за продажби на [фирма] за 2016 г. действително са декларирани доставки към [фирма] и към [фирма], но същите предхождат фактурите за получени посреднически и консултантски услуги от [фирма]. По отношение на представения договор за посредничество при продажба на недвижим имот, сключен с [фирма] не са ангажирани никакви доказателства за извършени продажби на имоти на банката, още повече със съдействието на [фирма]. Не са ангажирани документи във връзка с това как е формирано възнаграждението на [фирма].

В заключение ревизиращият екип е достигнал до извода, че за [фирма] не е налице право на приспадане на данъчен кредит в размер на 13 170,51 лв. по фактурите, издадени от [фирма].

В хода на ревизионното производство във връзка с чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС на [фирма] е отказано и правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 56,31 лв. по фактури за доставка на автомобилни гуми, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК] през

м. 02.2017 г. и м. 10.2017 г. и данъчен кредит в размер на 274,80 лв. по фактура №43862/06.11.2016 г. за доставката на обзавеждане за спалня, издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК]. За да достигне до този извод, ревизиращият екип е приел, че през ревизираните данъчни периоди жалбоподателят не е притежавал МПС, а не са налице и данни за наети такива. Относно закупените гардероб, нощно шкафче, скрин и легло „Н.“ е посочено, че за същите не може да се счете, че представляват обзавеждане необходимо за наетия офис на дружеството, както и че използването им ще послужи за последващи облагаеми доставки.

2. По отношение на облагането по ЗКПО било установено, следното:

2.1. За данъчен период 2016 г. от [фирма] е подадена ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО с вх. №2210И0364966/14.03.2017 г. Декларираната данъчна печалба е била в размер на 64 184,55 лв. След извършеното от ревизиращия екип увеличение на финансовия резултат на жалбоподателя със сума в размер на 40 623,40 лв. и намаление със сума в размер на 286,33 лв., е определен данъчен финансов резултат – данъчна печалба, в размер на 105 094,28 лв. След преобразуване е определен дължим корпоративен данък за 2016 г. в размер на 10 509,49 лв., при деклариран от дружеството данък в размер на 6 418,46 лв. и са определени лихви за забава в размер на 1 176,91 лв.

2.2. За данъчен период 2017 г. от [фирма] е подадена ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО с вх. № 2210И0481968/15.03.2018 г. Декларирана е данъчна печалба, в размер на 41 177,16 лв. След извършеното от ревизиращия екип увеличение на финансовия резултат със сума в размер на 34 244,35 лв., на жалбоподателя е определен данъчен финансов резултат – данъчна печалба, в размер на 74 521,51 лв. След преобразуване е определен дължим корпоративен данък за 2017 г. в размер на 7 542,15 лв., при деклариран от ревизираното лице данък в размер на 4 117,72 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 674,48 лв.

Общият размер на определените с РА допълнителни задължения за корпоративен данък в размер на 7 515,40 лв. произтичат от:

- преобразуване на финансовия резултат на дружеството по реда на чл. 77, ал. 1 от ЗКПО в посока увеличение със сумата в размер на 73 212,19 лв.

Въз основа на фактите и обстоятелствата, установени в частта на облагането по ЗДДС, ревизиращият екип е преобразувал счетоводния финансов резултат в посока увеличение с отчетените разходи през 2016 г. /в размер на 31 889,81 лв./ и 2017 г. /в размер на 33 962,77 лв./ във връзка с получените фактури от [фирма], осчетоводени по сметка 602 на оборотната ведомост. В тази връзка органите по приходите са посочили, че тъй като не е доказана реалността по доставките, в случая са налице фактури, издадени без основание. Изтъкнато е, че по този начин са нарушени основни принципи на Закона за счетоводството /ЗСч./, водещи до отклонение от данъчно облагане, а именно начислени са възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени.

Отделно от това, ревизиращият екип е извършил анализ на движенията по счетоводните сметки 6022 „Такси РЕ/М.“ и 602 „Разходи за външни услуги“ за ревизирания период, при което е установил, че през 2016 г. [фирма] е отчетло разходи

в общ размер на 7 359,61 лв. по 20 фактури, издадени от [фирма], във връзка с плащане на такси за ползване на международен франчайз за недвижими имоти RE/M., собственост на P. R. E. F. I.. В хода на ревизионното производство органите по приходите са констатирали още, че спорните фактури са издадени от процесния доставчик и отразени от същия през 2015 г., поради което в изведено, че не е спазен счетоводният принцип на съпоставимост на приходите и разходите. В тази връзка и на основание чл. 77 от ЗКПО, същите разходи не следва да се признаят за данъчни цели, поради което органите по приходите преобразуват счетоводния финансов резултат на жалбоподателя за 2016 г. със същите.

Предвид гореизложеното и на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО, с обжалвания РА е преобразуван финансовия резултат на дружеството в посока увеличение със сума в размер на 39 249,42 лв. и през 2017 г. със сума в размер на 33 962,77 лв.

- преобразуване на финансовия резултат на дружеството по реда на чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО в посока увеличение със сумата в размер на 1 655,56 лв.

През ревизираните данъчни периоди [фирма] е осчетоводило по сметка 609 „Други разходи“ на оборотната ведомост разходи за покупката на обзавеждане за спалня в размер на 1 378,98 лв. и разходи за автомобилни гуми в размер на 281,58 лв. След анализ на представените по време на ревизията доказателства е прието, че същите представляват разходи, несвързани с дейността, поради което на основание чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО, с тях е преобразуван счетоводният финансов резултат на дружеството. В подкрепа на изложеното, органите по приходите са посочили, че закупените мебели няма как да се квалифицират като офис обзавеждане, което да се използва от [фирма] в извършваната от дружеството дейност, а видно от счетоводните регистри и документи, ангажирани в хода на ревизионното производство, жалбоподателят не притежава собствени или наети МПС, поради което и разходите за автомобилните гуми няма как да се квалифицират като свързани с осъществяваната от дружеството дейност.

- преобразуване на финансовия резултат на дружеството през 2016 г. в посока намаление със сумата в размер на 286,33 лв.

Органите по приходите са констатирали, че през 2016 г. от задълженото лице е допусната грешка при отразяване на данъчната загуба за приспадане. Констатирано е, че [фирма] е основано през 2007 г., както и че дружеството е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО с вх. №22109613/31.03.2008 г. с декларирана данъчна загуба в размер на 1 427,48 лв. През 2008 г., 2009 г., 2010 г. и 2011 г. и отново е декларирал данъчна загуба, както следва:

- с ГДД по чл. 92 от ЗКПО с вх. №224350800895951/30.03.2009 г. за 2008 г. е декларирана данъчна загуба в размер на 29 082,42 лв.;

- с ГДД по чл. 92 от ЗКПО с вх. №224350901338873/31.03.2010 г. за 2009 г. е декларирана данъчна загуба в размер на 39 032,33 лв.;

- с ГДД по чл. 92 от ЗКПО с вх. №[ЕГН]/30.03.2011 г. за 2010 г. е декларирана

данъчна загуба в размер на 30 125,79 лв.;

- с ГДД по чл. 92 от ЗКПО с вх. №224351200377017/29.03.2012 г. за 2011 г. е декларирана данъчна загуба в размер на 16 779,71 лв.

През 2012 г. с ГДД по чл. 92 от ЗКПО с вх. №224351300402959/01.04.2013 г. от [фирма] е декларирана данъчна печалба в размер на 9 794,32 лв., приспаданата от декларираната през 2007 г. данъчна загуба и частично загубата от 2008 г. /през 2008 г. остава остатък за приспадане в размер на 20 715,58 лв./ През 2013 г. отново е декларирана данъчна загуба в размер на 54 221,86 лв. с ГДД по чл. 92 от ЗКПО с вх. №16190049/15.03.2014 г.

През 2014 г. с ГДД по чл. 92 от ЗКПО с вх. №16190076/28.03.2015 г. е декларирана данъчна печалба в размер на 102 420,88 лв., приспаданата от декларираните данъчни загуби за 2009 г., 2010 г., 2011 г. и частично 2013 г. /остатък за приспадане 37 556,81 лв./.

През 2015 г. отново е декларирана данъчна загуба в размер на 18 199,10 лв. и така през 2016 г. е налице данъчна загуба от минали години за приспадане в размер на 55 755,91 лв. /37 556,81 лв. от 2013 г. и 18 199,10 лв. от 2015 г./ вместо декларирана от лицето загуба за приспадане в размер на 56 042,24 лв.

2. С обжалвания РА са начислени и лихви в общ размер на 784,45 лв. за декларираните, но невнесени в срок от [фирма] задължения за ДДФЛ и ЗОВ

В хода на ревизионното производство било установено, че за периода от 01.01.2016 г. до 31.12.2017 г. в [фирма] е имало 3 лица, които са били в трудово правоотношение с дружеството. От извършени проверки на подадените от ревизираното лице декларации по Наредба Н-8/2005 за съдържанието, сроковете, начина и реда за подаване и съхранение на данни от работодателите, осигурителите за осигурените при тях лица, както и от самоосигуряващите се лица /отм., считано от 03.01.2020 г./ за ревизирания период и съпоставка на същите с данните в информационния масив на НАП, ревизиращите не са констатирани основания за коригиране на декларираните от [фирма] задължения за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения, вноски за ДОО за осигурители, вноски за ЗО – за осигурители и вноски за УПФ – за осигурители за ревизирания период. В същото време било установено, че част от декларираните задължения, не са внесени от дружеството в законоустановените срокове, а са налице и такива които са дължими и към момента на издаване на РА.

Във връзка с горепосоченото ревизиращите не са установили задължения за ДДФЛ и ЗОВ различни от декларираните от лицето, но са начислили лихви за невнесените в срок главници, изчислени към датата на издаване на РА, както следва:

- за периода от м. 01.2016 г. до м. 01.2017 г. и от м. 03.2017 г. до м. 08.2017 г. допълнително са начислени лихви за забава в размер на 211,50 лв. за невнесени в срок задължения за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения;

- за периода от м. 01.2016 г. до м. 01.2017 г. и от м. 07.2017 г. до м. 08.2017 г.

допълнително са начислени лихви за забава в размер на 351,32 лв. за невнесени в срок вноски за ДОО - за осигурители;

- за периода от м. 01.2016 г. до м. 01.2017 г. и от м. 07.2017 г. до м. 08.2017 г. допълнително са начислени лихви за забава в размер на 158,71 лв. за невнесени в срок вноски за ЗО – за осигурители;

- за периода от м. 01.2016 г. до м. 12.2016 г. допълнително са начислени лихви за забава в размер на 62,92 лв. за невнесени в срок вноски за УПФ – за осигурители;

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221018008296-092-001/20.12.2019 г. Дружеството е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД е постъпило писмено възражение с вх. №53-00-553/21.02.2020 г., което е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221018008296-091-001/09.03.2020 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Р. Т. З., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 10.03.2020 г. по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. Същият е оспорен и потвърден с Решение 892/29.05.2020 г.

За установяване на обективната истина по делото и проверка на спорните обстоятелства, съдът по искане на жалбоподателя е допуснал изслушване на съдебно-счетоводна експертиза. От заключението на експерта се установява, че вещото лице е проследило документалната обосноваост на всяка от процесните фактури, издадени от [фирма], както и механизма на доставките чрез съотнасянето на наличните по делото договори и други счетоводни и данъчни документи, като е направило подробен анализ в констативната част на експертизата. Установило е, че получаването на спорните доставки от [фирма] е осчетоводено от жалбоподателя по начин, посочен на стр. 4 в заключението Отразяването на доставките към [фирма] при доставчика е посочено на стр. 5 . Разплащанията по фактурите са извършени по банков път на дати, посочени в колона 7 на Таблица 1. По делото са налични банкови извлечения за процесния период на жалбоподателя и на доставчика. Получените услуги по доставките са използвани за последващи доставки в извършваната от жалбоподателя търговска дейност, като са отчетени приходи от продажби на реализиращите услуги. В заключение вещото лице е посочило, че [фирма] е отразило в подаваните до НАП регистри по ЗДДС, издадените към жалбоподателя фактури, подробно посочени на стр. 5 и 6 от заключението.

Съдът кредитира заключението на вещото лице в съвкупност с останалите доказателства по делото, като обективно и безпристрастно дадено и неоспорено от страните.

В съдебно заседание от 03.12.2020 г. е проведен и разпит на свидетел от, който се установява, че последният не е имал трудови или граждански договори с [фирма]. В дружеството „Т.“ е управител и съдружник. Основанието за предоставяне на процесните услуги през 2016 и 2017 г към дружеството „Д. консулт“ е било на база на сключен партньорски договор между неговата фирма и „Д. консулт“. Дружествата партнират от 2012 г. Обяснява, че основно той и съдружничката му са предоставяли услугите от „Т.“ в полза на „Д. консулт“. Услугите, които са предоставяли на „Д. консулт“ са както всеки брокер на недвижими имоти, т.е използвали са тяхната база данни за да рекламират и техните имоти, да търсят клиенти. Във вр. с това са извършвали много дейности. По нататък обяснява, че са рекламирали имотите в много

сайтове, включително и сайтове на „Д. консулт“, правели са презентации, водили са телефонни разговори. При интерес от клиент е организирал среща между продавача и купувача, участвал в преговорите, докато се стигнело до положителен резултат. Когато е имал интерес за самата сделка е подготвял документи по сделката, участвал в преговори, подписвали са предварителни договори и са изповядвали самата сделка. Дълъг процес, който траел няколко месеца. „Д. консулт“ е имала договор за франчайз с агенция Р., която е международна фирма. Имат и морален и етичен кодекс. По силата на този договор могат да работят само с марката Р., нямат право да използват друга марка. Използват тази марка, която е международно известна и по този начин са разпознаваеми на пазара. Използват тяхната база данни. Дават им и работно място, не плащат за офис. Ползват се от тяхното име и база данни. Възнаграждението между „Д. консулт“ и „Т.“ се формирало на база договора за покупко – продажби, като той получава възнаграждение 50 % от комисионната, която се получава от всяка сделка и която влиза в „Д. консулт“ след като се извадят разходите по тази сделка. Има разходи, които са към самия франчайзодател, други разходи с нашите взаимоотношения и след това дружеството „Т.“ получава 50 %. Когато се финализира дадена сделка „Д. консулт“ фактурира към продавача или купувача и получава по тази фактура възнаграждение. Имат договор с „Д. консулт“ и „Т.“, като те им издават фактури в края на месеца, т. к за този месец може да има няколко сделки. В случай, че няма сделки не издават фактури. Фактурите се дават на „Д. консулт“ с логото на Р.. В заключение обяснява, че е проведена е ревизия на „Т.“ за периода 2016 -2018 г., която е приключила месец май. Предмет на проверка са бли услуги и доставки, съответно фактурите от „Т.“ към „Д. консулт“ за 2016 и 2017 г. изцяло ДДС и корпоративен данък за 2017. РА е установил, че всичко е нормално. Прегледани са всички счетоводни услуги, изискани са фактури, които са предоставили, както и други доказателства за работата на „Т.“ и работата с „Д. консулт“. Ревизиращите са изяснили, че липсва нарушение по ДДС и корпоративен данък.

По приложимото право.

В съдебното производство, съгласно нормата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Съдът приема, че обжалвания ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите, по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.2 от ДОПК. Спазена е формата по чл.120, ал.1 от ДОПК. От приложените по административната преписка доказателства се установяват обстоятелствата по спазване процедурата по образуване и развитие на производството пред административния орган. При постановяването на оспорения РА не се констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да са довели до нарушаване правото на защита на оспорващото дружество.

Ревизията е възложена от компетентен орган съгласно издадената заповед от директора на ТД на НАП - С.. РА е издаден в предвидената от закона писмена форма. Спазен е и срокът за издаване, както на РА, така и на РД. Задълженото лице е надлежно уведомено за започване на производството и неговото приключване. Съдът не установи да са допуснати съществени нарушения на

административнопроизводствените правила, които да доведат до незаконосъобразност на оспорения административен акт и съответно неговата отмяна.

За резултатите от данъчната ревизия е съставен РД при спазване на установения в закона срок (до 14 дни от датата на приключване на ревизията), който надлежно и в срок е връчен на представляващ дружеството – жалбоподател.

В законоустановения срок по чл.117, ал.5 от ДОПК е постъпило възражение срещу доклада. Въз основа на установените с доклада данни, ревизията е приключила с издаване на оспорения РА от органа по приходите. РА е връчен надлежно. По изложените съображения съдът приема, че не е допуснато съществено процесуално нарушение, ограничаващо правото на защита на данъчно задълженото лице.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120, ал.1 от ДОПК задължителни реквизити – името и длъжността на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. Към оспорения ревизионен акт е приложен и РД, като неразделна негова част. При издаване на ревизионния акт, органът по приходите е спазил процесуалноправните разпоредби на ДОПК и ревизионното производство е приключило в зададения срок.

По материалната законосъобразност на ревизионния акт.

1. Относно определените задължения по ЗДДС.

Предметът на спор между страните са непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 12 147,20 лв., ведно с лихвите за забава в размер на 4 190,91 лв. за данъчни периоди м. 10.2016 г., м. 11.2016 г., м. 12.2016 г., м. 01.2017 г., м. 07.2017 г., м. 11.2017 г. и м. 12.2017 г. по фактури от [фирма], [фирма] и [фирма]. Правните норми, които уреждат обществените отношения относно упражняването правото на приспадане на данъчен кредит се съдържат в разпоредбите на чл. 68 - 72 от ЗДДС.

Предвид събраните доказателства в хода на ревизията и в настоящото съдебно производство, съдът намира, че правилно е приложен материалният закон по отношение на фактурите с издател [фирма] и [фирма]. И неправилно оп отношение на „Т.“. Съображенията за това са следните.

Отказът на право на данъчен кредит е в резултат на недоказани доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. Наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за задействане механизма както на начисляване (изискуемостта) на данък добавена стойност, така и за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит, доколкото наличието на реална доставка на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване правото на данъчен кредит (*В т.с.м. Решение № 3178 от 15.03.2017 г. по адм. д. № 4707/2016 г. на ВАС, I отд.*).

С определението по доклада на делото съдът е разпределил доказателствената тежест. В тежест на административния орган е да установи фактическите констатации в ревизионния акт, послужили като основание за определяне на дължимите от ревизираното лице задължения за ДДС. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които

възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за оспорващото дружество - възникване на право на данъчен кредит по конкретно посочените фактури. В тежест на задълженото лице е да докаже положителния факт - наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС. Изходящият относим факт за приложимостта на цитираните разпоредби от ЗДДС е установяването на реално осъществени доставки на стоки и услуги. Страните не са възразили по доклада и разпределената от съда доказателствена тежест.

В нормата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е дадено определение за данъчен кредит, като това 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 облагаема доставка, като в ал. 2 на същата разпоредба е уточнено, че правото на приспадане възниква, когато данъкът е станал изискуем. С разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, упражняване правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с условието стоките и услугите да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Легалната дефиницията за облагаема доставка е дадена в чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, а именно: всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго.

С разпоредбите на чл. 25 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС, законодателят е транспонирал нормите на чл. 167 и чл. 63 от Директива 2006/112/ЕО. Трайната практика на Съда на Европейския Съюз (СЕС) изисква *установяването на осъществена действителна облагаема доставка* и да е издадена фактура за нея, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит за получателя, като правото на приспадане на данъчен кредит не може да бъде ограничавано без да са налице данни за някаква форма на злоупотреба от данъчно задълженото лице.

Според жалбоподателя по всяка от процесните фактури има изпълнение в съответствие с изискванията на възложителя, т.е. осъществена е реална услуга.

Съдът споделя тези доводи, по отношение на фактурите издадени от [фирма].

Основната дейност на ревизираното лице е посредничество при покупка и продажба на недвижими имоти.

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството по ревизия по общия ред на чл. 112–120 ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК и ГПК (арг. от § 2 ДР на ДОПК). [фирма] черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му по ревизионния акт, поради което на основание чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК негова е тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му. Неизпълнението на задължението на ответника по доказателствата не освобождава дружеството-жалбоподател от тежестта да докаже наличието на всички предпоставки за съществуването на твърдяното от него право. Жалбоподателят не може да се позове на проявена от ответника пасивност при попълване на делото с доказателства и по този начин да цели освобождаване от

собственото си задължение за провеждане на пълно доказване на обстоятелствата, съставляващи основание на претенцията му за признаване на право на приспадане на данъчен кредит. Единствено жалбоподателят носи тежестта да докаже реалността на доставките по процесните фактури, тъй като той твърди положителния факт, че такива доставки са осъществени и именно в това твърдение се състои възражението му срещу незаконосъобразността на РА в обжалваната част. Същият следва да проведе пълно доказване на своето оспорване, като създаде сигурно убеждение у решаващия орган в съществуването на фактите и връзките между фактите. В съответствие с разпределението на доказателствената тежест както административният решаващ орган, така и съдът, имат правото, но и задължението да приемат за ненастъпили тези правни последици, чийто юридически факт не е доказан.

Доказателствената тежест в производството е указана от съда с определение от 14.08.2020 г., като на страните е предоставена възможност да предприемат съответните процесуални действия.

В съответствие с нормата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 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 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Облагаема според чл. 12, ал. 1 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 ЗДДС), което в съответствие с чл. 25, ал. 2 ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 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 ЗДДС и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО възниква правото на приспадането му.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 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 ЗДДС е уредил право на регистрирано лице да приспадне данъка за стоките или услугите, използвани за целите на извършваните от него облагаеми доставки, които стоки или услуги са му доставени или предстои да му бъдат доставени от доставчик, регистриран по този закон.

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

По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС без реално извършена доставка на стока по смисъла на по чл. 6/9, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва, респективно – не възниква изискуемост на данъка в хипотезата на чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, а оттам – по аргумент от чл. 68, ал. 2 ЗДДС, не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 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:

- качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т. 25 от решението на СЕС по дело С-18/13/;

- своенето на данъчния документ от получателя – чл. 71, т. 1 ЗДДС;

- получаването на стоките/услугите по доставката /“...действителното извършване на облагаемата сделка...” според т. 30 от решението на СЕС по дело С-642/11/;

- отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /така т. 36 от решението на СЕС по дело С-153/11/.

Отсъствието на който и да елемент от пораждащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото. В процесния случай по мотиви, изложени по-долу, недоказани останаха третото и четвъртото условия по отношение на фактурите с издател [фирма] и [фирма].

В множество свои решения СЕС – напр. Решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 и др., приема, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело С-285/11 г. изрично е посочено, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на 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“. „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 (т. 33).

От изложеното следва, че за да се признае правото на приспадане на ДДС, е необходимо стоките или услугите да са реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки. От друга страна в т. 37 съдът допълва, че националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама. Действително в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължено лице в това качество, и за икономическа дейност (т. 38). Това означава, че ако след преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, 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.

Върховният административен съд нееднократно подчертава разликата между сделка в гражданскоправен смисъл и доставка за целите за данъчното облагане – разграничение, нормативно проведено в ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО, които последователно си служат само с понятието “доставка”, не и “сделка”. Докато в

гражданскоправен аспект е необходимо и достатъчно съгласието на страните по съществените условия на сделката, за да са облигационноправно обвързани от нея, за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 Директива 2006/112/ЕО се изисква да е настъпило и вещно-транслативното правно действие. При доставки на движими вещи, определени по рода си (каквито са процесните), този правен ефект ще е настъпил, ако правото на собственост върху тях е прехвърлено от доставчика с предаването им на получателя (което в настоящия случай остана недоказано) с оглед придобиването му по разпоредителна правна сделка по чл. 77, пр. 1 ЗС вр. чл. 24, ал. 2 ЗЗД или чрез добросъвестно владение от несобственик по чл. 77, пр. 3 вр. чл. 78, ал. 1 ЗС.

За пълнота на изложеното следва да се отбележи, че произходът на стоките не е обективен признак за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, нито е предпоставка за възникването или упражняване на право на приспадане на данъчен кредит. Съответно недоказването на произхода не означава автоматично, че стоката липсва и не може да е предмет на разпоредителна сделка. Доказването на произхода, обаче може да е индичия за физическото съществуване на стоките като обекти на собственост, годни като такива да бъдат прехвърляни. Подобни индичии биха могли да обезпечат тежашото върху ответника непълно насрещно доказване и са важен информационен източник при липсата на преки доказателства за реалност на извършената доставка.

Видно от приложените по делото документи, спорните фактури, издадени от доставчика [фирма] са били осчетоводени при дружеството-жалбоподател, като разплащането по фактурата са осъществени по банков път. Предоставена е и ел. кореспонденция по документи, свързани със сделките, реклама на имотите – приложени фактури за реклама, фактури за комисионни, нотариални актове за покупко – продажба на недвижими имоти, договор за посредничество при покупка на недвижими имоти. Тези изводи се подкрепят и от вещото лице по допуснатата ССЧЕ, което е проследило документалната обосновааност на всяка от процесните фактури, издадени от [фирма], както и механизма на доставките чрез съотнасянето на наличните по делото договори и други счетоводни и данъчни документи, като е направило подробен анализ в констативната част на експертизата. Установило е, че получаването на спорните доставки от [фирма] е осчетоводено от жалбоподателя по начин, посочен на стр. 4 в заключението Отразяването на доставките към [фирма] при доставчика е посочено на стр. 5 . Разплащанията по фактурите са извършени по банков път на дати, посочени в колона 7 на Таблица 1. По делото са налични банкови извлечения за процесния период на жалбоподателя и на доставчика. Получените услуги по доставките са използвани за последващи доставки в извършваната от жалбоподателя търговска дейност, като са отчетени приходи от продажби на реализиращите услуги. В заключение вещото лице е посочило, че [фирма] е отразило в подаваните до НАП регистри по ЗДДС, издадените към жалбоподателя фактури, подробно посочени на стр. 5 и 6 от заключението.

С цел изясняване на спорните моменти по делото в съдебно заседание от 03.12.2020 г. е проведен и разпит на свидетел от, който се установява, че последният не е имал трудови или граждански договори с [фирма]. В дружеството „Т.“ е управител и съдружник. Основанието за предоставяне на процесните услуги през 2016 и 2017 г към дружеството „Д. консулт“ е било на база на сключен партньорски договор между неговата фирма и „Д. консулт“. Дружествата партнират от 2012 г. Обяснява, че основно той и съдружничката му са предоставяли услугите от „Т.“ в полза на „Д.

консулт“. Услугите, които са предоставяли на „Д. консулт“ са както всеки брокер на недвижими имоти, т.е. използвали са тяхната база данни за да рекламират и техните имоти, да търсят клиенти. Във връзка с това са извършвали много дейности. По нататък обяснява, че са рекламирали имотите в много сайтове, включително и сайтове на „Д. консулт“, правели са презентации, водили са телефонни разговори. При интерес от клиент е организиран среща между продавача и купувача, участвал в преговорите, докато се стигнело до положителен резултат. Когато е имал интерес за самата сделка е подготвял документи по сделката, участвал в преговори, подписвали са предварителни договори и са изповядвали самата сделка. Дълъг процес, който траел няколко месеца. „Д. консулт“ е имала договор за франчайз с агенция Р., която е международна фирма. Имат и морален и етичен кодекс. По силата на този договор могат да работят само с марката Р., нямат право да използват друга марка. Използват тази марка, която е международно известна и по този начин са разпознаваеми на пазара. Използват тяхната база данни. Дават им и работно място, не плащат за офис. Ползват се от тяхното име и база данни. Възнаграждението между „Д. консулт“ и „Т.“ се формирало на база договора за покупко – продажби, като той получава възнаграждение 50 % от комисионната, която се получава от всяка сделка и която влиза в „Д. консулт“ след като се извадят разходите по тази сделка. Има разходи, които са към самия франчайзодател, други разходи с нашите взаимоотношения и след това дружеството „Т.“ получава 50 %. Когато се финализира дадена сделка „Д. консулт“ фактурира към продавача или купувача и получава по тази фактура възнаграждение. Имат договор с „Д. консулт“ и „Т.“, като те им издават фактури в края на месеца, т.к. за този месец може да има няколко сделки. В случай, че няма сделки не издават фактури. Фактурите се дават на „Д. консулт“ с логото на Р.. В заключение обяснява, че е проведена е ревизия на „Т.“ за периода 2016 -2018 г., която е приключила месец май. Предмет на проверка са бли услуги и доставки, съответно фактурите от „Т.“ към „Д. консулт“ за 2016 и 2017 г. изцяло ДДС и корпоративен данък за 2017. РА е установил, че всичко е нормално. Прегледани са всички счетоводни услуги, изискани са фактури, които са предоставили, както и други доказателства за работата на „Т.“ и работата с „Д. консулт“. Ревизиращите са изяснили, че липсва нарушение по ДДС и корпоративен данък.

Изложеното мотивира съда да приеме, че е налице документална обосновааност на процесните фактури. Налице са и преки доказателства за реалност на доставките на стоки и услуги, каквито ревизираното лице е проявило дължима грижа и е обезпечило още в хода на своята търговска дейност, като е съставило различни по вид писмени доказателства (договори, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки, протоколи за извършена работа и др.) дава основание на настоящия съдебен състав да приеме за успешно проведено от страна на жалбоподателя главно и пълно доказване на настъпване на юридически факти, водещи до възникване на право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури.

Горният правен анализ обуславя извод за частична основателност на жалбата в тази ѝ част.

По отношение на спорните фактури издадени от [фирма], с които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 56,31 лв. по фактури за доставка на автомобилни гуми, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК] през м. 02.2017 г. и м. 10.2017 г. и данъчен кредит в размер на 274,80 лв. по фактура №43862/06.11.2016 г. за доставката на обзавеждане за спалня, издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Съдът

споделя изводи на ревизиращият екип, че не е логично след като жалбоподателят не е притежавал МПС, както и при липса на данни за наети такива, да претендира приспадане на данъчен кредит пза доставка на автомобилни гуми. По отношение на закупените гардероб, нощно шкафче, скрин и легло „Н.“ не може да се счете, че представляват обзавеждане необходимо за наетия офис на дружеството, както и че използването им ще послужи за последващи облагаеми доставки, поради което правилно е било отказано приспадане на данъчен кредит и по тази фактура.

За да се признае правото на приспадане на данъчен кредит в случаи като процесния по доставки с предмет услуги, е необходимо да се установи извършването на услугите от доставчика от една страна и от друга - използването им от получателя за последващи облагаеми доставки на стоки или услуги, или във връзка с осъществяваната от него икономическа дейност /арг. от чл. 68, ал. 1 и чл. 25, ал. 2 във връзка с чл. 9 от ЗДДС и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО/. Преценката за наличието на тези две предпоставки следва да се извърши на базата на всички обективно установени факти по делото въз основа на редовно и надлежно събраните доказателства.

В разглеждания казус няма спор, че жалбоподателят е получил доставки на стоки по фактури, издадени от „Д.“ с предмет – „автомобилни гуми“. Важно в случая е дали тези доставки са свързани с икономическата дейност на ревизираното лице или същите попадат в хипотезата на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, предвиждаща ограничение на право на приспадане на данъчен кредит.

В разпоредбата на чл. 70 от ЗДДС са изброени изчерпателно случаите, в които законодателят предвижда ограничение на правото на приспадане на данъчен кредит, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 и чл. 74 от с. з.

Съгласно чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето.

Понятието „икономическа дейност“ е дефинирано в чл. 3, ал. 2 от ЗДДС и се определя като всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него, т. е. има се предвид стопанската дейност на съответното предприятие.

С разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС са въведени ограничения, които са пряко свързани с принципа на облагане с ДДС и характера на данъка. По дефиниция ДДС е общ данък върху потреблението, чиято тежест изцяло се носи от крайния потребител. До стадия на крайния потребител данъчнозадължените лица, които участват в процеса на производство и разпределение, се задължават към бюджета с начисления на клиентите си ДДС, като се приспада платения ДДС на техните доставчици.

Данъчнозадълженото лице има право да приспадне данъчен кредит, в случай, че придобива стоки и услуги, не като краен потребител. ДДС се характеризира със своя неутралитет на всички стадии от производството и разпределението, като по силата на принципа на неутралитет, лицето понася тежестта на данъка само когато той се отнася за стоки или услуги, които по никакъв начин не обслужват икономическата му дейност, тоест нито пряко, нито косвено се отнасят към извършваните от лицето

облагаеми доставки, както и ако е краен потребител по възмезден начин на същите. Следва да се посочи, че под дейност, различна от икономическата дейност на лицето, следва да се разбира икономическа дейност различна от тази, формираща оборота му, а не всяка нестопанска дейност, тъй като тази хипотеза излиза извън приложното поле на ЗДДС и въпросът за приспадане на начисления по доставката данък изобщо не стои.

Закупуването на автомобилни гуми, при положение, че дружеството не разполага с регистрирани автомобили безспорно няма как да се отнесе към извършваната от дружеството икономическа дейност и чрез него не са извършени последващи облагаеми доставки.

Мотивиран от изложеното съдът намира, че жалбата в тази ѝ част е неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

2.Относно определените Задължения за корпоративен данък за 2016 г. и 2017 г.

Документалната обосноваост като основен принцип на водене на счетоводството се изразява в изискването за съставяне на счетоводен документ за всяка стопанска операция при спазване на изискванията на действащото законодателство за съставяне на документите. Съгласно чл. 6, ал.1, т.1 от ЗСч първичният счетоводен документ е носител на информация за регистрирана за първи път стопанска операция, който следва да съдържа реквизитите, посочени в чл. 7, ал. 1 от ЗСч. В случая, увеличаването на финансовия резултат на жалбоподателя, е правно обоснован с нормата на чл.26, т. 1 и т.2 от ЗКПО, съгласно който не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, разходи, несвързани с дейността и които не са документално обосновани по смисъла на този закон. В случая съдът приема, че законосъобразно е приложена нормата на чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО. Съобразно чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, *отразяващ вярно стопанската операция*. С настоящото си решение съдът прие, че не са документално обосновани доставките по издадени от [фирма] и [фирма], с предмет на доставките автомобилни гуми и обзавеждане за спалня. Установи се, че дружеството не притежава собствени или наети автомобили, а така закупените мебели няма как да се квалифицират като офис мебели. По изложените съображения съдът приема, че законосъобразно и обосновано с оспорения ревизионен акт не са признати за данъчни цели счетоводните разходи по тези фактури, поради което и на основание чл. 20 от ЗКПО корпоративния данък за за този период следва да се определи в размер който да съответства на увеличението на финансовия резултат със сума формирана от сбора по процесните фактури. Ето защо жалбата, като неоснователна в тази част следва да се отхвърли.

С оглед прегледност и съобразно изложените в настоящото решение мотиви по отношение признаване реалността на извършените доставки от една част от доставчиците и непризнаване на реалността на доставките от две от дружествата, съдът намира жалбата на „Д. консулт за частично основателна и в тази част, като с оглед прегледност систематизира информацията в табличен вид и по години, както следва:

Изчислен резултат по ЗКПО – Д. Консулт О. по години:

		2016 г.
Показатели	Декларирано от ЗЛ	Установено от съда
1	2	3
Счетоводен финансов резултат	120226.79	120226.79
Увеличения на финансовия резултат	8406.88	17140.47
данъчни постоянни разлики в т.ч.:		
чл.26, т. 1 и т.2 от ЗКПО	0	1373.98
данъчни временни разлики в т.ч.:		
чл.54, ал.2 от ЗКПО	8406.88	8406.88
чл.66,ал.1 от ЗКПО		
суми, които не са данъчни постоянни или временни разлики, с които се увеличава ФР - чл. 77 от ЗКПО	0	7359.61
Намаления на финансовия резултат	64449.12	64162.79
данъчни постоянни разлики в т.ч.:	0	0
данъчни временни разлики в т.ч.:		
чл.54, ал.1 от ЗКПО	8406.88	8406.88
Приспадане на данъчна загуба	56042.24	55755.97
Данъчен финансов резултат		
данъчна печалба	64184.55	73204.41
данъчна загуба		
Полагащ се корпоративен данък	6478.46	7320.44
Годишен корпоративен данък		
Внесен данък	6478.46	6478.46
Разлика за внасяне		841.98

В горната таблица в к.3 не са признати разходи от Е.-М Е. /мебели/ в размер на 1373,98 лв.; не са признати разходи в размер на 7359,61 лв. от Формула имоти Е.; приспаданата е загуба в размер на 55755,97 лв. /като съда изцяло споделя мотивите на ревизиращия екип изложени в ревизионния доклад, като намира тази сума за правилно определена от ревизиращите/; признати са разходите от Т. О. в размер на 39249,42 лв. /не фигурират в таблицата в к.3/. **От тук следва данък за довносяне в размер на 841,98 лв. и лихва в размер на 251,21 лв., изчислена с калкулатора на НАП за периода от 01.04.2017 г. до 09.03.2020 г. – дата на РА - общо 1093,19 лв.**

За 2017г.

Показатели	Декларирано от ЗЛ	Установено от съда
1	2	3
Счетоводен финансов резултат	41177.16	41177.16

Увеличения на финансовия резултат	6969.70	7251.28
данъчни постоянни разлики в т.ч.:		
чл.26, т. 1 и т.2 от ЗКПО	0	281.58
данъчни временни разлики в т.ч.:		
чл.54, ал.2 от ЗКПО	6969.70	6969.70
чл.66,ал.1 от ЗКПО		
суми, които не са данъчни постоянни или временни разлики, с които се увеличава ФР - чл. 77 от ЗКПО	0	0
Намаления на финансовия резултат	6969.70	6969.70
данъчни постоянни разлики в т.ч.:	0	0
данъчни временни разлики в т.ч.:		
чл.54, ал.1 от ЗКПО	6969.70	6969.70
Приспадане на данъчна загуба	0	0
Данъчен финансов резултат		
данъчна печалба	41177.16	41458.74
данъчна загуба		
Полагащ се корпоративен данък	4114.72	4145.87
Годишен корпоративен данък		
Внесен данък	4114.72	4114.72
Разлика за внасяне		31.15

В горната таблица в к.3 не са признати разходи от Д. О. /гуми/ в размер на 281,58 лв.; признати са разходите от Т. О. в размер на 33962,77 лв. /не фигурират в таблицата в к.3/. **От тук следва данък за довносяне в размер на 31,15 лв. и лихва в размер на 6,14 лв., изчислена с калкулатора на НАП за периода от 01.04.2018 г. до 09.03.2020 г. – дата на РА – общо 37,29 лв.**

Изложеното мотивира съда да приеме, частичната основателност на жалбата в тази й част.

Относно разноските.

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски. Предвид изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на жалбоподателя следва да бъдат присъдени разноски съобразно списъка по чл.80 ГПК в размер на 2 300 лв. и по компенсация с вземането за разноски на ответника, съобразно отхвърлената част.

С тези мотиви, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ ревизионен акт №Р-22221018008296-091-001 от 09.03.2020 г., издаден от ТД на НАП С. град и потвърден с Решение № 349/25.02.2019 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“, в частта, с която на [фирма] са определени допълнителни задължения по реда на ЗДДС в общ размер на 12 147,20 лв., ведно с лихвите за забава.

ИЗМЕНЯ ревизионен акт №Р-22221018008296-091-001 от 09.03.2020 г., издаден от ТД на НАП С. град и потвърден с Решение № 349/25.02.2019 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“, в частта, с която на [фирма], ЕИК[ЕИК] са установени задължения за довносяне по ЗКПО 2016 и 2017 г. в размер на 7 515,40 лв. главница и 4 190,91 лв. лихва, като определя задължения по ЗКПО за 2016 г. данък за довносяне в размер на 841,98 лв. и лихва в размер на 251,21 лв., за периода от 01.04.2017 г. до 09.03.2020 г. – дата на РА и за 2017 г. данък за довносяне в размер на 31,15 лв. и лихва в размер на 6,14 лв., изчислена с калкулатора на НАП за периода от 01.04.2018 г. до 09.03.2020 г. – дата на РА

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], потвърден с Решение № 349/25.02.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] в останалата част, като неоснователна.

ОСЪЖДА дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Националната агенция за приходите да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК] сумата от 2 300 лева, представляваща разноски в съдебното производство.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България, в четиринадесетдневен срок от връчването му на страните.

СЪДИЯ: