

РЕШЕНИЕ

№ 7540

гр. София, 29.12.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в публично заседание на 17.12.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Макрина Христова, като разгледа дело номер **6658** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. чл. 156, ал. 5, във връзка с ал. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на [фирма], чрез адвокат М. Я., с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 3 срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221019004382-091-001/17.02.2020 г., в частта, в която е потвърден с Решение № 763/11.05.2020 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

В жалбата, от съда се иска РА, в частта, в която е потвърден с решението на Директора на Дирекция „ОДОП”, да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен. Посочено е, че в хода на проведеното ревизионно производство, органите по приходите са подхождали формално и незадълбочено. Твърди се, че органите по приходите съвсем неоснователно са отхвърлили представените доказателства, касаещи процесните доставки. Някои от тях са коментирани избирателно и преднамерено. Инвокирани са доводи, че не е възможно ревизираното лице да търпи негативи, поради това, че един от доставчиците му е допуснал грешка при воденето на счетоводството му и не е отразил коректно извършените сделки. Твърди се, че в хода на ревизионното производство са представени документи /фактури, договори, приемателно-предавателни протоколи и други/, удостоверяващи извършването на процесните доставки. Доставките са отразени коректно в счетоводството на жалбоподателя и е установено, че чрез тях са извършвани други

облагаеми доставки. Според жалбоподателя данъчните субекти не могат да търпят вредни последици от неправомерното поведение на своите контрагенти, защото ЗДДС не обвързва правото на данъчен кредит с допуснати нарушения от доставчика при начисляването и отразяването на данъка. Оспорва изводите на органите на приходната администрация, за липса на реални доставки по спорните фактури, които счита за немотивирани и неподкрепени с доказателства. Излага подробни съображения в подкрепа на доводите си. Счита, че отговаря на всички законови изисквания за признаване на правото на данъчен кредит. Сочи, че неправилно данъчните основи за облагане с корпоративен данък и ДДС за всички ревизирани периоди са определени по реда на чл. 122 от ДОПК, което намира за необосновано и като причина за несъбиране на достатъчно доказателства за определяне на същите по реда на материалните закони /ЗДДС и ЗКПО/. Излага аргументи за добросъвестност при осъществяване на доставките и недоказаност на знание за участие в данъчна измама. Излага аргументи, че съгласно практика на Съда на Европейския съюз /СЕС/ и Върховния административен съд в хода на ревизионно производство се пристъпва към изследване на реалността на документираните от доставчиците доставки при наличие на данни за участието на получателите по фактурите в данъчна измама, каквито в случая не са установени. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част, като му присъди направените разноски.

По време на проведените заседания по делото, оспорващият се представлява от адвокат Б.. В дадения от съда срок не са представени допълнителни писмени бележки. Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт Б. намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразеното становище на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна, следното:

Между страните не се спори, че ревизионното производство е Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия №Р-22221019004382-020-001 от 09.07.2019 г., издадена от началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., оправомощена с функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията за корпоративен данък за финансовите 2013 г., 2014 г., 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г. и ДДС за данъчните периоди от м. 12.2013 г. до м. 12.2018 г. По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК срокът за извършване на ревизията е продължен до 17.12.2019 г. със ЗВР № Р-22221019004382-020-002 от 16.10.2019 г. и ЗВР № Р-22221019004382-020-003 от 15.11.2019 г., издадени от органа, възложил ревизията.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № №Р-22221019004382-092-001 от 21.01.2020 г. Дружеството не е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и не е подало писмено възражение срещу издадения РД. Ревизията е приключила с Ревизионен акт РА №Р-22221019004382-091-001 от 17.02.2020 г., издаден от началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и главен инспектор по приходите при ТД на

НАП С. – ръководител на ревизията.

При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е възприел частично изводите, направени в РА, поради което го е отменил в една част, а в друга го е потвърдил с посоченото по-горе решение.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след преценка на събраните по делото доказателства по отделно и в съвкупност и съобразявайки доводите на страните, приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата: Жалбата срещу РА и РА за поправка е подадена на 16.05.2019 г. На основание чл. 156, ал. 7 от ДОПК, срокът за произнасяне на Директора на Дирекция „ОДОП“, при ЦУ на НАП, [населено място] е продължен до 22.10.2019 г. Решение в този срок не е изготвено, поради което на основание чл. 156, ал. 4, във връзка с ал. 7 от ДОПК ревизираното лице е подало жалба до АССГ на 22.11.2019 г. (вх. № 53-04-1182). Решението на Директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, [населено място] е постановено в рамките на срока по чл. 156, ал. 6 от ДОПК. Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване. Жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Съдът, след обсъждане на събраните доказателства и наведените от страните доводи, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

I. По задълженията по Закона за данъка върху добавената стойност.

За да издаде оспорения ревизионен акт, административният орган е приел, че за определен брой доставки, осъществени в рамките на извършваната от [фирма] дейност, не са налице предпоставки за признаване право на данъчен кредит, поради липса на достатъчно данни за реалност на тези доставки. Правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури е отказано на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Анализът на събраните доказателства е мотивирал органите по приходите да направят заключение, че по издадените от доставчиците фактури към жалбоподателя не следва да бъде кредитирани като основание за упражняване на това право. Според ревизиращия екип не са налице реални доставки, а целта е била получателят да намали резултатите си за ефективно внасяне на ДДС и неправомерно ползва право на данъчен кредит.

Според изложеното в РА, дружествата-доставчици не са разполагали с кадрови и технически потенциал да извърши фактурираните доставки.

A. Фактически установявания.

Предвид на обстоятелството, че с решението на Директора на Дирекция „ОДОП“, процесния РА е бил отменен по отношение на всички доставчици, с изключение на [фирма], съдът намира, че следва да изложи доводи, единствено по отношение на това дружество.

Доставчикът е издал към жалбоподателя четири фактури през данъчните периоди м.04.2014г., м.10.2014г., м.03.2015г. и м.09.2015г., с начислен ДДС в общ размер на 3400,65 и предмет на доставките – метални тръби и метални профили. В хода на ревизията от доставчикът е изискана писмено информацията относно продадените на [фирма] стоки. В отговор е получено електронно писмо от управителя на [фирма], в което е посочено, че дружеството не е имало търговски взаимоотношения с [фирма], не е издавало или получавало фактури от последното.

Отбелязано е, че от м. 09.2013 г. [фирма] е преустановило дейността си.

Жалбоподателят е представил копия на фактури и платежни нареждания. Установено е, че банковата сметка, по която са нареждани сумите по издадените фактури от [фирма], не е открита на името на доставчика. В РД е посочено, че жалбоподателят е декларирал в дневник покупки предмет на доставки по фактурите: „услуги“, „материали“, „метални тръби и профили СТИЛ 09“.

За да се провери правилността на направените от органите по приходите изводи е необходимо да се обсъди заключението на допуснатата ССЧЕ.

Експертът е описал коректно наличните първични счетоводни документи и аналитични ведомости, представени в хода на ревизията. Отговорено е изчерпателно на поставените въпроси, като са направени изводи, след проверка и анализ на събраните писмени доказателства.

Настоящият съдебен състав намира, че заключението следва да се кредитира като мотивирано, логично и съответстващо на събраните доказателства.

Вещото лице, по време на проведеното по делото открито заседание изтъкна, че се е свързало с управителя на доставчика, който го е уведомил, че не е подписвал фактури към [фирма] и не е осъществявал в този период търговска дейност. Регистрацията му по ДДС е прекратена от 06.04.2015 г., а една от фактурите е издадена на 29.09.2015 г.

В заключението си експертът е отбелязал, че по данни от представените счетоводни справки на [фирма], доставените материали са отчетени, като текущ разход за основната дейност на дружеството, изцяло вложени и употребени, без данни за обекта в който са вложени. Те са отразени по счетоводна сметка 301“Материали”, като разход и по счетоводна сметка 600 “Разходи за материали“ и 610 “Разходи за основната дейност на дружеството“.

Вещото лице е потвърдило направените от органите по приходите изводи, че посочената в преводните банкови нареждания сметка, по която се твърди, че са извършени плащанията по процесните фактури не принадлежи на доставчика [фирма].

По данни от Агенция по вписванията – Търговски регистър, [фирма] не е извършвал стопанска дейност през 2014г. и 2015г.

Б. Анализ на изложените факти и правни изводи.

Изложеното не може да мотивира съда да направи извод в подкрепа на изтъкнатите от оспорващия доводи. Този факт се основава изцяло от анализа на представените доказателства. По тези съображения е необходимо да се сподели извода на органа по приходите, че данъкът е начислен неправомерно, т.е. че не налице право на приспадане на данъчен кредити на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

Според действащия към момента на издаването на фактурите ЗДДС, наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит. В закона действително няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл. 70, ал. 5, но по аргумент от противното това ще е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. И доколкото наличието на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 8 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е "неправомерно" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване на право на данъчен кредит.

Нормите на ДОПК не съдържат правила за разпределение на доказателствената тежест в процеса на съдебно обжалване на ревизионни актове, поради което намират приложение общите принципи на разпределение на доказателствената тежест. Разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, намираща приложение в случая по силата на преpraщашата разпоредба на § 2 от ДР на ДОПК, определя, че административният орган и лицата, за които оспореният административен акт е благоприятен, трябва да установят съществуването на фактическите основания, посочени в него и изпълнението на законовите изисквания за издаването му. Тази разпоредба е своеобразно проявление в административното право на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване, формулиран в чл. 154, ал. 1 от ГПК, според който всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. 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 жалбоподателя - възникване на право на данъчен кредит по определена фактура. В тежест на задълженото лице е да докаже наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС.

При анализа на изложените по-горе фактически обстоятелства и доказателства, дава възможност на съда да направи изводи в следните насоки.

Съдът не намира, че четирите фактури, за които се твърди, че са издадени от доставчика [фирма], отразяват реални стопански операции и са издадени във връзка реално осъществени търговски сделки. Очевидно е, че те не са подписани от управителя на дружеството или от упълномощено от него лице и не са отразени нито в счетоводството му, нито в справките-декларации по ДДС в периодите, в които се твърди, че са издадени. При положение, че управителят на [фирма] е заявил, както пред органите на приходната администрация, така и пред експерта, че фактурите не са издавани от името на представляваното от него дружество, в тежест на жалбоподателя беше да оспори тези обстоятелства и да представи доказателства, които да установят безусловно, че фактурите са издадени от соченото като доставчик дружество и са подписани от управителя му.

В случая са налице всички предпоставки, даващи възможност да се приеме, че се касае за данъчна измама, което е абсолютно основание за отказ от право на признаване на данъчен кредит и според най-новата практика на СЕС, обективирана в решение от 21.06.2012 г. по свързани дела С-80/2011 г. и С-142/2011 г., в което съдът е тълкувал разпоредбата на чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО.

По изложените съображения жалбата в тази ѝ част следва да бъде отхвърлена.

II. По определените задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане, във връзка със задълженията, установени по ЗДДС и обсъдени в т. I по-горе. По изложените по-горе мотиви, касаещи неправомерно начислен ДДС, съдът намира, че жалбата е неоснователна и в частта срещу РА, с която е доначислен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане за 2015 г.

Съгласно чл. 19 от ЗКПО, данъчен финансов резултат е счетоводният финансов резултат, преобразуван по реда на този закон. Положителният данъчен финансов резултат е данъчна печалба, а отрицателният данъчен финансов резултат е данъчна

загуба. Данъчната основа за определяне на корпоративния данък е данъчната печалба. Според чл. 22 от същия закон, данъчният финансов резултат се определя, като счетоводният финансов резултат се преобразува по ред и начин, определени в този закон, с данъчните постоянни разлики, данъчните временни разлики и други суми предвидени в тази част.

В разглеждания случай за оспорвания за 2015 г. е определен нов положителен финансов резултат, формиран от непризнатите разходи, документирани с фактурите, издадени от посочените по-горе доставчици и са определени допълнителни публични вземания.

За да може плащането по дадена доставка да бъде признато като разход по реда на ЗКПО и съответно да бъде намален финансовия резултат е необходимо, доставката да бъде реално извършена.

По силата на чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО, с разход (загуба), който не е признат за данъчни цели, се увеличава счетоводният финансов резултат в годината на счетоводното отчитане на разхода (загубата) и не се преобразуват счетоводните финансови резултати през следващите години.

Съдът по изложените по-горе мотиви, касаещи липса достатъчно безспорни доказателства за реално осъществени доставки, намира, че по отношение на тях са напълно приложими разпоредбите на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10, ал. 1 от с.з. Съгласно тази норма, не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Понятието „документална обоснованост“ е дефинирано в чл. 10 от ЗКПО, като по силата на ал. 1 от същата правна норма, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция. Видно от цитираната разпоредба, не е достатъчно само издаването на първични счетоводни документи /фактури/, а винаги следва да се държи сметка дали същите отразяват вярно документираната стопанска операция.

В счетоводната отчетност документирането е начинът, чрез който се запазват данните и информацията за протеклите стопански операции. Документалната обоснованост позволява да се фиксират точно мястото и времето на протичане на стопанските операции, както и лицата, участвали в тях. След като жалбоподателят и посочените доставчици не представят категорични доказателства, установяващи реално извършени стопански операции, то отчетените във връзка с тях разходи се явяват недоказани с произтичащите от това материално правни последици, а именно коригиране на финансовия резултат за целите на ЗКПО, с недоказаните разходи. Не е възможно, чрез извършване на плащания по фиктивни или неизвършени в пълен обем доставки да се увеличават разходите, защото по този начин ще се получи изкривяване на финансовия резултат в посока отклонение от данъчно облагане по ЗКПО.

По изложените съображения жалбата и в тази ѝ част следва да бъде отхвърлена.

III. По отношение на установените задължения за лихви за забава за внасяне на ДДС.

С РА са определени задължения за лихви за ДДС за данъчни периоди от м. 08.2018 г. до м. 12.2018 г. в общ размер на 3635,26 лв., без да е извършена

корекция на декларираните резултати от жалбоподателя, поради несвоевременното внасяне на данъка в приход на бюджета. Доказателства, че [фирма] е внесло в срок същите не са представени в хода на ревизията и при оспорването на акта по административен ред, предвид което жалбата следва да бъде отхвърлена и в тази оспорена част.

Предвид на гореизложените съображения трябва да се приеме, че оспорения РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма и при съответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което следва жалбата да се отхвърли като неоснователна.

С оглед изхода на делото на ответника разноски се дължат разноски. Такива са поискани своевременно и следва да бъдат определени по реда чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 4 от ДОПК,
Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221019004382-091-001/17.02.2020 г., в частта, в която е потвърден с Решение № 763/11.05.2020 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма], с ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК и чл. 78, ал. 8 от ГПК, приложим, на основание чл. 144 от АПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, сумата от 681 (шестстотин и осемдесет и един) лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Република България.