

# РЕШЕНИЕ

№ 7622

гр. София, 16.12.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав**, в публично заседание на 17.11.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Доброслав Руков**

при участието на секретаря Паола Георгиева и при участието на прокурора Ива Цанова, като разгледа дело номер **5816** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Делото е образувано по жалба на [фирма], чрез управителя Х. В. с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], етаж 4, офис 4 срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220618006443-091-001/30.11.2020 г., в частта, в която е потвърден с Решение № 496/30.03.2021 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

С оспорения РА за жалбоподателя са установени публични задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за ревизираните периоди в резултат от непризнаване на право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 138 535,41 лв. по фактури, издадени от доставчиците [фирма] и [фирма] и по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) в размер на 38 310,26 лв. С решението на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП РА е изменен, като е определен нов размер на корпоративния данък в размер на 25 761,35 лв.

В жалбата, от съда се иска РА да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен. Твърди се, че органите по приходите са подхождали формално и незадълбочено и че съвсем неоснователно са отхвърлили представените доказателства, касаещи процесните доставки. И. са доводи, че не е възможно ревизираното лице да търпи негативи, поради това, че доставчиците му са допуснали евентуално грешка при

воденето на счетоводството и не са отговорили на органите по приходите по време на извършването на ревизията. Посочва се, че дружествата са били с редовна регистрация към момента на извършване на сделките, поради което изводите на администрацията са неправилни.

Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част.

По време на проведените заседания по делото, оспорващият се представлява от управителя на дружеството Х. В.. В дадения от съда срок 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 А. намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Участвалят в производството по делото прокурор, като представител на СГП намира жалбата за недоказана.

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 образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия № Р-22220618006443-020-001/25.10.2018 г., издадена от началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., с която е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията на дружеството по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.03.2017 г. до 31.08.2018 г. и по ЗКПО за корпоративен данък за 2017 г. Със заповеди № Р-22220618006443-020-002/05.02.2019 г. и № Р-22220618006443-020-003/06.03.2019 г., издадени от началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е продължен първоначално определеният срок за завършване на ревизията

Органът, възложил ревизията, е оправомощен за това със заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С.. С Решение за изземване на преписката на директора на ТД на НАП С. № РД-01-2251/07.12.2018 г. Е. М. С. е оправомощена да изпълнява функциите на орган, възложил ревизията и да издаде ревизионния акт с адресат [фирма].

Резултатите от ревизията са обективирани в Ревизионен доклад №Р-22220618006443-092-001/04.08.2020 г., срещу който не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт № Р-22220618006443-091-001/30.11.2020 г., издаден от органа възложил, извършването на ревизията и главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. В мотивите на РА са възприети изводите, изложени в РД.

При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е възприел частично изводите, направени в РА, поради което го е изменил 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: Решението на Директора на Дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП, [населено място] е постановено на 30.03.2021 г. и е съобщено на оспорващия по електронен път на 05.05.2021 г. Жалбата до АССГ е подадена чрез административния орган на 14.05.2020 г. (вх. № 53-04-356), т.е. в срока по чл. 156, ал. 1 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 [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.

1. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към жалбоподателя 105 фактури, с които се твърди, че са документирани извършени от доставчика стоки (мобилни телефони и други електронни устройства) с данъчна основа в размер на 662 721,58 и начислен ДДС на обща стойност 132 544,34 лв. Фактурите са включени от оспорващия в дневниците му за покупки в данъчни периоди от м. 03.2017 г. до м. 08.2018 г. В хода на ревизията от доставчика е изисквана писмено информация и документи относно предоставените на [фирма] услуги, но такива не са получени.

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 сочи, че е осъществило контакт с управителя на дружеството-доставчик, но същият е отговорил, че не притежава никаква документация, защото тя е била иззета от полицията. В заключението си експертът е отбелязал, че дружеството, към момента на извършване на доставките е било регистрирано по ЗДДС.

Управителят на [фирма] е декларирал, че за периода 01.01.2017 г. - 31.12.2018 г. е извършвал цялата дейност в дружеството с личен труд. Транспортирането на

фактурираните стоки е осъществявано с личния му автомобил.

При извършената от експерта проверка в ГД „НП“ е установено, че към досъдебното производство на В. М. са налични единствено, документи, получени от НАП, а именно ревизионни актове, ревизионни доклади и приложенията към тях. От тях не може да се направи категоричен извод, че в счетоводството на [фирма] са приходени същите стоки, които са обект на продажба пред проверявания период. В хода на ревизионните производства на [фирма] са инициирани насрещни проверки на клиенти и доставчици на дружеството. Във връзка с тези проверки са събрани и приложени няколко фактури по които издател е [фирма], а клиенти са други юридически и физически лица. Предмет на доставките по тези фактури са мобилни телефони и смартфони.

Изводът на вещото лице е, че не се е запознал със счетоводната документация на проверяваното дружество, поради което не може да изследва наличието на материална, техническа и кадрова обезпеченост.

2. По отношение на [фирма].

Органите по приходите са отказали право на приспадане на данъчен кредит по четири фактури с данъчна основа общо 29 955,33 лв. и ДДС в общ размер 5991,07 с предмет на доставката стоки (мобилни телефони) за данъчния период м.10.2017 г.

Вещото лице е могло да осъществи контакт с представител на дружеството. В хода на ревизията по електронен път са представени някои от изисканите от органите по приходите документи, които са приети за недостатъчни за доказването на претендираното от оспорващия право на приспадане на данъчен кредит.

В заключението си експертът е отбелязал, че дружеството, към момента на извършване на доставките е било регистрирано по ЗДДС.

Повторен е изводът, че поради невъзможност за запознаване със счетоводната документация на проверяваното дружество, не може да се изследва наличието на материална, техническа и кадрова обезпеченост.

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 кредит 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 препращащата 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.

Независимо, че от издадените от доставчиците фактури, настоящият съдебен състав не може да приеме, че те са притежавали материална, техническа и кадрова обезпеченост да ги осъществят в действителност.

Притежаването на фактура с отразен ДДС, без реално да е настъпило данъчното събитие, не може да обоснове право на приспадане на данъчен кредит за получателя ѝ. Като частен свидетелстващ документ, съдържащ изгодни за издателя си факти, фактурите се ползват само с формална доказателствена сила, установяваща единствено количеството и вида на стоката, вида на услугата и датата на възникване на данъчното събитие - чл. 114, ал. 1, т. 9 и т. 10 ЗДДС. Затова и индивидуализирането на вещите или на услугите, за които получателят е придобил правото да се разпорежда фактически като собственик и на получените услуги следва да се извърши по друг начин, а не чрез посочването на вида им в данъчния документ (в този смисъл Решение №12060/09.11.2016 г., постановено по адм. дело №13532/2015 г. на ВАС и др.).

Без да са необходими специални знания, може да се приеме, че доставката на подробно описаните по-горе стоки (основно мобилни телефони) изисква материално осигуряване, логистика, търговски взаимоотношения с партньори в страната или в чужбина, от които [фирма] и [фирма] са закупували тези стоки. При липса на информация в тази връзка, както и при липса на информация за счетоводното заприходяване на стоките, не може да се приеме, че те са разполагали с тях, към момента, в който се твърди, че са осъществявани доставките. Вярно е, че спецификата на стоките не изисква непременно назначен персонал, но техния значителен брой предполага, наличие на място за съхранение, данни, за наличието на каквото липсва по делото.

Съдът, споделя наведените в писмените бележки на ответника доводи, че стоките, предмет на доставка по спорните фактури са описани единствено като марка и евентуално модел. Други идентифициращи ги данни липсват, поради което те не могат да бъдат индивидуализирани. Мобилните телефони не са родово, а индивидуално определени вещи (виж Решение № 4252/12.04.2016 г. на ВАС, Първо

отд. по адм. д. № 3290/2015 г.), които се идентифицират чрез IMEI /international Mobile equipment identity/. В документите, в случая фактурите, удостоверяващи прехвърлянето на собствеността, следва да бъде посочен изрично IMEI на всяко едно от устройствата, с оглед индивидуализацията на всяко от тях. При липса на такава индивидуализация, може да се направи извод за извършена сделка с невъзможен предмет.

Настоящият съдебен състав намира за уместно да отбележи богатата практика на ВАС, свързана с аналогични дела. При болшинството от казусите ВАС приема, че не е достатъчно да е налице коректно осчетоводяване на фактурите от доставчиците по веригата, каквото в случая дори липсва, но и следва да има категорични доказателства за реалното извършване на услугите именно от тези лица.

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 /ЗКПО/. 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 2017 г. е определен нов положителен финансов резултат, формиран от непризнатите разходи, документиращи 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.

Определеният от Директора на Дирекция „ОДОП“, окончателен данък в размер на 25 761,35 лв. е коректно изчислен, според заключението на вещото лице, поради което следва да бъде приет и от настоящия състав на съда.

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-22220618006443-091-001/30.11.2020 г., в частта, в която е потвърден с Решение № 496/30.03.2021 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 4691 (четири хиляди шестстотин деветдесет 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.