

РЕШЕНИЕ

№ 27118

гр. София, 15.12.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 63
състав, в публично заседание на 06.11.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Димитрина Петрова

при участието на секретаря Валентина Христова, като разгледа дело номер **5697** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба Вх. № 20084/07.06.2024г. по описа на АССГ, чрез Дирекция ОДОП, на „ММ - ГРУП 75“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място],[жк][жилищен адрес] чрез М. Д. Г., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-2221923001276-091-001 от 30.01.2024г., издаден от П. Г. А. - орган, възложил ревизията, и Р. В. Н. - ръководител на ревизията, в частта изменена и потвърдена, с Решение № 535/22.04.2024г. изд. от Директор на Дирекция „ОДОП“ на НАП С., с който на дружеството са установени задължения по ЗДДС за данъчни периоди м.01.2018г., м. 04.2018г. м. 10.2020г. и м. 03.2021г. в общ размер на 3653.59 лева и лихва в размер на 1567.40 лева, както и задължение за корпоративен данък за периодите от 2018г. до 2021г. в общ размер на 1321.93 лева и лихва за забава в размер 602.45 лева. Периодите и размерите на установените задължения, са определени, съгласно изменената и потвърдена част от РА, с Решение № 535/22.04.2024г. изд. от Директор на Дирекция „ОДОП“ на НАП С. .

Жалбоподателят, оспорва РА, като твърди нищожност на същия, поради липсата на териториална, материална и персонална компетентност на издателите на акта, а в условията на евентуалност иска същия да бъде отменен като противоречащ на материалния закон, постановен при процесуални нарушения, ограничаващи правото на защита на ревизираното лице. Твърди, че направените фактически констатации и

правни изводи от органите по приходите са неправилни и необосновани и излага съображения, поради които смята, че дружеството е упражнило правото си на приспадане на данъчен кредит в съответствие с извикванията на закона, както и, че правилно е отразило извършените от него разходи за материали. Искане от съда обявяване на оспорения РА за нищожен, а в условията на евентуалност-отмяната му в цялост като незаконосъобразен, поради необоснованост и противоречие с материалния закон.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от процесуалния си представител адв. И., която поддържа изцяло жалбата. Подробни съображения представя в писмени бележки. Не претендира за разходи.

Ответникът - Директор на Дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрисконсулт Н., оспорва жалбата като неоснователна и недоказана, поддържа съображенията и изводите изложени в Решение № 535/22.04.2024г., изд. от Директор Дирекция „ОДОП“ на НАП С.. Претендира за разходи в размер на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, не депозира становище, не изпраща представител.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, като извърши анализ на доказателствата поотделно и в тяхната съвкупност приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Ревизионното производство е образувано въз основа на Заповед № Р-22221923001276-020-001 от 10.03.2023г., връчена на 11.03.2023г. по електронен път, изменена със Заповед № Р-22221923001276-020-002 от 06.06.2023г., издадени от Н. С. И., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В., оправомощена със Заповед № 3-ЦУ-519 от 10.03.2023г., във връзка със Заповед № 3-ЦУ-1997 от 04.11.2022г. на заместник изпълнителния директор на НАП и Заповед № РД-01-864 от 04.11.2022г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на дружеството за определяне на задълженията по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за периодите от 2018г. до 2021г. и по ЗДДС за периодите от м. 01.2018г. до м. 12.2022г.

На основание чл. 7, ал. 3 от ДОПК с Решение № Р-22221923001276-098-001 от 09.08.2023г. се изнемат правомощията по разглеждането и решаването на преписката от П. Г. А., на длъжност главен инспектор по приходите и се възлагат на И. Д. П.-Славоева на длъжност главен инспектор по приходите, във връзка с което е издадена Заповед № Р-22221923001276-020-003 от 09.08.2023г., издадена от органа, възложил ревизията.

На основание чл. 7, ал. 3 от ДОПК с Решение № Р-22221923001276-098-002 от 16.08.2023г. на директора на ТД на НАП С. се изнемат правомощията по разглеждането и решаването на преписката от Н. С. И. и се възлагат на П. Г. А., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-735 от 11.08.2023г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221923001276-092-001 от 12.12.2023г., връчен по електронен път на 13.12.2023г., срещу който не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА № Р-22221923001276-091-001 от 30.01.2024г., издаден от П. Г. А., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т. - орган, възложил ревизията, и Р. В. Н., на длъжност главен инспектор по

приходите при ТД на НАП В. Т. - ръководител на ревизията, връчен на 05.02.2024г. по електронен път. Установени са допълнителни задължения за корпоративен данък в размер на 1 321,93 лв. и за ДДС в размер на 40 456,84 лв. На основание и по реда на чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ са начислени лихви в размер на 13 247,58 лв.

Установено е, че основната дейност на „ММ - ГРУП 75“ ЕООД е извършване на търговия с нови и втора употреба леки и лекотоварни автомобили до 3,5 т.

С цел обективното установяване на факти и обстоятелства, и събиране на доказателства от значение за определяне на данъчните задължения на ревизираното дружество са предприети процесуални действия, описани подробно в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от РА. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на жалбоподателя са връчени и по електронен път Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-22221923001276-040-001 от 25.04.2023 г. и с вх. № Р-22221923001276-040-002 от 06.06.2023 г. В отговор са представени документи.

Извършени са насрещни проверки на „АУТОТАЙРС 2019“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „РЕКЛАМА И КОНСУЛТАЦИИ 2016“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

С Протокол № Р-22221923001276-ППД-001 от 12.06.2023г. са присъединени доказателства, събрани при извършване на проверка на „ММ - ГРУП 75“ ЕООД, в т.ч. доказателства от извършена насрещна проверка на „ЕВРОЛАЙН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Изпратени са молби за административно сътрудничество до италианската администрация, касаещи TINGHI MOTORS Sri, ДДС №1T00918250481 и ALDO TERIGI Sri., ДДС №1T00133170464.

При извършени насрещни проверки ИПДПОЗЛ са връчени на „АУТОТАЙЪРС 2019“ ЕООД по електронен път, на „РЕКЛАМА И КОНСУЛТАЦИИ 2016“ ЕООД ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 от ДОПК. Изисканите документи не са представени.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че горецитираните доставчици са с прекратена регистрация по ЗДДС при установени обстоятелства по чл. 176 от същия закон. Фактурите, издадени на ревизираното дружество, са включени в дневниците им за продажби. „АУТОТАЙЪРС 2019“ ЕООД и „РЕКЛАМА И КОНСУЛТАЦИИ 2016“ ЕООД не са подали годишни данъчни декларации /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО за периодите на издаване на фактурите. От фискалните устройства, регистрирани от дружествата, не са декларирани продажби в брой в този размер.

Приобщена е насрещна проверка, извършена на „ЕВРОЛАЙН“ ЕООД, в хода на която са представени фактурите, издадени на „ММ - ГРУП 75“ ЕООД с предмет на доставките метални детайли, автобояджийски услуги, гуми и авточасти, хронология на счетоводна сметка 702 „Приходи от продажби на стоки“, 703 „Приходи от продажби на услуги“, 501 „Каса“ и приемо-предавателни протоколи.

От ревизираното лице са представени фактурите, издадени от проверяваните доставчици, извлечения от счетоводни сметки 401 „Доставчици“, 501 „Каса в левове“, 601 „Разходи за материали“, 602 „Разходи за външни услуги“ и други. От „ММ - ГРУП 75“ ЕООД е представена фактура № 20...0194, с данъчна основа в размер на 5 101,36 лв. и ДДС в размер на 1 020,27 лв., издадени от „ЕВРОЛАЙН“ ЕООД. Същата не е представена, не е отразена в счетоводството и в дневника за продажби на „ЕВРОЛАЙН“ ЕООД.

С оглед гореизложеното органите по приходите са приели, че от горесцитираните дружества не са извършени реални доставки по издадените фактури и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл. 25 от ЗДДС са отказали право на приспадане на данъчен кредит, както следва:

- в размер на 1 408,33 лв. по фактури № 0.. 065533 от 26.01.2018г. и № 0.. 065825 от 26.04.2018г. издадени от „РЕКЛАМА И КОНСУЛТАЦИИ 2016“ ЕООД;

- в размер на 83,97 лв. по фактура № 10...016 от 07.10.2020г., издадена от „АУТОТАЙЪРС 2019“ ЕООД;

- в размер на 1 020,27 лв. по фактура № 20...0194 от 30.03.2021г., издадена от „ЕВРОЛАЙН“ ЕООД.

При направена справка в информационната система на НАП е установено, че са налице несъответствия между декларираните вътреобщностни придобивания /ВОП/ в „дневник покупки“ и „дневник продажби“ на ревизираното лице и данните, получени от държавите членки в резултат на насрещни проверки относно доставки на TINGHI MOTORS Sri и ALDO TER1GI Sri. Установено е, че част от фактурите, в които е посочено основание за начисляване на ДДС - вътреобщностна доставка /ВОД/, във връзка с което българското дружество е било задължено, на основание чл. 84 от ЗДДС, да начисли ДДС с протокол по чл. 117 от ЗДДС не е сторено. „ММ - ГРУП 75“ ЕООД не е декларирано ВОП по фактури, издадени от ALDO TER1GI Sri. общо в размер на 43 810,59 лв. и по фактури, издадени от TINGHI MOTORS Sri общо в размер на 145 910,80 лв. В тази връзка и на основание чл. 84 и чл. 13, ал. 1 от ЗДДС органите по приходите са начислили ДДС в съответните периоди общо в размер на 37 944,26 лв.

Констатирано е, че „ММ - ГРУП 75“ ЕООД е издавало протоколи по чл. 117 от ЗДДС, за които не е спазен срокът, съответно начисленият данък е включен в по-късен данъчен период в дневниците за продажби и справки-декларации по ЗДДС. В тази връзка са начислени лихви през данъчни периоди, както следва - м. 11. 2020г. - 24,74 лв., м. 12.2020г. - 126,44 лв., м. 05.2021г. - 13,53 лв., м. 10.2021г. - 4,07 лв., м. 04.2022г. - 4,07 лв., м. 04.2022г. - 5,75 лв. и м. 08.2022г. - 31,10 лв.

Във връзка с установеното в частта по ЗДДС и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО и чл. 10 от с.з. е увеличен счетоводния финансов резултат с отразени разходи през 2018г. в размер на 7 041,67 лв., по фактури № 0...065533 от 26.01.2018 г. и № 0...065825 от 26.04.2018г., издадени от „РЕКЛАМА И КОНСУЛТАЦИИ 2016“ ЕООД; през 2020г. със сумата в размер на 419,83 лв. по фактура № 10...016 от 07.10.2020г., издадена от „АУТОТАЙЪРС 2019“ ЕООД; през 2021г. със сумата в размер на 5 101,36 лв. по фактура № 20...0194 от 30.03.2021г., издадена от „ЕВРОЛАЙН“ ЕООД. След извършените корекции е установен корпоративен данък за довносяне, както следва: за 2018г. - 704,17 лв., за 2020г. - 41,98 лв. и за 2021г. - 510,14 лв.

За 2019г. е установено, че декларираните в ГДЦ по чл. 92 от ЗКПО разходи надвишават счетоводните за същия период със сумата в размер на 656,37 лв. Посочено е, че тази сума е дължимия корпоративен данък за 2018г., който не следва да участва в разходите и на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО с тази сума е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат, при което е установен корпоративен данък за довносяне в размер на 65.64 лв.

Установено е, че на основание чл. 85 от ЗКПО ревизираното лице дължи тримесечни авансови вноски определени по реда на чл. 87 от ЗКПО. От дружеството не са правени авансови вноски за корпоративен данък във връзка с което и на основание чл. 89, ал. 1

от ЗКПО са начислени лихви, както следва: за 2018г. - 35,56 лв., за 2019г. - 35,61 лв., за 2020г. - 10,37 лв. и за 2021г. - 23,30 лв.

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с жалба с вх. №53-06-1560 от 13.02.2024 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-253 от 16.02.2024 г. по регистъра на дирекция ОДОП С.. С Решение № 535/22.04.2024г. изд. от Директор Дирекция „ОДОП“ на НАП С. е съответно:

- отменил Ревизионен акт № Р-22221923001276-091-001 от 30.01.2024г., издаден от П. Г. А. - орган, възложил ревизията, и Р. В. Н. - ръководител на ревизията, в оспорената част на установените резултати по ЗДДС за периодите м. 06.2018г., м. 04.2019г., от м. 10.201г. до м. 01.2020 г., м. 06.2020г., м. 09.2020г., от м. 11.2020г. до м. 01.2021г., м. 05.2021г., м. 07.2021г., м. 09.2021г., м. 10.2021г., м. 12.2021г., м. 01.2022г., м. 04.2022г., от м. 07.2022г. до м. 09.2022г., ведно с начислените лихви;

- изменил РА в оспорената част, като установения с РА резултат по ЗДДС за данъчен период м. 03.2021г. в размер на 3 119,65 лв. определил на 2 161,29 лв., ведно със съответните лихви;

- потвърдил РА в оспорената част на установените резултати по ЗДДС за периодите 01.2018г., м. 04.2018г. и м. 10.2020г.. ведно с начислените лихви и за корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 2018г. до 2021г., ведно с начислените лихви.

По същество е признал правото на данъчен кредит по фактури, издадени от ALDO TERIGI Sri. и TINGHI MOTORS Sri, като е прието, че в хода на ревизията е категорично доказано, че процесите доставки на стоки от горецитираните две италиански дружества не са укрити, с оглед на което незаконосъобразно с РА не е признато право на приспадане на ДДС за ВОП. На жалбоподателя е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „РЕКЛАМА И КОНСУЛТАЦИИ 2016“ ЕООД“, „АУТОТАЙЪРС 2019“ ЕООД и „ЕВРОЛАЙН“ ЕООД, тъй като от последните не са извършени реални доставки на материали.

В хода на съдебното производство не са представени други различни доказателства, освен тези по приетата административна преписка, установени в ревизионното производство.

Представени са от ответната страна на хартиен и магнитен носител, доказателства относно валидността на електронните подписи за връчване на актовете в ревизионното производство, поради което и съдът намира ,че не са налице процесуални нарушения, които да оосновават отмяна на РА, в оспорените части на това основание.

При така установеното от фактическа страна, съдът въз основа на събраните по делото доказателства и въз основа на приложимия закон, прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на обжалване акт, в предвидения от закона срок, поради което е допустима.

Предмет на оспорване в съдебното производство е: Ревизионен акт /РА/ №Р-22221923001276-091-001 от 30.01.2024г., издаден от П. Г. А. - орган, възложил ревизията, и Р. В. Н. - ръководител на ревизията, в частта изменена и потвърдена, с Решение № 535/22.04.2024г. изд. от Директор на Дирекция „ОДОП“ на НАП С., с който на дружеството са установени задължения по ЗДДС за данъчни периоди м.01.2018г., м. 04.2018г. м. 10.2020г. и м. 03.2021г. в общ размер на 3653.59 лева и лихва в размер на 1567.40 лева, както и задължение за корпоративен данък за периодите от 2018г. до 2021г. в общ размер на 1321.93 лева и лихва за забава в размер 602.45 лева. Периодите, размерите

на главниците и лихвите, съдът е определил, съгласно РА, с оглед факта, че в уточнението на жалбоподателя, са допуснати технически грешки, при посочване размера на лихвите, което не кореспондира, с твърдението му, че оспорва РА, в изменената и потвърдена част-изцяло.

Съдът намира, че е неоснователно възражението на жалбоподателя за нищожност на издадения РА, поради липса на териториална компетентност. Определянето на компетентната ТД на НАП при производствата по реда на ДОПК е регламентирано с нормата на чл. 8 от ДОПК. Съгласно ал. 1, т. 3 от същата разпоредба, когато се касае за производства спрямо местни лица, какъвто е настоящият случай, компетентната ТД е тази по седалището на юридическото лице или постоянен адрес на ФЛ. В настоящия случай Заповед № Р-22221923001276-020-001 от 10.03.2023г., изменена със Заповед № Р-22221923001276-020-002 от 06.06.2023г., са издадени от Н. С. И., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В., оправомощена със Заповед № 3-ЦУ-519 от 10.03.2023г., във връзка със Заповед № 3-ЦУ-1997 от 04.11.2022 г. на заместник изпълнителния директор на НАП и Заповед № РД-01-864 от 04.11.2022г. на директора на ТД на НАП С.. С посочените заповеди е наредено конкретно посочени служители от ТД на НАП В. Т. да осъществяват правомощията си по чл. 12, ал. 1 от ДОПК на територията на цялата страна независимо от определената по чл. 7, ал. 1 и чл. 8 компетентност.

Представено е приложение към 3-ЦУ-519/10.03.2023г., съгласно което за „ММ - ГРУП 75“ ЕООД, за което компетентната териториална дирекция е ТД на НАП - С. е определена териториална дирекция и екип на териториалната дирекция от ТД на НАП - В. Т.. Преписката е иззета на 16.08.2023г. от Н. С. И. и възложена на П. Г. А. с решение на директора на ТД на НАП-С., поради прекратяване на служебното правоотношение на Н. С. И..

С изменението на чл.12, ал.6 от ДОПК, е предвидено изп. директор или оправомощено от него лице, да определя органи по приходите или публични изпълнители, които да упражняват своите правомощия, без оглед на определената с чл. 7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК компетентност. В процесния случай е спазена процедурата за делегиране на компетентност по ДОПК, издадени са надлежни заповеди, налични са доказателства за необходимост от промяна на териториалната компетентност, поради което и не се констатира нарушение, обосноваващи обявяването на РА като нищожен или отмяната му като незаконосъобразен на това основание.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от ДОПК. Изготвен е в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа необходимите реквизити, поради което и съдът намира обжалвания акт за валиден акт, издаден от компетентен орган. Мотивиран е подробно, като неразделна част от него е и ревизионният доклад, ведно с приложенията към него, където са подробно изложени фактическите констатации и съображения на ревизиращия екип.

На основание чл. 160, ал.1 от ДОПК, съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основанията, на които е издаден. В този смисъл следва да се тълкува и разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК по отношение на задълженото лице, което се явява заинтересувано да докаже благоприятни за него факти /в този смисъл: решение №

12089/11.11.2008г по адм. дело № 7052/2008г на ВАС, решение № 15435/23.11.2011г. по адм.дело №2420/2011 на ВАС, решение по дело С-414/10г на СЕС от 29.03.2012г. и решение от 03.05.2012г. по дело С-520/10г на СЕС/.

При анализа на твърденията на страните и доказателствата по делото, съдът прави извод, че по същество спорът в производството се свежда до материалната законосъобразност на акта в оспорената част, във връзка с отказаното право на признаване на данъчен кредит, за доставките, посочени в РА /съответно РД/, поради липса на реалност на доставките, за процесния период и необоснованост на изводите на ревизиращите органи и материалната законосъобразност на РА, по отношение на установените задължения, съгласно преобразувания счетоводен резултат по ЗКПО и начислените лихви. Жалбоподателят оспорва материалната законосъобразност на този извод, като посочва, че доставките са реално осъществени и излага аргументи, че неустановяване на произхода на стоките и непредставянето на документи от доставчиците, не е основание за отказ правото на данъчен кредит. Освен това сочи, че е извършено плащане по сделките, както и че предметът на доставките е обвързан с неговата независима икономическа дейност. Подчертава, че вменяването на отговорност на „ММ - ГРУП 75“ ЕООД за действията на трети лица противоречи на принципите на правото. Твърди, че определянето на допълнителен корпоративен данък е неправилно, тъй като непризнаването на ДДС не води автоматично до увеличение на финансовия резултат.

Предметът на настоящия спор не касае фактически констатации по ревизионния акт. Спорът е правен и се отнася до тълкуването и прилагането на Закона за ДДС, съответно ЗКПО, във връзка с изводите на ревизиращите органи за липса на реалност на доставките, поради което е и налице използването на фактури с невярно съдържание, което прави сделките, документално необосновани.

По ЗДДС:

Правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, който поражда правни последици само ако са налице всички негови елементи. Правото на приспадане на данъчен кредит е свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС. Доставката на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставката на услуга е всяко извършване на услуга.

Изводът за липса на реална доставка се базира на установени факти и обстоятелства от обективната действителност и техния анализ чрез прилагане на определени логически правила. Съдът следва да установи дали изводът за липса на реална доставка е основан на правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени в хода на ревизионното производство. При обжалването на РА не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като благоприятен за него факт, свързан с възникване на правото на данъчен кредит, но следва да бъде установено дали изводът на ревизиращите органи за липса на реални доставки е логически и правно обоснован. Реалното извършване на доставка е

положителен факт от обективната действителност, който при осъществяването си оставя следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за осъществени сделки, както и писмени доказателства, удостоверяващи осъществяването на доставките. Липсата на такива доказателства може да обоснове извод за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС.

За да ползва данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на приспадане. Този извод следва от тълкуването на разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, според което задълженото лице следва да докаже благоприятните за него факти. В този смисъл е и съдебната практика на ВАС и СЕС. Правото на данъчен кредит е субективно притезателно право с насрещен субект приходната администрация, поради което според чл. 154 от ГПК, приложим на основание § 2 от ДР на ДОПК, във връзка с чл. 144 от АПК, доказателствената тежест за установяването му е за жалбоподателя.

В съдебното производство жалбоподателят не доказва наличието на материалноправните предпоставки за упражняването на правото на данъчен кредит. От събраните писмени доказателства от приходната администрация, приложени в съдебното производство, се установява, че същият не разполага с други преки или косвени доказателства, установяващи реалността на доставките, освен фактури и счетоводни справки, видно от които получените материали са изписани в разходите на дружеството, т.е. не са намерили отражение по материалните сметки от група 30 „Материали, продукцията и стоки“. Не са съставени и последващи документи за тяхното използване в дейността на „ММ - ГРУП 75“ ЕООД. Не са представени доказателства за автомобилите, в които са вложени авточастите /гуми/, т.е. в случая не е доказана последващата реализация на материалите.

Макар и да приемем, че ревизираното лице, не носи отговорност за поведението на своите доставчици, възможностите им за кадрова и техническа обезпеченост или техни задължения към приходната администрация, всеки получател по доставка, има задължението да прояви минимална добросъвестност, като изисква и съхранява при себе си съпровождащи доставките документи и връзката им с последващи доставки, с цел удостоверяване и доказване на правата си пред приходната администрация. Следва да се отбележи, че органите по приходите са установили от извършените насрещни проверки, че доставчиците не са подали ГДД по чл. 92 от ЗКПО за периодите на издаване на фактурите т.е. не са осъществявали стопанска дейност. От фискалните устройства, регистрирани от дружествата, не са декларирани продажби в брой в този размер. Констатирани са факти и обстоятелства, които доказват нередовност на доставчиците и системно неизпълнение на задълженията им като данъчнозадължени лица, като те са с прекратена регистрация по ЗДДС, не са отразили издадените от тях фактури в дневниците си за продажби, не са подавали ГДД по чл. 92 от ЗКПО за годините, в които са издали процесните

фактури, или са подавали такива и не са декларирали приходите си от продажби и имат установени невнесени задължения в големи размери. Събраните в хода на ревизионното производство доказателства и техният обективен анализ, обосновават извод за правилност на изводите на ревизиращите органи за липса на реално изпълнение на доставките по процесните фактури.

В решението си по делото „Б.“ от 06.12.2012 г. по дело C-285/2011 СЕС е дал задължително тълкуване на разпоредбите на Директива № 112/2006 г. относно общата система на ДДС, свързано с преценката на това дали извода на приходната администрация за липса на реалност на доставката е пряко свързан с отказа на данъчен кредит по ДДС. В него е посочено, че от константната съдебна практика на СЕС се установява, че правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица-платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на ЕС обща система на ДДС.

Въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи продажби на определени стоки е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС. Всъщност ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи от цената (вж. Решение от 12 януари 2006 г. по дело Optigen и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, Recueil, стр. I-483, точка 54, Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 49 и Решение по дело Mahagaben и David, посочено по-горе, точка 40). Освен това от текста на член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице (вж. Решение по дело Centralan Property, посочено по-горе, точка 52 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело Tyth, C-324/11, точка 26). Посочено е също така, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112. В тази насока и диспозитива на решението по същото дело сочи, че членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство не допускат на данъчнозадължено лице да бъде отказано правото да приспадне данъка върху добавената стойност за доставката на стоки, поради това че поради измами или нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, на която то основава правото

на приспадане, е част от измама с данък върху добавената стойност, извършена нагоре или надолу по веригата от доставки, което следва да провери запитващата юрисдикция. Това решение на СЕС, както и Решение от 21 юни 2012 г. по дело Mahagaben и David, C-80/11 и C-142/11 следва да се съобразят с някои други основополагащи принципи на правото на приспадане на данъчен кредит. Идентично е и произнасянето на СЕС с Определение от 03.07.2013г. по дело C-572/11 Мениджърски бизнес решения срещу ДДОДОП: Член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност.

Според съда, за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението /сделката/ или задължението, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услугата /вж. чл. 6, ал. 1; чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС/. Данъчното законодателство обвързва облагането с ДДС не със съгласието на страните за възникване на облигацията и поемането на задължението, или с документалното и обективизиране в договори и приемо-предавателни протоколи, а с изпълнението като резултат. Без да е прехвърлено правото на собственост и извършена услугата данъчно събитие не съществува /естествено в основната хипотеза на облагаема доставка по чл. 2, т. 1-4 от ЗДДС/. Установяването на пораждащият задължението за доставката юридически факт е индicia за реалността на имущественото разместване при изпълнението. Субект на изпълнението /пряко или чрез други лица/ следва да бъде доставчикът.

В хода на съдебното производство от жалбоподателя не са ангажирани доказателства, опровергаващи изводите на ревизиращите органи за липса на реалност на процесните доставки. Не са представени други доказателства, различни от събраните в хода на ревизионното производство, които да установят чрез пълно и главно доказване реалност на процесните доставки, поради което и въз основа на изложените по-горе мотиви, съдът приема, че законосъобразно е прието, че не са реално осъществени доставки по фактури № 0.. .065533 от 26.01.2018г. и № 0.. .065825 от 26.04.2018г. издадени от „РЕКЛАМА И КОНСУЛТАЦИИ 2016“ ЕООД; фактура № 10...016 от 07.10.2020г., издадена от „АУТОТАЙЪРС 2019“ ЕООД; фактура № 20...0194 от 30.03.2021 г., издадена от „ЕВРОЛАЙН“ ЕООД.

Липсата на реалност на доставките, обективизирани в процесните фактури и приложените към тях договори и приемо-предавателни протоколи, води до обоснования извод за липсата на реално извършени сделки. Нито ревизираното лице, нито доставчиците му са представили доказателства и писмени обяснения за предмета на процесните доставки, сключени между страните договори, осчетоводяване, извършени плащания и др., както и

реалното прехвърляне на фактурираните доставки.

Следва да се отбележи, че съгласно чл. 25, ал. 1 от ЗДДС, данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица. Според чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. След като липсват доказателства за реално прехвърляне на собственост върху индивидуално определени по вид, обем и характер вещи или за извършване на конкретни услуги, индивидуализирани по вид, характер обем, то не е налице данъчно събитие. Съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС, на датата на възникване на данъчното събитие по ал. 2, 3 и 4 данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли. В случая, не е налице данъчно събитие, поради което и фактурите, не се основават на реална доставка, не са документално обосновани поради което и няма изискуем данък, нито задължение за неговото начисляване, следователно и няма как да бъде ползвано право на приспадане на данъчен кредит. Обосновани и доказани са изводите на ревизиращите органи, за липсата на реалност на доставките и наличието само на документално и счетоводно обосноваване на доставки, при което се постига данъчно предимство в полза на жалбоподателя, макар и тези изводи да не са ясно посочени от ревизиращите органи. Съдът прави извод, че именно тези факти и обстоятелства, при цялостния анализ на доказателствата, установяват по безспорен начин извод за липсата на реалност на доставките.

Съдът намира, че при така установените факти ответникът е достигнал до правилни изводи за липса на реално получени доставки по фактурите, издадени от доставчиците на жалбоподателя, за процесния период. В хода на съдебното производство, се установи, че органите по приходите правилно приемат, че не е налице реална доставка по смисъла на чл. 6/9 ЗДДС и съответно е налице обстоятелство по чл. 70, ал. 5 ЗДДС, т.е. че данъка по процесните доставки на услуги е начислен неправомерно.

По ЗКПО:

Предвид изложените мотиви за липса на реално изпълнени доставки по процесните фактури, основателно органите по приходите са приели, че отчетените разходи са документално необосновани и в тази връзка законосъобразно са извършили преобразуване на декларираните от жалбоподателя финансови резултати по реда на ЗКПО за данъчните периоди 2018г., 2019, 2020г. и 2021г. По отношение разходите, документиращи процесните фактури, от фактическа страна е установено, че счетоводно са отразени в текущия отчетен период, което е довело до намаляване на счетоводния финансов резултат. В разпоредбата на чл. 10 от ЗКПО законодателят е дефинирал съдържанието на понятието документална обоснованост за целите на ЗКПО. Съгласно текста на посочената разпоредба, за да бъде признат като документално обоснован един счетоводно отчетен разход, материалният данъчен закон изисква за целите на данъчното облагане да са налице две кумулативно изпълнени изисквания. Първо - да е налице първичен счетоводен документ, отговарящ на изискванията на приложимия счетоводен закон. Едновременно с това, като второ условие

законът изисква този документ да отразява вярно стопанската операция. В конкретния случай, спорните разходи не отговарят на изискванията на ал. 1 от чл. 10 на ЗКПО и не могат да бъдат третирани като документално обосновани, тъй като в хода на ревизията е доказано, че издадените фактури документират стопански операции, за които не може да се приеме, че са реално извършени между посочените във фактурите контрагенти. Поради горното, за целите на ЗКПО спорните разходи следва да се третират като документално необосновани по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО не следва да се признаят за данъчни цели.

В тази връзка относими се явяват и разпоредбите на чл. 16 от ЗКПО, третиращи случаите на отклонение от данъчно облагане. По силата на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. Съгласно чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, за отклонение от данъчно облагане се счита и заплащането на възнаграждения и обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. Настоящият случай попада в хипотезите на чл. 16, ал. 1, и ал. 2 т. 4 от ЗКПО, поради което и съдът прави извод, че ревизиращите органи правилно са установили допълнителни задължения по ЗКПО, в тази част РА, е законосъобразен.

В обобщение, съдът прави извод, че Ревизионен акт /РА/ №Р-22221923001276-091-001 от 30.01.2024г., издаден от П. Г. А. - орган, възложил ревизията, и Р. В. Н. - ръководител на ревизията, в изменената и потвърдената част с Решение № 535/22.04.2024г. изд. от Директор Дирекция „ОДОП“ на НАП С., е законосъобразен, поради което и жалбата като недоказана и неоснователна, следва да се остави без уважение.

При този изход на делото, основателна се явява претенцията на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, което определено съгласно чл.161, ал.1 от ДОПК, във вр. чл. 7, ал. 2 от Наредба 1/09.07.2004г. последно изм. ДВ, бр.88/04.11.2022г./ за минималните размери на адвокатските възнаграждения, в размер от 1015 лв., следва да се заплати от жалбоподателя.

Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, Първо отделение, 63-ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ММ - ГРУП 75“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място],[жк][жилищен адрес] срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221923001276-091-001 от 30.01.2024г., издаден от П. Г. А. - орган, възложил ревизията, и Р. В. Н. - ръководител на ревизията, в частта изменена и потвърдена, с Решение № 535/22.04.2024г. изд. от Директор на Дирекция „ОДОП“ на НАП С., с който на дружеството са установени

задължения по ЗДДС за данъчни периоди м.01.2018г., м. 04.2018г. м. 10.2020г. и м. 03.2021г. в общ размер на 3653.59 лева и лихви за забава в общ размер на 1567.40 лева, както и е установено задължение за корпоративен данък за 2018, 2019, 2020, 2021г. в общ размер на 1321.93 лева и лихви за забава в общ размер на 602.45 лева., като недоказана и неоснователна.

ОСЪЖДА „ММ - ГРУП 75“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място],[жк][жилищен адрес], **да заплати** на Дирекция ОДОП-С. –ЦУ на НАП, сумата от 1015 лв. /хиляда и петнадесет лева/, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: