

РЕШЕНИЕ

№ 700

гр. София, 09.02.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в публично заседание на 27.01.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **7272** 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. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на [фирма], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 1, ап. 1 срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221419001016-091-001/30.12.2020 г., потвърден с Решение № 919/05.06.2020 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

В жалбата, от съда се иска РА да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен. Посочено е, че в хода на проведеното ревизионно производство е извършено съществено нарушение на административно-производствените правила, защото не са обсъдени възраженията срещу ревизионния доклад и представените с тях доказателства. Твърди се, че органите по приходите са подхождали формално и незадълбочено и че 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 доставчиците му са допуснали евентуално грешка при воденето на счетоводството и не са отразили 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, а плащанията са били извършвани по банков път. 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 документирани от доставчиците доставки при наличие на данни за участието на получателите по фактурите в данъчна измама, каквито в случая не са установени. По отношение на установените допълнително задължения за корпоративен данък, оспорващият твърди, че законът недопуска данък да бъде начисляван, поради недоказаност на доставките, защото ЗКПО предвижда единствено облагане на печалби от реализирани сделки. Сочи, че в РА не се сочат никакви конкретни мотиви относно това, защо е прието, че процесните сделки не са документално обосновани. 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 Г.. 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 Н. 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 образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221419001016-020-001 от 15.02.2019 г., изменена със Заповеди № Р-22221419001016-020-002/27.05.2019 г. и № Р-22221419001016-020-003/25.06.2019 г., издадени от началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. Органът възложил ревизията е бил оправомощен със Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г. и Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С.. Възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.07.2016 г. до 31.01.2019 г. и задължения за корпоративен данък по ЗКПО за периоди от 01.01.2016 г. до 31.12.2017 г.

Резултатите от ревизията са обективирани в Ревизионен доклад № Р-22221419001016-092-001/30.10.2019 г., срещу който е подадено писмено възражение

по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт № Р-22221419001016-091-001 от 30.12.2019 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, като възражението срещу него е прието за неоснователно.

При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е възприел изводите, направени в РА, поради което 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 за поправка е подадена на 06.04.2020 г. Решението на Директора на Дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП, [населено място] е постановено на 05.06.2020 г. и е съобщено на оспорващия по електронен път на 11.06.2020 г. Жалбата до АССГ е подадена на 19.06.2020 г. (вх. № 53-04-496), 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.

А. Фактически установявания.

1. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към жалбоподателя 25 фактури, с които се твърди, че са документирани извършени от доставчика услуги (строително-монтажни и ремонтни дейности) с начислен ДДС на обща стойност 27 702,89 лв. Фактурите са включени от оспорващия в дневниците му за покупки в данъчни периоди от м. 08.2016 г. до м. 12.2016 г. и от м. 05.2017 г. до м. 07.2017 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 не е осъществило контакт с представител на доставчика. В заключението си експертът е отбелязал, че дружеството е deregистрирано по ЗДДС, считано от 11.04.2018 г., поради установени обстоятелства по чл.176 от ЗДДС. По данни от информационния масив на НАП процесните фактури са включени в подадените от [фирма] справки-декларации по ЗДДС и дневници за продажби за съответните отчетни периоди, като издадени на [фирма].

За периода през който са издадени фактурите [фирма] е разполагал с 1 лице назначено по трудови правоотношения на длъжност „експерт продажби“ и 1 лице назначено по трудови правоотношения на длъжност „общ работник“.

Експертът е описал и представените от жалбоподателя документи по време на ревизията, както следва:

Съгласно договор № 856-1/21.10.2016 г. [фирма] възлага на [фирма] „рехабилитация, осъвременяване на съществуваща сигнално-охранителна известяваща система, както и преместване и доизграждане на нови такива на спални помещения, стълбище, коридори на 1,2 и 3 етаж в обект х-л Изгрев, [населено място] с цена около 6000 лв. и плащане след приемо-предавателен протокол. Видно от предмета на фактура № 640/27.10.2016г. и Акт обр.19 (л.264) са извършени дейности „Монтаж, доработка и настройка на сигнално-охранителна инсталация, инсталация за видеонаблюдение и пожароизвестяване на обект [населено място]“ за сумата от 14 220,00лв. (л.144 -148).

Представена е фактура № 639/27.10.2016 г. и приложен към нея Акт обр.19, съгласно който [фирма] е извършила на обект в [населено място] услуги: демонтаж на сигнално-охранителна инсталация, инсталация за видеонаблюдение и пожароизвестяване (261-262). Съгласно представен договор за наем [фирма] е наел този обект от К. Н., считано от 01.01.2017 г.

Съгласно Договор № 857/01.11.2016 г. [фирма] възлага на [фирма] „организиране и извършване на ремонтни работи в складови помещения 1 и 3, както и кухненско помещение 2. Не е посочен обекта на който следва да се извършат ремонтните дейности. Приемо-предавателен протокол не е представен. Във връзка с този договор е издадена фактура № 651/28.11.2016г. (л.149-153).

Съгласно Договор № 200998/15.11.2016 г. [фирма] възлага на [фирма] „организация на кетъринг услуга за филмова продукция на стойност 3591,90лв. с ДДС – 307ч./дни“. Не са посочени място и дата на провеждане на събитието. Видно от предмета на фактура № 672/28.12.2016 г. дейностите са извършени на договорената цена (л.154).

Съгласно Договор № 201111/01.12.2016г. [фирма] възлага на [фирма] „периодична доставка на пелети на обект в [населено място], около 300бр. торби по 15кг“. Представени са 3 броя приемо-предавателни протокола от дати 09.12.2016 г., 16.12.2016 г. и 23.12.2016 г., съгласно които И. П. представител на [фирма] предава на И. К. пелети общо 324 броя по 15 кг. От представените документи не се

установява за чия сметка е транспорта на доставените пелети. Във връзка с този договор е издадена фактура № 674/28.12.2016 г. (л.155-162).

Съгласно Договор № 201117/13.12.2016 г. (л.164-167) [фирма] възлага на [фирма] „изграждане на временна постройка тип навес от смесена конструкция –метал, дърво, покрита с керемиди и странични завеси от винил; полагане на подова настилка от естествени плочи за около 8000 лв.с ДДС“. В договора липсват данни за обекта на който следва да се извършат СМР, периода за извършване, данни за вида и количеството материали, които ще се използват , както и за чия сметка са същите.

С Договор 201118/17.12.2016г. (л.168-171) [фирма] възлага на [фирма] „ремонт и реновиране на клетки за кучета в [населено място] за около 2500 лв. с ДДС“. В договора липсват данни за вида на ремонта, необходимост от материали, евентуална доставка, както и за чия сметка са същите. Във връзка с тези договори е издадена фактура № 673/28.12.16 г. на стойност 12 444 лв. (л.163). Представен е Акт обр. 19, към фактура № 673/28.12.2016 г. (л.278), съгласно който по двата предходни договора са извършени изкопаване и отливане на подови стъпки, монтиране на подпорни греди, заваряване и разпробиване на елементи за покривна конструкция, изграждане на временна постройка тип навес от смесена конструкция –метал, дърво, покрита с керемиди и странични завеси от винил; полагане на подова настилка от естествени плочи. Представен е и Акт обр. 19 от 28.12.2016г., към фактура № 673, за „изкопаване и отливане на фундамент, подмяна на мрежа, стругарски панти и дървен обков, удължаване на ПВЦ тръба, подмяна на покрив от термопанел.

Съгласно Договор № 1571/11.02.2017г. (л.174-177) [фирма] възлага на [фирма] „демонтаж на съществуващ навес и разчистване на строителни отпадъци; преглед, доставка и подмяна на керемиди на ограда; изпразване, почистване и напълване на езеро, вкл. консумативи и материали, изработка на рекламни табла на стойност 7940 лв. с ДДС. Към договора е представена фактура № 759/31.05.2017г. и приложен към нея Акт обр.19 , съгласно който [фирма] е извършила в хотел Изгрев А.: доставка на – 50бр. керемиди и капаци и са извършени услуги прохождение на керемиди-131л.м, подмяна на оградни керемиди -24л.м и подмазване на капаци-49л.м. (л.253-254). Представена е фактура № 762/30.05.2017г. и приложен към нея Акт обр.19 , съгласно който [фирма] е извършила в хотел Изгрев А.: шлайфане, третиране на ръжда, двустранно грундиране, боядисване, ел.агрегат и гориво, доставка на разредители за бои, компресол; изрязване на букви и аранжиране на текст; двустранно лакиране; възстановяване на ел. инсталация и рекламна каса, часови механизъм (255-256). Представена е фактура № 761/30.05.2017г. и приложен към нея Акт обр.19 по договор 1571, съгласно който [фирма] е извършила в хотел Изгрев А. СМР: отстраняване на камъни и винил, запълване на пукнатини, измазване с мрежа, поставяне на мушам и хидро филтър, подмяна на хидро помпа, смяна на маркучи и хидро връзки, изхвърляне на отпадъциза контейнер; изпразване, почистване и напълване на хидропарк, вкл. и консумативи (257-258).

Съгласно Договор № 1571-1/12.02.2017г. (л.178-181) [фирма] възлага на [фирма] „посаждане на цветя и оформление на цветни лехи, оформяне на двор – вертикална планировка, косене на тревни площи и доставка на камъни за срок до 15.03.2017г. за около 7320,00лв. с ДДС. Представена е фактура № 758/30.05.2017г. и приложен към нея Акт обр.19 по договор 1571-1, съгласно който [фирма] е извършила в хотел Изгрев А. услуги: третиране и почистване на алеи, почистване с ножица и бензинопил, косене, измитане, почистване (259-260). Представена е фактура №

760/30.05.2017г. и приложен към нея ППП по договор 1571-1, съгласно който [фирма] е извършила доставка в хотел Изгрев А.: лунен камък 10куб. м. и слюден камък 2куб. м. (271-272).

Съгласно Договор за услуга № 01601/17.03.2017г. (л.182-185) [фирма] възлага на [фирма] „услуга по демонтаж на съществуващи СОТ, видеонаблюдение и инсталация за пожароизвестяване на обект, собственост на фирмата“.

Съгласно Договор за услуга № 01601/01.07.2017 г. (л.199-200) [фирма] възлага на [фирма] „услуга по демонтаж на съществуващи СОТ, видеонаблюдение и инсталация за пожароизвестяване на обект, собственост на фирмата“. Към този договор е издадена фактура № 823/28.07.2017г. Съгласно приложен Акт обр.19 (л.268) са извършени услуги различни от договореното, а именно освежаване на елементи от естествена дървесина на навес барбекю, на воденично колело, освежаване на дървени маси и пейки, без данни за обекта на който са извършени.

Представен е договор за наем от 01.01.2017 г. съгласно който [фирма] наема от К. Н., собственият и недвижим имот с площ от 1190 кв.м в местност „Г. дял“ в землището на [населено място], общ. С. със застроена жилищна сграда с площ от 70кв.м и гараж за срок от 12 месеца, като имотът ще се използва за построяване на дървени модулни декори за провеждане на кастинги (л.172-173).

Представен е договор за наем от 10.07.2016г. (л.96-100), съгласно който [фирма] наема от [фирма] – почивна база на фирма „Демо“, стаи за настаняване и снекбар с барбекю в [населено място], за срок от 3 години, като имотът ще се използва за хотелиерска и ресторантьорска дейност. В дадени писмени обяснения жалбоподателят твърди, че през 2017 г. е прекратена дейността на хотела, поради възникнали конфликти с наемодателя. Видно от приложена жалба на РУ В. Т., заведена с вх.№ 173900-9902/13.07.2017г., на 12.07.2017г., представител на ревизираното лице, при опит за достъп до хотела, с цел прибиране на движимо имущество, е установил, че бравите са сменени, а договорът за наем на имота е бил до 31.07.2017 г.

Съгласно договор за услуга № 1107 от 04.06.2017 г. (194-196) [фирма] възлага на [фирма] извършване на „счетоводни услуги по приключване дейността на обект в [населено място]“.

По време на оспорването на РА по административен ред са представени фактури № 652/30.11.2016 г. с предмет „наем на дизелов агрегат“, за 60 дни, за сумата от 2 160 лв. без други придружаващи фактурата документи, № 763/07.06.2017 г. с предмет „предоставяне на кетъринг услуга за 18 човека на 02.06.2017 г.“ на стойност 350 лв., без други придружаващи документи и № 650/28.11.2016 г. на стойност 16 800 лв., с предмет „наем на двуосно ремарке, пластмасови маси и столове, газови печки за срок от 40 дни“. Предоставено е и копие от фактура № 807/26.07.2017 г. с предмет „предоставяне на кетъринг услуга за 18 човека на 16.06.- 17.06.2017 г.“ за сумата от 600 лв. с ДДС. Към нея няма съпътстващи документи – договор, заявка, поръчка, приемо-предавателен протокол и т.н.

Според вещото лице, всички процесни фактури са придружени с фискален бон от ЕКАФП регистриран от [фирма] за обект хотел-ресторант „П.“. Те не съдържат изискуемите реквизити по см. на чл. 26, ал. 1, т. 7 от Наредба № Н-18/13.12.2006г. на МФ- наименование, код на данъчна група, количество и

стойност на стоки и услуги. Датата на фискалните бонове, съответства на датата на издаване на фактурата.

Фактурираните услуги са счетоводно отразени при жалбоподателя [фирма], като текущ разход за основната дейност на дружеството по счетоводна сметка 602“Разходи за външни услуги“.

2. По отношение на [фирма].

Органите по приходите са отказали право на приспадане на данъчен кредит по фактура № 16/01.12.2017г. с данъчна основа 14560,67 лв. и ДДС 2912,13 лв.

Нито вещото лице нито, нито органите по приходите са могли да осъществят контакт с този доставчик. Счетоводна и търговска документация по отношение на процесната доставка не е представена. По данни от НАП [фирма] е deregистриран по ЗДДС, считано от 21.05.2018г. за наличие на обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. За периода на доставката [фирма] не е разполагал с работници и служители по трудови или граждански правоотношения. Експертът е описал представените в хода на ревизията документи, между които и процесната фактура. Съгласно договор № 1003/15.11.2017 г. (л.201-202) [фирма] приема да извърши: строително–монтажни дейности - изграждане на колони и облицоването им с камък, полагане на ПВЦ тръби за кабел, прекарване на кабел за инсталация на обща стойност 17 472,80лв. с ДДС, със срок на приключване 01.12.2017 г. В договора не е уточнен обекта на който ще се извършват СМР, какви и за чия сметка материали ще се използват. [фирма] твърди, че услугите са били на обекта в [населено място].

3. По отношение на [фирма].

Органите по приходите са отказали право на приспадане на данъчен кредит по шест фактури в общ размер на 10 722,18 лв. за отделните данъчни периоди от м.10.2017г. и м.11.2017г.

Нито вещото лице нито, нито органите по приходите са могли да осъществят контакт и с този доставчик. Счетоводна и търговска документация по отношение на процесните доставки не е представена. По данни от НАП [фирма] е deregистриран по ЗДДС, считано от 21.05.2018г. за наличие на обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС.

За периода на доставката доставчикът е разполагал с работници по трудови правоотношения – по 1 лице на длъжност „домакин“, „сътрудник охрана“, „шофьор лекотоварен автомобил“. Няма данни в Агенция по вписвания –Търговски регистър за наличие на стопанска дейност през 2017 г.

Вещото лице е описало събраните в хода на ревизията писмени доказателства както следва:

Съгласно Договор № 1171/23.09.2017г. (л.210-212) [фирма] приема да предостави услуга по организиране и извършване на ремонтни и строителни работи в комплекс [населено място], обл. Г.. Представена е фактура № 45 придружена с фискален бон за извършено плащане в брой на дата 29.10.2017 г. Представен е Акт обр. 19 към фактура № 45 (л.358), според който [фирма] е извършило ръчно изкопаване, полагане и обработка на бетон, попълване с пръс, монтаж арматура 99 кг и арматура 474 кг., компресор, компресорен къртач, ел.бетонарка.

Представен е Акт обр. 19 към фактура № 44, съгласно който [фирма] е

извършила ръчно изкопаване, полагане и обработка на бетон, попълване с пръс, монтаж арматура 99 кг и арматура 474 кг, лепене на камък/плочи/ - 45кв.м; компресор, компресорен къртач, ел.бетонарка.

Представен е Акт обр.19 към фактура № 46, съгласно който [фирма] е извършила ръчно изкопаване, полагане и обработка на бетон, попълване с пръст, монтаж арматура 112кг; компресор, компресорен къртач, ел. бетонарка.

Представен е Акт обр.19 към фактура № 47, съгласно който [фирма] е извършила ръчно изкопаване, полагане и обработка на бетон, попълване с пръс, изработка на кофраж 18 кв.м, монтаж арматура 262 кг, редене и лепене на камък/плоча/; компресор, компресорен къртач, ел.бетонарка.

Видно от Договор № 1317/03.11.2017 г., [фирма] приема да извърши "организиране и извършване на комплексна услуга по направа на дренаж в обект [населено място], северна страна 40м и източна страна 20м., общо 60м. Договорена комплексна цена 60л.м по 500лв., общо 30000,00лв. с ДДС. С Анекс № 1 към Договор № 1317 от 03.11.2017г. [фирма], следва да извърши: изкореняване на пънове, изрязване на храсти и дървета, изрязване и почистване на рози, преместване на жив плет, преместване на лозинки, преместване на храсти –френско грозде- обект [населено място]. Представен е Акт обр.19, към фактура № 77 за изпълненото по договор 1317, като обекта не е в [населено място], а хотел Изгрев-А. и платежно нареждане за платени по банков път 30 000 лв., цялата сума по доставката на 27.11.2017 г. Представен е Акт обр.19, към фактура № 78 за изпълненото по анекс към договор 1317, като обекта не е в [населено място], а хотел Изгрев-А. и платежно нареждане за платени по банков път 2 500 лв., цялата сума по доставката на 29.11.2017 г.

Експертът е констатирал, че няма данни за извършено плащане към доставчика [фирма] по фактури № 44/30.10.17г. с ДО 7930,83 лв. и ДДС 1586,17 лв., № 46/30.10.17г. с ДО 8293,33 лв. и ДДС 1658,67 лв. и № 47/30.10.2017г. с ДО 7283,33 лв. и ДДС 1456,67 лв.

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 преpraщачата 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 издадените от доставчикът [фирма] фактури са придружени с приемателно-предавателни протоколи и актове обр. 19, настоящият съдебен състав не може да приеме, че същият е притежавал материална, техническа и кадрова обезпеченост да ги осъществи 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 осъществяването на подробно описаните по-горе услуги изисква материално осигуряване, логистика, опит и назначен персонал. Касае се за извършването на десетки строително-монтажни и ремонтни дейности, изискващи предварителна подготовка, наети квалифицирани работници, притежаването

на инструменти, машини, транспортни средства и т.н. Последните са необходими за превозване на материалите, които се твърди, че са били вложени, както и за разчистване и извозване на строителните отпадъци. Касае се за значителни количества цимент, пясък, строителен камък и др. Няма основание да се приеме, че назначените двама работници на посочените длъжности - „общ работник“ и „експерт продажби“ са могли да извършат такива дейности. Независимо, че оспорващият представи фактури и приемателно-предавателни протоколи за доставка на такива материали от други лица, съдът не може да им даде вяра, защото същите се доведоха до неговото знание едва по време на проведеното съдебно производство, което навежда на извода, че са съставени за доказване на благоприятни за оспорващия факти.

По отношение на доставките, свързани с кетеринг и доставка на храна не беше изяснено от къде [фирма] е закупувала тези стоки. В случай, че те са били приготвяни самостоятелно, няма данни, как и къде е ставало това, с какви машини и продукти и с какви работници. За доставката на такива храни е било необходимо наемането или използването на специален транспорт с хладилно оборудване, което не е установено.

Същото се отнася и за услугите свързани с ремонта и обновяването на сигнално-охранителната и пожаро-известителната техника. Общеизвестно е, че това е дейност, изискваща високо квалифициран персонал, подходящо и скъпоструващо оборудване, опит и авторитет. Няма данни, [фирма] да е извършвало такива услуги или да е ползвало подизпълнители.

Що се касае за доставките на пелети, газови печки, маси и столове и дизелов агрегат (последните се твърди, че са предоставени под наем), съдът не може да приеме, че такива стоки и предмети наистина са били предоставени на оспорващия. Няма данни от къде доставчикът е закупил пелетите и с какъв транспорт ги превозил. Ако ги е произвел сам е неясно къде е станало това. По отношение на останалите предмети бяха представени протоколи за предаването им от други лица, но от тях не става ясно дали [фирма] е платило за вземането им под наем или ги е закупило. Няма данни и за нает транспорт, чрез който евентуално е бил извършен превоза. По тези съображения, представените приемателно-предавателни протоколи и описи не следва да бъдат кредитирани като достоверни.

Изложените разсъждения и изводи са относими напълно и към доставчика [фирма]. Договорените строително-монтажни работи се отличават със значителен обем, изискващ участието на работници, машини, транспортни средства и т.н., с каквито нито възложителя, нито изпълнителя са разполагали. Не е без значение и факта, че договорът между тях е сключен на 15.11.2017 г., а данъчното събитие, съгласно фактурата е на 01.12.2017 г., то няма как услугите да са извършени на този обект, тъй както бе отбелязано по-горе, към м. 07.2017 г. хотелът в [населено място] е преминал във владение на неговия собственик и ревизираното лице е преустановило стопанисването му. Едва в хода на съдебното производство беше представен приемателно-предавателен протокол (л. 370), съгласно който оспорващият твърди, че е приел извършените от [фирма]. Предвид на направените изводи за липса на възможност и капацитет такива изобщо да бъдат извършени от

доставчика, съдът счита, че този документ не следва да бъде кредитиран. Направените по отношение на [фирма] изводи се отнасят изцяло и по отношение на [фирма], поради което не следва да бъдат преповтаряни. И в този случай предмет на доставката са строителни и ремонтни услуги, изискващи умения, опит, квалифициран персонал и подходящо оборудване, с което няма данни, някоя от страните по описаните договори да са разполагали. За пълнота следва да се отбележи, че видно от представените едва в хода на съдебното производство актове обр. 19 са описани инструменти и машини – къртачи, бетонарки, компресори и др., каквито притежават фирмите, извършващи регулярно услуги в строителния бранш. Данни за притежавани от [фирма] такива инструменти липсват.

В разглеждания случай оспорващият не е ангажирал достатъчно доказателства, които да обосноват извода, че правото на признаване на данъчен кредит по процесните фактури е отказано неправомерно. Касае се за доставки на стоки и услуги, чието извършване от лицата, посочени като доставчици, следва да се докаже, тъй като същите се отличават със сложност или специфика. Нито в хода на административното производство, нито при извършената от вещото лице проверка са ангажирани достатъчно категорични доказателства, за това, че фирмите-доставчици са притежавали достатъчен технически, технологичен и кадрови потенциал да извършат процесните доставки на стоки. В подкрепа на направените изводи е и обстоятелството, че в хода на административното производство е установено, че доставчиците са deregистрирани по ЗДДС по инициатива на органите по приходите. Не следва да се игнорира и констатацията на вещото лице, че не е установено да са издавани фактури за същите материали на други фирми по отношение на периодите на процесните доставки. 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, 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 оспорващия за 2016 г. и 2017 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.

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], от [населено място] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221419001016-091-001/30.12.2020 г., потвърден с Решение № 919/05.06.2020 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 2181 (две хиляди сто 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.