

РЕШЕНИЕ

№ 911

гр. София, 15.02.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав,
в публично заседание на 02.02.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Бозуков

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **4549** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба от С. С. Д., ЕГН [ЕГН], с [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция - [населено място], [жк], [жилищен адрес] ст. 7, ап. 18, срещу РА № Р-22220217009273-091-001/05.12.2018 г., издаден от А. Г. М. - Началник на сектор, възложил ревизията, и А. Б. Г. - главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията при ТД па НАП - [населено място], частично потвърден с Решение № 325/22.02.2019 г. на директора на дирекция „ОДОП“ - [населено място] при ЦУ на НАП в частта, на установените резултати за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за 2014 г. и 2015 г., както и установените резултати по ЗДДС за отделните данъчни периоди от м. 04.2014 г. до

м. 02.2015 г., от м. 04.2015 г. до м. 06.2015 г., ведно с начислените лихви и не е признато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 150 528,54 лв. но фактури, издадени от [фирма] и [фирма], ведно с лихви за забава в размер на 62 623.81 лв., както и за установените задължения по ЗДДФЛ за упражнявана дейност като ЕТ в общ размер на 112 896,39 лв. и лихви в размер на 39 130,60 лв., отнасящи се за 2014 г. и 2015 г., като в останалата част е оставена без разглеждане жалба вх. №94-С-1313 от 19.12.2018 г. по регистъра на при ТД на НАП С. и вх. №23-22-2336/21.12.2018 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., подадена от С. С. Д., като недопустима и е прекратено производството по жалбата в тази част.

Жалбоподателят оспорва Констатациите и изводите в РА № Р-22220217009273-091-001/05.12.2018 г. и Решение № 325/22.02.2019 г. на

горестоящия орган по приходите като счита, че те са неверни и недоказани, а РА е незаконосъобразен и необоснован, поради издаването му в противоречие с писмени те доказателства, разпоредбите на ЗДДС и ЗКПО, практиката на ВАС и практиката на СЕС.

В съдебно заседание и по съществуващото на спора, чрез процесуалния си представител, поддържа жалбата и моли съдът да постанови решение, с което да отмените обжалвания ревизионен акт. Претендира присъждане на направените разноски по делото.

Ответникът – Директорът на дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата в съдебно заседание и моли същата да бъде отхвърлена като неоснователна и недоказана. Представя административната преписка по оспорения акт. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Представя молба-становище СГП, редовно призована, не изпраща представител.

Административен съд София- град, след преценка на събраните по делото доказателства и като взе предвид становищата на страните, намира за установено следното от фактическа и правна страна:

Жалбата е подадена пред надлежен съд, от легитимирано лице, в законоустановения по чл.156, ал.1 от ДОПК срок, отговаря на изискванията на чл.149, във връзка с чл.145 от ДОПК, налице е правен интерес от обжалването, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

От приложените към административната преписка доказателства и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, настоящата инстанция прецени, че 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 чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК. Не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила при издаване на ревизионния акт, водещи до отмяната му на това основание.

Издаденият ревизионен акт съдържа фактически и правни изводи, основанията за тях за всеки един от ревизираните данъчни периоди и установените в тази връзка данъчни задължения, поради което съдът намира за неоснователно възражението на жалбоподателя за немотивираност на ревизионния акт. Видно от обстоятелствената част на оспорения акт, ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, представени от ревизираното лице, като е изложил подробни съображения относно тяхната доказателствена сила в процеса.

Съдът намира оспореният ревизионен акт за материално законосъобразен по следните съображения:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220217009273-020-001 от 28.12.2017 г., било възложено извършване на ревизия на С. С. Д. с регистрация като [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДФЛ за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2016 г., за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2016 г. и за данък върху добавената стойност по ЗДДС за данъчните периоди от 01.04.2014 г. до 30.04.2017 г. Заповедта е връчена на 04.01.2018 г. по реда на 29, ал. 6 от ДОПК лично

на лицето. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 04.04.2018 г. Съгласно чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК, срокът е продължаван със Заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия с №Р-22220217009273-020-002 от 02.04.2018 г. и №Р-22220217009273-020-003 от 30.04.2018 г., като е определен краен срок за приключване на ревизионното производство до 04.06.2018 г. Всички цитирани заповеди в хода на ревизията са издадени от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията бил съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220217009273-092-001/11.10.2018 г., който е връчен на 11.10.2018 г. лично на ревизираното лице. По повод подадена молба от жалбоподателя, приета с вх. №53-00-214#13 от 24.10.2018 г., е издадено Уведомление №Р-22220217009273-РУС-001 от 26.10.2018 г., с което е удължен срокът за подаване на възражение и представяне на доказателства по ревизионен доклад до 20.11.2018 г. Срещу констатациите и предложените за установяване задължения с РД не е постъпило писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключила с РА №Р-22220217009273-091-01/05.12.2018 г., издаден от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и А. Г. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на лично на жалбоподателя на 05.12.2018 г. по реда на 29, ал. 6 от ДОПК.

С РА за ревизираните периоди били определени задължения на лицето по ЗДДС и за годишен и авансов данък на ЕТ по ЗДДФЛ, както и лихви за забава в общ размер 369 477,82 лв. при декларираните от жалбоподателя задължения в общ размер на 4 308,94 лв. Установен бил подлежащ на възстановяване ДДС в размер на 130,29 лв., с който са прихванати част от оспорваните в настоящото производство задължения. Не са установени допълнителни задължения на лицето за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ.

Във връзка с допълнително установените задължения и на основание чл.121, ал. 1 от ДОПК било издадено Постановление за налагане на предварителни обезпечителни мерки изх. №С180022-023-0003614/16.10.2018 г., с което е наложена възбрана върху притежаваните от лицето недвижими имоти.

С. С. Д. е местно физическо лице по смисъла на чл. 4, ал. 1 от ЗДДФЛ и има сключен граждански брак с лицето Е. Т. П.-Д.. На Е. П.-Д. е извършена паралелна ревизия за установяване на задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ, при която не са констатирани нарушения.

Процесната ревизия била първа за спорните периоди и видове данъчни задължения.

Установено било, че през ревизираните периоди жалбоподателят е извършвал дейност като едноличен търговец и е имал регистрация като самоосигуряващо се лице в

[фирма]. Основната дейност на предприятието на едноличния търговец е рекламно-издателска и изпълняване на услуги в областта на графичния дизайн, печатна и предпечатна подготовка, печатни и книговезки услуги. Дейността се осъществявала в собствено помещение на адрес [населено място], [улица] в обект под наем на адрес [населено място], [улица].

С цел събиране на доказателства и изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне на задълженията на лицето в хода на ревизията били предприети процесуални действия подробно описани в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА.

За събиране на доказателства от значение за данъчното облагане и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на жалбоподателя били връчени 2 искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/. Изискани са счетоводни документи и регистри, сключени договори с контрагенти, приемо-предавателни протоколи, заверени копия от издадени и получени фактури, договори за покупко-продажба на недвижими имоти и моторни превозни средства /МПС/, банкови документи, главна книга, месечни оборотни ведомости за ревизираните периоди, декларации и справки по образец. Изискано е представянето на търговски документи, подписани между ревизираното лице и доставчиците му [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. В отговор на връчените му искания жалбоподателят представил документи и дал писмени обяснения на 06.02.2018 г. и на 09.02.2018 г., които били анализирани от органите по приходите и са съобразени при формиране на фактическите им констатации и правни изводи.

На основание чл. 57 от ДОПК са изпратени искания за представяне на информация от трети лица до всички банки в страната, до всички застрахователни дружества, както и до СДВР, като събраните доказателства били обсъдени в констативната част на ревизионния доклад. В съответствие с изискването на чл. 115 от ДОПК ревизиращите посетили обекта на [фирма], където се съхраняват счетоводни документи. При посещението била направена проверка на оригиналните счетоводни и търговски документи на жалбоподателя, за което е съставен Протокол №1230977 от 18.04.2018 г.

На основание чл. 45 от ДОПК били извършени насрещни проверки, резултатите от които са отразени в протоколи за извършена насрещна проверка /ПИНП/ и подробно описани в ревизионния доклад. За изследване на извършените от лицето разходи са извършени насрещни проверки на двама от доставчиците – [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

Въз основа на събраните доказателства и установените в хода на ревизията факти и обстоятелства органите по приходите са коригирали декларираните от лицето резултати по ЗДДС и данъчната основа за доходите от дейност като ЕТ, по фактурите, издадени от посочените по-горе доставчици за ревизираните данъчни периоди.

По ЗДДС

През процесните периоди жалбоподателят декларирал извършени услуги в областта на графичния дизайн, печатна и предпечатна подготовка на територията на страната. Установено било, че облагаемите доставки са отразени в счетоводните регистри на търговеца и данъчната основа е формирана по реда на чл. 26 от ЗДДС. Относно

извършените доставки и начисления данък не били констатирани нарушения.

По отношение на приспаднатия данъчен кредит в хода на административното производство били изследвани декларираните в дневниците за покупки доставки от [фирма] и [фирма]. Извършени били насрещни проверки на доставчиците, описани подробно в РД.

Направена била съпоставка между декларираните фактури в дневника за покупки по ЗДДС за ревизираните периоди от [фирма] и декларираните към него продажби от изброените доставчици за същите периоди. Установено било, че фактурите, включени в дневниците за покупки на ревизираното лице са отразени в отчетните регистри на неговите контрагенти.

Изготвените за целите на проверките ИПДПОЗЛ, с които от проверяваните дружества били изискани относими доказателства за доставките към [фирма] били връчени по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК, за което адресатите са изпратили писмено потвърждение. В законоустановения срок от проверяваните лица са представени изисканите документи.

Установено било, че ревизираното лице има сключени 11 договора с всеки от изброените доставчици / [фирма] и [фирма]/. Договорите били сключени и с двамата доставчици на едни и същи дати, същите са с идентична форма и съдържание. От тях било видно, че предмет на доставките е временно и възмездно ползване на външни фасадни и нефасадни рекламни площи, находящи се в [населено място]. Договорено било възнаграждение в размер на 8,00 лв. за всеки квадратен метър ползвана квадратура, но не по-малко от 10,00 кв.м. и не повече от 75 кв.м. Наемната цена била за час на реално ползваната квадратура.

Представени били издадените във връзка с договорите 54 фактури от [фирма] с данъчна основа общо в размер на 431 180,90 лв. и начислен ДДС общо в размер на 86 236,18 лв., а от [фирма] издадените фактури били 46 с данъчна основа общо в размер на 321 461,80 лв. и начислен ДДС общо в размер на 64 292,36 лв. Към тях са представени подписани между страните приемо-предавателни протоколи, в които са описани ползваните обекти, а именно: таксиметрови автомобили на компанията „ОК С.“ с посочени регистрационни номера, а за част от фактурите, издадени от [фирма] и следните недвижими обекти: магазин на адрес [населено място], ж.к. „М.“ бл. 429 и обект в [населено място] [улица] офис на адрес [населено място], [улица].

В писмените си обяснения управителите на проверяваните дружества заявили, че не е извършено разплащане по доставките, а финансовите взаимоотношения с жалбоподателя са уредени с договори за престация чрез залог на продукцията, собственост на [фирма]. Представени били копия на договори за престация от 31.12.2014 г. между [фирма] и [фирма], както и между [фирма] и [фирма] от същата дата. В договорите било записано, че за разплащане по процесните фактури за наем на рекламна площ, ревизираното лице предоставяло собствени печатни издания, подробно описан в Приложение 1. Цената на печатните издания, предоставени на [фирма] била в размер на 450 078,00 лв., като с анекс от 27.02.2015 г. е увеличена сумата с 67 339,08 лв. Цената на печатните издания, предоставени на [фирма] била в размер на 285 752,16 лв., като с анекс от 27.02.2015 г. сумата е увеличена с 108 630,00 лв. От описите в Приложение 1 ревизиращите констатирали, че печатните издания, предмет на престацията са специфична литература - учебници, предназначени за студенти по медицина и художествена литература за архитектурата на К.. От данните

в информационната система на НАП и от представените документи било констатирано, че основната дейност на [фирма] е консултантска дейност по стопанско и друго управление, а [фирма] извършвало дейности на застрахователни брокери и агенти. Според данните от счетоводните регистри на доставчиците, не били реализирали приходи от печатните издания и същите не са продадени на трети лица. Предвид установеното органите по приходите приели, че липсва плащане на доставките.

Относно удостоверяването на факта, че доставчиците са разполагали с обектите, предоставени под наем на ревизираното лице, при насрещните проверки били представени договори за безвъзмездно ползване на същите, с предходните доставчици: [фирма], [фирма], [фирма], [фирма]. При проверка на отчетните регистри било констатирано, че регистрираните по ЗДДС предходни доставчици не са издавали фактури към преките такива.

С оглед на изрично поставеното условие в договорите, че преките доставчици не могат да преотдават под наем рекламните площи на трети лица и при липсата на писмена декларация от наемодателите за съгласие, ревизиращите органи приели, че сключените договори за наем между [фирма] и [фирма] са недействителни.

Установено било, че на [фирма] е извършвана ревизия по ЗДДС за периодите от 17.06.2014 г. до 30.06.2016 г., в чийто обхват попадала по-голяма част от периодите на доставки към ревизираното лице, които са обект на настоящия спор. Същата приключила с издаването на РА №Р-22221316005170-091-001 от 25.05.2017 г. – който влязъл в сила. Съгласно констатациите цитирания РА, [фирма] не било извършило облагаеми доставки по издадените фактури към [фирма] и същите данъчни документи били с невярно съдържание, а отразения ДДС в тях бил начислен неправомерно и същият е дължим на основание чл. 85 от ЗДДС - без да са налице реални доставки.

В резултат на гореизложеното ревизиращите органи формирали извод, че не са налице облагаеми доставки по фактурите, описани подробно на стр. 18-20 и стр. 23-26 от РД, издадени от [фирма] и [фирма]. С обжалвания РА била извършена корекция, като е отказан неправомерно приспаднатият данъчен кредит в общ размер на 150 528,54 лв. на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС по фактурите от тези доставчици.

По ЗДДФЛ

При ревизията били коригирани данъчните основи за облагане с ДДФЛ за дейността като едноличен търговец, определени по реда на чл. 26 от ЗДДФЛ, а данъкът бил определен на основание чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ. Направените констатации са изложени от стр. 5 до стр. 8 на РД.

Установено било, че от С. С. Д. са подадени годишни данъчни декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ, в които е попълнено приложение 2 и е посочен счетоводен финансов резултат от стопанската дейност на ЕТ. При ревизията била извършена корекция на отчетените разходи от задълженото лице по доставките от [фирма] и [фирма], /за които е отказан данъчен кредит по ЗДДС/ и бил формиран нов счетоводен резултат за 2014 г. и 2015 г. данъчна година. Извършено било преобразуване в увеличение на декларираните финансови резултати от търговеца с данъчната основа на фактурите от

цитираните доставчици за 2014 г. в размер на 613 191,80 лв. и за 2015 г. в размер на 139 450,90 лв. Посоченото нормативно основание е чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО във връзка с чл. 16, ал. 1 от ЗКПО.

По реда на чл. 26 от ЗДДФЛ била определена нова данъчна основа за доходите от дейността като едноличен търговец, както следва: - за 2014 г. в размер на 620 739,65 лв. и данък върху годишната данъчна основа - 93 110,95 лв. /при деклариран от лицето 1 132,18 лв./; за 2015 г. в размер на 141 970,41 лв. и данък – 21 295,56 лв. /при деклариран 377,94 лв./. Установени били допълнителни задължения за ДДФЛ за 2014 г. в размер на 91 978,77 лв. и за 2015 г. – в размер на 20 917,62 лв. Поради невнасяне на данъка в законоустановения срок на основание чл. 175 от ДОПК били определени лихви за забава за посочените периоди в общ размер на 39 130,60 лв.

За 2016 г. било констатирано, че няма основания за корекция на декларираните от ревизираното лице резултати и е установена данъчна загуба в размер на 347,32 лв., вследствие на което ДДФЛ не се дължи.

По отношение на задълженията за данък по чл. 17 от ЗДДФЛ в хода на ревизията била извършена съпоставка и анализ на наличното имущество и извършените разходи, при която не са констатирани основания за корекция.

Жалбоподателят оспорил изцяло ревизионния акт като счита, че изводите са в противоречие с относимите правни норми и представените доказателства. Оспорил установените задължения по ЗДДФЛ за периодите 2014 г. и 2015 г. Обжалва и установените задължения по ЗДДС, вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит, като твърдял, че са налице всички изискуеми от закона предпоставки.

С жалбата приложил отново представените при ревизията доказателства: договори, протоколи, разчетни документи и счетоводни справки, относими към декларираните получени доставки от [фирма] и [фирма]. Счита, че представените в хода на ревизията и пред административната инстанция доказателства удостоверявали реални търговски отношения и осъществяването на доставка по смисъла на чл. 12 от ЗДДС между предприятието на едноличния търговец и процесните доставчици. Отбелязал, че наетите рекламни площи от спорните доставчици не подлежат на разрешителен режим и за целта били използвани пространствата на врати, прозорци, табели на леки автомобили на дружества, с които са сключени договори, съобразно Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/. Оспорил констатациите в РА, че сумите, отразени в получените фактури не са платени, като посочил, че е предоставил свои печатни издания и договорите за насрещна престация били съобразени с изискванията на ЗЗД. Позовавал се на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС, счита че не следва да бъде отказано правото му на приспадане на данъчен кредит поради нередности при доставчиците му. В подкрепа на това цитирал решения на СЕС. Намира, че изводите на ревизиращия екип, че фактурираните услуги не са извършени са необосновани и недоказани, поради неизяснена в цялост фактическа обстановка.

В заключение, отправя искане за отмяна на РА.

След анализ на фактическата обстановка, предвид доказателствата, събрани в хода на ревизионното производство, представените документи с жалбата и

като съобразил действащата за процесния период нормативна уредба, административната инстанция намира за законосъобразно следното:

По отношение на допълнително установения данък по ЗДДС

Съгласно действащата през процесния период нормативна уредба, за да е налице правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставките, следвало да са изпълнени условията на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, както и да не са намерили проявление ограниченията на това право визирани в чл. 70 от с.з. Видно от разпоредбата на чл. 68 от ЗДДС, данъчен кредит била сумата на данъка, която регистрираното лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Чл. 69, ал.1 от ЗДДС съдържал изискването стоките или услугите, предмет на доставката, да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, за да има право лицето да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Правото на приспадане на данъчен кредит възниквало за получателя, при условие че същият притежава данъчен документ, издаден по реда на ЗДДС и съдържащ изискуемите реквизити.

Безспорно прието в правната теория и практика било, че признаването на право на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС.

Разпоредбата на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС определяла като доставка на стока по смисъла на този закон прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Нормата на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС определяла като доставка на услуга всяко извършване на услуга.

Наличието на доставка било факт от обективната действителност. Като такъв той подлежал на доказване и тежестта за това била на лицето, което черпи благоприятни за себе си правни последици, каквото било правото на приспадане на данъчен кредит. Това в конкретния случай бил жалбоподателят. Независимо от това, установените основни принципи в данъчния процес задължавали органите по приходите обективно и безпристрастно да установяват всички относими за определяне задълженията на ревизираното лице факти и обстоятелства. Констатациите им на свой ред следвало да са подкрепени с надлежно събрани и достатъчно по обем доказателства.

В случая ревизираното лице приложило договори за наем на рекламни площи с преките доставчици и договори между преките и предходните доставчици за безвъзмездно предоставяне на собствени рекламни площи.

Представени били от ревизираното лице следните договори за наем на рекламни площи с преките доставчици, като същите били напълно идентични, сключени на едни и същи дати.

- Договори с [фирма] за наем на рекламни площи от 02.06.2014 г, 01.07.2014 г., 01.09.2014 г., 01.10.2014 г., 03.11.2014 г., 01.12.2014 г., 05.01.2015 г., 02.02.2015 г., 01.04.2015 г., 04.05.2015 г., 01.06.2015 г.;

- Договори със [фирма] за наем на рекламни площи от 01.04.2014 г., 01.05.2014 г., 02.06.2014 г., 01.07.2014 г., 01.08.2014 г., 01.09.2014 г., 01.10.2014 г., 03.11.2014 г., 01.12.2014 г., 05.01.2015 г. и 02.02.2015 г.

При преглед на договорите се установило, че в нито един от тях не е било упоменато мястото, където се намират предоставените на [фирма] рекламните площи. Според приемо-предавателните протоколи, рекламните площи предоставени от [фирма] били за леки автомобили – таксите и площи върху недвижими имоти, от [фирма] само за рекламни площи върху таксите. Видно от същите приемо-предавателни протоколи било, че рекламните площи се отнасят до едни и същи обекти – таксиметрови леки автомобили на компанията „О К. СУПЕР ТРАНС“ с посочени регистрационни номера. Данните сочели, че едни и същи площи са предоставяни едновременно за ползване от [фирма] и от [фирма]. Номерата на МПС отразени в приемо-предавателните протоколи от [фирма] напълно съвпадали с номерата в приемо-предавателните протоколи от [фирма]. Част от приемо-предавателните протоколи били подписани на едни и същи дати и с двамата доставчици и посочените в тях периоди се дублирали. Например: приемо-предавателни протоколи от 23.06.2014 г., 27.06.2014 г., 30.06.2014 г., 30.07.2014 г., 31.07.2014 г., 29.09.2014 г., 30.09.2014 г. и много други. Съгласно събраните доказателства, ревизираното лице трябвало да е наело на една и съща дата, едни и същи обекти, веднъж от [фирма] и втори път от [фирма] и съответно да е приело извършени услуги с един и същи актив и от двамата доставчика едновременно с припокриващи се периоди по дати.

От друга страна, нито от ревизираното лице, нито от доставчиците били предоставени каквито и да е доказателства кой е изработил рекламните табла, с какви материали, с какви средства и за чия сметка са изградени, кой и кога е монтирал същите върху обектите за рекламна площ. Освен това нито в договорите, нито в приемо-предавателните протоколи било посочено какво се рекламира, какво послание носят рекламните надписи и към кого са адресирани. Не били предоставени доказателства за предаване на площите от предходните доставчици на наемодателите, както и такива, от които да е видно кога е преустановено действието на договорите.

Като доказателство за правото на ползване на обектите - таксиметрови автомобили, върху които били разположени рекламните табла от доставчиците [фирма] и [фирма] били представени Договори за безвъзмездно предоставяне на собствени рекламни площи, сключени на едни и същи дати 01.04.2014 г. и 05.01.2015 г. с двамата доставчици, с един и същи предходен доставчик – [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Приложените договори били напълно тъждествени. По силата на тези договори, предходният доставчик предоставял за временно и безвъзмездно ползване като рекламни площи

поставяне на външни пирамидални табели на таксиметровите леки автомобили, стопанисвани от наемодателя. Както било отбелязано и в РД, в чл. 4.1 от договорите страните изрично били посочили, че преките доставчици нямат право да преотдават под наем площта на трети лица без предварително писмено съгласие. В случая не били приложени доказателства, че соченият за предходен доставчик [фирма] е предоставил съгласието си преките доставчици да отдадат рекламните площи на жалбоподателя, както и не били налице доказателства, че именно той стопанисва таксиметровите автомобили.

При извършена в хода на административното обжалване на РА справка от КАТ било видно, че [фирма] не притежава моторни превозни средства. С представените документи при насрещната проверка на [фирма] били приложени копия на свидетелствата за регистрация на автомобили, собственост на лицето И. Ц. М..

Автомобилите, за които се твърдяло, че са преотдадени рекламни площи на [фирма] не били собственост на [фирма]. При извършена проверка от административната инстанция се установило, че четири от автомобилите, посочени в приемо-предавателните протоколи към момента били собственост на лицето И. М., но същите не били негова собственост към датите на фактурираните услуги към ревизираното лице: лек автомобил с рег. [рег.номер на МПС] бил придобит от И. М. на 18.12.2014 г., лек автомобил с рег. [рег.номер на МПС] – на 11.02.2015 г. и лек автомобил с рег. [рег.номер на МПС] – на 11.02.2015 г. Същите фигурирали в приемо-предавателните протоколи към фактурите, издадени преди датите на придобиване на същите МПС от посоченото физическо лице. Следвало да се отбележи, че в приемо-предавателните протоколи са отбелязани автомобили, които са с различни регистрационни номера от номерата в приложените свидетелства за регистрация на МПС, например лек автомобил „Хюндай“, модел „Елантра“ с рег. [рег.номер на МПС] – чийто собственик от 18.12.2014 г. бил И. М., докато в приемо-предавателните протоколи бил отбелязан друг автомобил с рег. [рег.номер на МПС] – собственост на друго физическо лице. Голяма част от автомобилите, за периодите в обхвата на ревизията, били собственост на „О, К. С.“ АД, както и на други физически лица, за които няма данни да са били в каквито и да е взаимоотношения с преките или предходните доставчици.

Освен това, при служебна проверка в търговския регистър на Агенция по вписванията се констатирало, че подписът, положен от И. Ц. М. на публикуваните в регистъра документи се различавал от положените подписи от името на това лице върху представените договори за предоставяне на рекламните площи с доставчиците.

При насрещната проверка на [фирма], били представени още договори с трети лица, за които се твърди, че доставчикът е ползвал рекламни площи в

недвижими имоти. Приложени били:

- Договори за безвъзмездно предоставяне на собствени рекламни площи от 06.01.2014 г. и от 05.01.2015 г. между „**Офис С.**“ Е. – наемодател и „**С. Д. К.**“ Е. – наемател. Предмет на договора било безвъзмездно ползване на фасадни площи находящи се в [населено място], [улица].

-Договори за безвъзмездно предоставяне на собствени рекламни площи от 01.04.2014 г. и от 05.01.2015 г. между „**Маримо**“ Е. –наемодател и „**С. Д. К.**“ Е. -наемател. Предмет на договора е безвъзмездно ползване на площи находящи се в [населено място], ж.к. М. бл. 429.

-Договори за безвъзмездно предоставяне на собствени рекламни площи от 01.04.2014 г. и от 06.01.2015 г. между „**СВВ Системи**“ Е. – наемодател и „**С. Д. К.**“ Е. - наемател. Предмет на договора е безвъзмездно ползване на рекламни площи находящи се в [населено място], [улица].

От събраните доказателства не били налице данни в описаните имоти да са разполагани рекламни материали, отнасящи се до дейността на жалбоподателя. При преглед на изброените договори се установило, че подписите, положени в тези договори от името на представляващите на „**СВВ Системи**“ Е., „**Маримо**“ Е., [фирма], както и [фирма] се различават от подписите на представляващите положени в документите, обявени в Агенция по вписванията.

От друга страна, във всички договори с предходните доставчици изрично било записано, че рекламните площи не могат да се преотдават на други лица, съгласно т. 4.1 от същите. Нито в ревизионното производство, нито с жалбата било представено писмено съгласие на наемодателите обектите да бъдат преотдадени на ревизираното лице. Липсвали и документи за предаването на рекламните площи от предходните доставчици на преките такива, за да бъдат ползвани от ревизираното лице. Нямащо доказателства за чия сметка са изработени рекламните материали, кой ги е монтирал и демонтирал. Не били налице документи за заплащане на предвидените в договорите текущи разходи за осветяване на площите, разходи за текущ ремонт, разходи за почистване и други. Съгласно чл. 2 от договорите същите следвало да са за сметка на [фирма].

От събраните доказателства не били налице данни в описаните имоти да са разполагани рекламни материали, отнасящи се до дейността на жалбоподателя. При преглед на тези договори се установило, че подписите, положени в тези договори от името на представляващите на „**СВВ Системи**“ Е., „**Маримо**“ Е., [фирма] се различават от подписите на представляващите положени в документите, обявени в Агенция по вписванията.

Административната инстанция споделя констатациите и изводите на ревизиращите за липса на заплащане от страна на ревизираното лице по фактурите, издадени от доставчиците [фирма] и „**С. Д. К.**“ Е.. В договорите

било посочено, че цената е 8,00 лв. с ДДС за всеки квадратен метър ползвана квадратура рекламна площ. Наемната цена била за час ползвана площ. В писмени обяснения било посочено, че между „С. Д. консултинг“ Е. и ЕТ „С. – С. Д.“ и между [фирма] и ЕТ „С. – С. Д.“ няма извършени разплащания в брой или по банков път. Финансовите взаимоотношения били уредени с договори за престагия, чрез залог на продукцията, собственост на ЕТ „С. – С. Д.“. Представени били копия на договорите от 31.12.2014 г. Съгласно тези договори доставчиците следвало да получат вземанията на ревизираното лице по сключени договори, съгласно представени отчетни документи - фактури и приемо-предавателни протоколи. Печатните издания предмет на престагията били подробно описани в приложения №1 към договорите, в които е определена цената на печатните издания и същата била увеличена съгласно анекси от 27.02.2015 г. Печатните издания, предмет на престагия били медицинска литература /учебници по медицина/, същите били специфична литература предназначена за студенти по медицина. От данните в информационната система на НАП органите по приходите установили, че дейността на доставчиците не е свързана със съдържанието на печатните издания. Отделно от това, не били налице данни „Стефан Д. консултинг“ Е. и [фирма] да са реализирали приходи /продажби/ от книгите.

С оглед на представените договори за насрещна престагия и дадените обяснения, административната инстанция направила проверка в публикуваните финансови отчети на „Стефан Д. консултинг“ Е. и [фирма] за финансовите 2014 г., 2015 г. и 2016 г. Видно от същите било, че печатните издания, предмет на договорите за престагия, не са заприходени в счетоводните сметки, отчитащи материалните запаси на доставчиците и съответно не били взели участие в годишните финансови отчети. В изготвения счетоводен баланс към 31.12.2014 г. и към 31.12.2015 г., когато са декларираните доставки към ревизираното лице, в раздел В „Текущи активи“, група I „Материални запаси“ от [фирма] било посочено, че няма налични суровини, материали, продукция и стоки. Такива били данните в счетоводния баланс към 31.12.2014 г. и към 31.12.2015 г., подаден и от „Стефан Д. консултинг“ Е.. В отчетите за паричните потоци на [фирма] било посочено, че са постъпили парични средства за

2014 г. в размер на 61 000,00 лв. и за 2015 г. в размер на 98 000,00 лв., които стойности отговарят на постъпилите в предприятието приходи от продажби на услуги и няма отчетени приходи от продажби на стоки. В отчетите за паричните потоци на [фирма] било посочено, че са постъпили парични средства за 2014 г. в размер на 61 000,00 лв. и за 2015 г. в размер на 98 000,00 лв., които стойности отговаряли на постъпилите в предприятието приходи от продажби на услуги и нямало отчетени приходи от продажби на стоки. Следвало да се отбележи, че в подадените годишни данъчни декларации по чл. 92 от ЗКПО за 2014 г. и 2015 г. отчетените приходи от продажби не съответствали на размер на отчетните стойности на декларираните продажби към ревизираното лице. „Стефан Д. консултинг“ Е. декларирал общо приходи, в т.ч. нетни приходи от продажби за 2014 г. в размер на 60 958,21 лв. и за 2015 г. в размер на 98 019,46 лв., /не били

отчетени и приходи и разходи за бъдещи периоди/, а отчетната стойност само на издадените фактури към

[фирма] за 2014 г. била в размер на 375 065,00 лв. и за 2015 г. – 56 115,90 лв. [фирма] в ГДД за 2014 г. декларира общо приходи, в т.ч. нетни приходи от продажби в размер на 4 394,82 лв., а за 2015 г. 8 961,61 лв., докато издадените фактури само към [фирма] за 2014 г. били в размер на 238 126,80 лв. и за 2015 г. – 83 335,00 лв., без да са отчетени приходи и разходи за бъдещи периоди. Изложеното показвало, че липсва плащане по фактурите, издадени към ревизираното лице и съответно предоставените договори за насрещна престация не били изпълнени. Освен това се налагало заключението, че спорните фактури не са взели участие при формиране на финансовия резултат на доставчиците през периода на процесните доставки към [фирма].

От значение бил факта, че едно и също лице Х. Н. Г., в качеството си на представляващ, управител и собственик на капитала на [фирма] осигурявало счетоводното обслужване на ревизираното лице, преките доставчици - НИКАЛИ К.“ Е. и „С. Д. К.“ Е., както и сочените за предходни доставчици „СВВ Системи“ Е., „Маримо“ Е., [фирма] и [фирма]. Освен това следвало да се посочи, че счетоводителят – Х. Г. бил свързано лица по смисъла на § 1, т. 3, б. „а“ от допълнителните разпоредби на ДОПК с управителя, представляващ и собственик на капитала на прекия доставчик [фирма].

На административната инстанция било служебно известно, че в други ревизионни производства са представени документи, съгласно които рекламните площи на горепосочените обекти се предоставят под наем по едно и също време от [фирма]. Например, при извършена ревизия на прекия доставчик [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 17.06.2014 г. до 30.06.2016 г., приключила с издаването на РА

№Р-22221316005170-091-001/25.07.2017 г. били представени договори със същите предходни доставчици в уверение на това, че този път [фирма] е наело същите рекламни площи, точно от тези лица. Нещо повече, периодите, за които са подписани договорите с наемодателите съвпадали с тези, за които в настоящото производство се твърдяло, че се стопанисват от „С. Д.

К.“ Е.. В хода на ревизията на [фирма] били изследвани декларираните предоставени рекламни площи и било установено, че на едни и същи дати са подписвани приемо-предавателни протоколи за едни и същи периоди с няколко клиента: [фирма], [фирма] и ревизираното лице - [фирма]. С цитирания РА били оборени твърденията, че предходните доставчици „Офис С.“ Е.,

„Маримо“ Е. и „СВВ Системи“ Е. са били във владение на недвижимите имоти, за да могат да разположат върху тях рекламни панели и каквито и да е други материали. Същият бил влязъл в сила, след като е потвърден в обжалваната част с Решение №1786/10.11.2017 г. на директора на ОДОП С.

при административното му оспорване по реда на чл. 152 и сл. от ДОПК.

Решаващият орган намира, че издателите на ревизионния акт са направили обосновен извод, че не е доказано извършването на реални доставки на процесните услуги, поради което не следвало да се признае право на приспадане на данъчен кредит по фактурите на цитираните по-горе контрагенти на жалбоподателя.

Фактурата, която не документира реално осъществена облагаема доставка на стоки или услуги, била с невярно съдържание. Издаването и използването от получателя за упражняване на право на данъчен кредит на фактура с невярно съдържание можело да се счита за част от данъчна измама.

В националното и европейското законодателство нямало легална дефиниция на понятието данъчна измама, поради което и в мотивите на оспорения акт не се използвал такъв термин. По принцип в случай, че не е налице легална дефиниция на конкретно понятие, се прилагал общоприетият смисъл в обществото и съобразно основни принципи на правото. Под данъчна измама следвало да се разбира всяко действие или бездействие, водещо до въвеждане в заблуждение, целящо или имащо за краен резултат ощетяване на бюджета. Упражняването на данъчен кредит с фактура, по която не била осъществена реална доставка от лицето, издало фактурата, предполагало, че получателят е знаел, че упражнява неправомерно данъчен кредит. Наличието на издадена от доставчика фактура не било достатъчно основание да се приеме, че реално е извършена доставка. Фактурата сама по себе си не представлявала данъчно събитие, а частен документ, от който жалбоподателят черпи изгодни за себе си правни последици, а именно формиране на данъчен кредит. От изложеното следвало, че дори жалбоподателят да притежава данъчен документ, съставен в съответствие на изискванията на чл. 114 от ЗДДС, след като този документ не бил съставен във връзка с доставка на стока или услуга, по която е действителен получател, основателно му бил отказан данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС по издадените от доставчиците фактури.

Така постановеният РА не бил в противоречие на практиката на СЕС. При различна фактическа обстановка, по същество, навсякъде СЕС намирал, че правото на данъчен кредит е свързано с осъществена реална доставка. Нито Директива 2006/112/ЕО, нито практиката на СЕС обаче ограничавали по някакъв начин възможностите за изследване на въпроса дали доставката е осъществена реално и дали, ако е осъществена, но се разминава с отразеното във фактурата /напр. по отношение на посочения доставчик/, получателят е могъл да знае за това. Нито Директивата, нито практиката на СЕС, лимитирали какви обективни факти от действителността, могат да бъдат анализирани за тези цели – и това било нормално, тъй като те варирали значително според спецификите на конкретния случай. При съобразяване с изискванията за добросъвестност, обективност и безпристрастно установяване на фактите и обстоятелствата, на ревизираното дружество била предоставена възможност да докаже наличието на реално извършени доставки по спорните фактури. Представените доказателства във връзка с

доставките били обсъдени и анализирани в оспорения акт. Изводите на органите по приходите били изградени въз основа на обективно установени по време на ревизията факти и обстоятелства. В рамките на развитото се производство ревизираното лице и доставчиците не били предоставили информация и не ангажирали убедителни доказателства, които да се противопоставят на тезата на приходните органи за липса на доставки.

В разглеждания случай, изводите на органа по приходите за липса на реални доставки на стоки и услуги по фактурите, издадени от процесните доставчици били формирани след анализ и преценка на събраните доказателства по преписката и напълно се споделяли от административната инстанция. В частта на непризнатия данъчен кредит, решаващият орган намира, че са налице симулативни сделки, документирани с цел намаляване на дължимия ДДС за ревизираните периоди. Налагал се извода за невярно документиране на стопански операции, поради което административната инстанция приела, че с издаването на фактурите било целено и постигнато заобикаляне на закона и на данъчното облагане, съпътствано от невнесен по веригата данък. Поради това, РА следвало да се потвърди като правилен и законосъобразен в частта на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в размер общо на 150 528,54 лв., по фактурите издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

Предвид изхода на спора, относно задълженията по ЗДДС за доставките от изброените контрагенти, административната инстанция счита, че подходът на ревизиращите при определянето на данъчната основа за облагане с данък върху доходите от дейността на едноличния търговец е правилен. В случая на основание чл. 26 от ЗДДФЛ била определена нова данъчна основа, като било извършено увеличение на финансовия резултат, деклариран от търговеца с осчетоводените разходи във връзка с декларираните доставки, които не били реално осъществени по реда на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 1 от ЗКПО.

С оглед на изложеното РА следвало да се потвърди и в тази част.

Воден от гореизложеното АО потвърдил Ревизионен акт /РА/ №Р-22220217009273-091-001/05.12.2018 г., издаден от А. Г. М. - орган, възложил ревизията и А. Б. Г. - ръководител на ревизията, в оспорената част на установените резултати за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за 2014 г. и 2015 г., както и установените резултати по ЗДДС за отделните данъчни периоди от м. 04.2014 г. до

м. 02.2015 г., от м. 04.2015 г. до м. 06.2015 г., ведно с начислените лихви, оставил без разглеждане жалба вх. №94-С-1313 от 19.12.2018 г. по регистъра на при ТД на НАП С. и вх. №23-22-2336/21.12.2018 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., подадена от С. С. Д. в останалата част, като недопустима и прекратил производството по жалбата в тази част.

В съдебното производство жалбоподателят ангажира други доказателства в подкрепа на твърденията в жалбата и в съответствие с дадените от съда указания на основание чл.171, ал.4 от АПК, но те не оборват констатациите на РЕ и АО.

Спорът е относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ

размер на 150 528,54 лв. по фактури, издадени от [фирма] и [фирма] със съответните лихви за забава, както и установени задължения по ЗДДФЛ за упражнявана дейност като ЕТ в общ размер на 112 896,39 лв. и лихви в размер на 39 130,60 лв., отнасящи се за 2014 г. и 2015 г.

В хода на ревизията е установено е, че ревизираното лице има сключени 11 договора с доставчиците по спорните фактури - [фирма] и [фирма]. Договорите са сключени и с двамата доставчици на едни и същи дати, същите са с идентична форма и съдържание. От тях с видно, че предмет на доставките е временно и възмездно ползване на външни фасадни и нефасадни рекламни площи, находящи се в [населено място]. Договорено е възнаграждение в размер на 8.00 лв. за всеки квадратен метър ползвана квадратура, но не по-малко от 10,00 кв.м. и не повече от 75 кв.м. Наемната цена с за час на реално ползваната квадратура.

Представени са издадените във връзка с договорите 54 фактури от [фирма] с данъчна основа общо в размер на 431 180,90 лв. и начислен ДДС общо в размер на 86 236,18 лв., а от [фирма] издадените фактури са 46 с данъчна основа общо в размер на 321 461.80 лв. и начислен ДДС общо в размер на 64 292,36 лв. Към тях са представени подписани между страните приемо-предавателни протоколи, в които са описани ползваните обекти, а именно: таксиметрови автомобили на компанията „ОК С.“ с посочени регистрационни номера, а за част от фактурите, издадени от [фирма] и следните недвижими обекти: магазин на адрес [населено място], ж.к. „М.“ бл. 429 и обект в [населено място] [улица] офис на адрес [населено място], [улица].

В писмените си обяснения управителите на проверяваните дружества са заявили, че не е извършено разплащане по доставките, а финансовите взаимоотношения с жалбоподателя са уредени с договори за престация чрез залог на продукцията, собственост на [фирма]. Представени са копия на договори за престация от 31.12.2014 г. между [фирма] и [фирма], както и между [фирма] и „С. Д. К.“ Е. от същата дата. В договорите е записано, че за разплащане по процесите фактури за наем на рекламна площ, ревизираното лице предоставя собствени печатни издания, подробно описан в Приложение 1. Цената на печатните издания, предоставени на [фирма] е в размер на 450 078.00 лв., като с анекс от 27 02 2015 г. е увеличена сумата с 67 339,08 лв. цената на печатните издания, предоставени на „С. Д. КОНСУЛ 1ИНГ* Е. е в размер на 285 752,16 лв., като с анекс от 27.02.2015 г. сумата е увеличена с 108 630.00 лв. От описите и Приложение 1 ревизиращите са констатирани, че печатните издания, предмет на престацията са специфична литература - учебници, предназначени за студенти по медицина и художествена литература за архитектурата на К.. От данните в информационната система на НАП и от представените документи е констатирано, че основната дейност на [фирма] е консултантска дейност по стопанско и друго управление, а [фирма] извършва дейности на застрахователни брокери и агенти. Според данните от счетоводните регистри на доставчиците, не са реализирали приходи от печатните издания и същите не са продадени на трети лица. Предвид установеното органите по приходите правилно са приели, че липсва плащане на доставките.

Удостоверяването на факта, че доставчиците са разполагали с обектите, предоставени под наем на ревизираното лице, при насрещните проверки са представени договори за безвъзмездно ползване на същите, сключени с предходни те доставчици:

[фирма], [фирма], [фирма], [фирма], ЕГ „ИНГИЛИЗ - П. И.“. При проверка на отчетните регистри е констатирано, че регистрираните по ЗДДС предходни доставчици не са издавали фактури към преките такива.

С оглед на изрично поставеното условие в договорите, че преките доставчици не могат да преотдават под наем рекламните площи на трети лица и при липсата на писмена декларация от наемодателите за съгласие, ревизиращите органи са приели, че сключените договори за наем между „НИКЛЛИ К.“ Е. и [фирма] са недействителни.

Установено е, че на [фирма] е извършвана ревизия по ЗДДС за периодите от 17.06.2014 г. до 30.06.2016 ., в чийто обхват попадат по-голяма част от периодите на доставки към ревизираното лице, които са обект на настоящия спор. Същата е приключила с издаването на РА № Р-22221316005170-091-001 от 25.05.2017 г., който е влязъл в сила. Съгласно констатациите цитирания РА, [фирма] не е извършило облагаеми доставки по издадените фактури към [фирма] и същите данъчни документи са с невярно съдържание, а отразения ДДС в тях е начислен неправомерно и същият е дължим на основание чл. 85 от ЗДДС - без да са налице реални доставки.

В резултат на гореизложеното съвсем обосновано ревизиращите органи са формирали извод, че не са налице облагаеми доставки по фактурите, описани подробно на стр. 18-20 и стр. 23-26 от РД, издадени от [фирма] и [фирма]. С обжалвания РА е извършена корекция, като е отказан неправомерно приспаднатия данъчен кредит в общ размер па 150 528,54 лв. на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС по фактурите от тези доставчици.

От ревизираното лице са представени следните договори за наем на рекламни площи с преките доставчици, като същите са напълно идентични, сключени на едни и същи дати. Договори с [фирма] за наем на рекламни площи от 02.06.14 г., 01.07.2014 г., 01:09.2014 г., 01.10.2014 г., 03.11.2014 г., 01.12.2014 г., 05.01.15 г., 02.02.2015 г., 01.04.2015 г., 04.05.2015 г, 01.06.2015 г. Договори със [фирма] за наем на рекламни площи от 01.04.2014 г.. 01.05.2014 г., 02.06.2014 г., 01.07.2014 г., 01.08.2014 г., 01.09.2014 г., 01.10.2014 г., 03.11.2014 г., 01.12.2014 г.. 05.01.2015 г. и 02.02.2015 г. При преглед на договорите се установява, че в нито един от тях не е упоменато мястото, където се намират предоставените на [фирма] рекламни площи. Според приемо-предавателните протоколи, рекламните площи предоставени от [фирма] са за леки автомобили - таксите и площи върху недвижими имоти, от [фирма] само за рекламни площи върху таксите. Видно от същите приемо-предавателни протоколи е, че рекламните площи се отнасят до едни и същи обекти - таксиметрови леки автомобили на компанията „О, К. СУПЕР ТРАНС“ с посочени регистрационни номера. Данните сочат, че едни и същи площи са предоставяни едновременно за ползване от [фирма] и от [фирма] Номерата на МПС отразени в приемо-предавателните протоколи от [фирма] напълно съвпадат с номерата в приемо-предавателните протоколи от [фирма]. Част от приемо-предавателните протоколи са подписани на едни и

същи дати и с двамата доставчици и посочените в тях периоди се дублират. Например: приемо-предавателни протоколи от 23.06.2014 г., 27.06.2014 г., 30.06.2014 г., 30.07.2014 г., 31.07.14 г., 29.09.2014 г., 30.09.2014 г. и други. Съгласно събраните доказателства, ревизираното лице трябва да е наело на една и съща дата, едни и същи обекти, веднъж от [фирма] и втори път от [фирма] и съответно да е приело извършени услуги с един и същи дати и от двамата доставчика едновременно с припокриващи се периоди по дати. От друга страна, нито от ревизираното лице, нито от доставчиците са предоставени каквито и да е доказателства кой е изработил рекламните табла, с какви материали, с какви средства и за чия сметка са изградени, кой и кога е монтирал същите върху обектите за рекламна площ. Освен това нито в договорите, нито в приемо-предавателните протоколи е посочено какво се рекламира, какво послание носят рекламните надписи и към кого са адресирани. Не са предоставени доказателства за предаване на площите от предходните доставчици на наемодателите, както и такива, от които да е видно кога е преустановено действието на договорите. Като доказателство за правото на ползване на обектите - таксиметрови автомобили, върху които са разположени рекламните табла от доставчиците „НИКЕЛИ К.“ Е. и „С. Д. К.“ Е. са представени.

Договори за безвъзмездно предоставяне на собствени рекламни площи, сключени на едни и същи дати 01.04.2014 г. и 05.01.2015 г. с двамата доставчици, с един и същи предходен доставчик – [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Приложени те договори са напълно тъждествени и съгласно тях предходният доставчик предоставя за временно и безвъзмездно ползване като рекламни площи поставяне на външни пирамидални табели на таксиметровите леки автомобили, стопанисвани от наемодателя. Както е отбелязано и в РД, в чл. 4.1 от договорите, страните изрично са посочили, че преките доставчици нямат право да преотдават под наем площта на трети лица без предварително писмено съгласие. В случая не са приложени доказателства, че соченият за предходен доставчик [фирма] е предоставил съгласието си преките доставчици да отдадат рекламните площи на жалбоподателя, както и не са налице доказателства, че именно той стопанисва таксиметровите автомобили.

При извършена в хода на административното обжалване на РА справка на данните от КАТ е видно, че [фирма] не притежава моторни превозни средства. С представените документи при насрещната проверка на „ПИКАЛИ К.“ Е. са приложеше копня на свидетелствата за регистрация на автомобили, собственост на лицето И. Ц. М..

Автомобилите, за които се твърди, че са преотдадени рекламни площи на [фирма] не са собственост на [фирма]. Действително, при извършена проверка от настоящата инстанция се установи, че четири от автомобилите, посочени в приемо-предавателните протоколи към момента са собственост на лицето И. М., но същите не са били негова собственост към датите на фактурираните услуги към ревизираното лице: лек автомобил с рег. [рег.номер на МПС] е придобит от И. М. на 18.12.2014-г., лек автомобил с рег. [рег.номер на МПС] - на 11.02.2015 г. и лек автомобил с рег. [рег.номер на МПС] - на 11.02.2015 г. Същите фигурират в приемо-предавателните

протоколи към фактурите, издадени преди датите на придобиване на същите МПС от посоченото физическо лице. Следва да се отбележи, че в приемо-предавателните протоколи са отбелязани автомобили, които са с различни регистрационни номера от номерата в приложените свидетелства за регистрация на МПС, например лек автомобил „Х.“, модел „Елантра“ с рег. [рег.номер на МПС] - чиито собственик от 18.12.2014 г. е И. М., докато в приемо-предавателните протоколи е отбелязан друг автомобил с рег. [рег.номер на МПС] - собственост на друго физическо лице. Голяма част от автомобилите, за периодите в обхвата на ревизията, са били собственост на „О, К. С.“ АД, както и на други физически лица, за които няма данни да са били в каквито и да е взаимоотношения с преките или предходните доставчици.

Освен това, при служебна проверка в търговския регистър на Агенция по вписванията е установено, че подписът, положен от И. Ц. М. на публикуваните в регистъра документи се различава от положените подписи от името на това лице върху представените договори за предоставяне на рекламните площи с доставчиците.

При насрещната проверка на [фирма], са представени още договори с трети лица, за които се твърди, че доставчикът е ползвал рекламни площи в недвижими имоти. Приложени са:

Договори за безвъзмездно предоставяне на собствени рекламни площи от 06.01.14 г. и от 05.01.2015 г. между [фирма] - наемодател и [фирма] - наемател. Предмет на договора е безвъзмездно ползване на фасадни площи находящи се в [населено място], [улица].

Договори за безвъзмездно предоставяне на собствени рекламни площи от 01.04.14 г. и от 05.01.2015 г. между „МАРИМО“ Е.-наемодател и „С. Д. К.“ Е.-наемател. Предмет на договора с безвъзмездно ползване на площи находящи се в [населено място], ж.к. М. бл. 429.

Договори за безвъзмездно предоставяне на собствени рекламни площи от 01.04.14 г. и от 06.01.2015 г. между [фирма] - наемодател и [фирма] - наемател. Предмет на договора е безвъзмездно ползване на рекламни площи находящи се в гр. С.. [улица].

От събраните доказателства не са налице данни в описаните имоти да са разполагани рекламни материали, отнасящи се до дейността на жалбоподателя. При преглед на изброените договори се установява, че подписите, положени в тези договори от името на представляващите на [фирма]. [фирма], [фирма], както и [фирма] се различават от подписите на представляващите положени в документите, обявени в Агенция по вписванията. От друга страна, във всички договори с предходните доставчици изрично е записано, че рекламните площи не могат да се преотдават на други лица, съгласно т. 4.1 от същите. Нито в ревизионното производство, нито с жалбата е представено писмено съгласие на наемодателите обектите да бъдат преотдадени на ревизираното лице. Липсват и документи за предаването на рекламните площи от предходните доставчици на преките такива, за да бъдат ползвани от ревизираното лице. Липсват доказателства за чия сметка са изработени рекламните материали, кой ги е монтирал и демонтирал. Не са налице документи за заплащане на предвидените в договорите текущи разходи за осветяване на площите, разходи за текущ

ремонт, разходи за почистване и други. Съгласно чл. 2 от договорите същите следва да са за сметка на [фирма]. От събраните доказателства не са налице данни в описаните имоти да са разполагани рекламни материали, отнасящи се до дейността на жалбоподателя. При преглед на тези договори се установява, че подписите, положени в тях от името на представляващите на [фирма], [фирма], „ОФИС С.“ Е. се различават от подписите на представляващите положени в документите, обявени в Агенция по вписванията. Обоснован се явява изводът на ревизиращите органи за липса на заплащане от страна на ревизираното лице по фактурите, издадени от доставчиците [фирма] и [фирма]. В договорите е посочено, че цената е 8,00 лв. с ДДС за всеки квадратен метър ползвала квадратура рекламна площ. Наемната цена е за час ползвана площ. В писмени обяснения е посочено, че между [фирма] и [фирма] и между [фирма] и [фирма] няма извършени разплащания в брой или по банков път. Финансовите взаимоотношения са уредени с договори за престация, чрез залог на продукцията, собственост на [фирма]. Представени са копия на договорите от 31.12.2014 г. Съгласно тези договори доставчиците следва да получат вземанията на ревизираното лице по сключени договори, съгласно представени отчетни документи - фактури и приемо-предавателни протоколи. Печатните издания предмет на престацията са подробно описани в приложения №1 към договорите, в които е определена цената на печатните издания и същата е увеличена съгласно анекси от 27.02.2015 г. Печатните издания, предмет на престация са медицинска литература /учебници по медицина/, същите са специфична литература предназначена за студенти по медицина. От данните в информационната система на НАП органите по приходите са установили, че дейността на доставчиците не е свързана със съдържанието на печатните издания. Отделно от това, не са налице данни [фирма] и [фирма] да са реализирали приходи, в резултат на продажби от книгите. От направената проверка в публикуваните финансови отчети на [фирма] и „ПИКАЛИ К. Е. за финансовите 2014 г., 2015 г. и 2016 г. е видно, че печатните издания, предмет на договорите за престация, не са заприходени в счетоводните сметки, отчитащи материалните запаси на доставчиците и съответно не са взели участие в годишните финансови отчети. В изготвения счетоводен баланс към 31.12.2014 г. и към 31.12.2015 г., когато са декларираниите доставки към ревизираното лице, в раздел В „Текущи активи“, група I „Материални запаси“ от [фирма] е посочено, че няма налични суровини, материали, продукцията и стоки. Такива са данните в счетоводния баланс към 31.12.2014 г. и към 31.12.2015 г., подаден и от „С. Д. К.“ ГООД. В отчетите за паричните потоци на [фирма] е посочено, че са постъпили парични средства за 2014 г. в размер на 61 000,00 лв. и за 2015 г. в размер на 98 000,00 лв., които стойности отговарят на постъпилите в предприятието приходи от продажби на услуги и няма отчетени приходи от продажби на стоки. В отчетите за паричните потоци на [фирма] е посочено, че са постъпили парични средства за 2014 г. в размер на 61 000,00 лв. и за 2015 г. в размер на 98 000,00 лв. тези стойности отговарят на постъпилите в предприятието приходи от продажби на услуги и няма отчетени приходи от продажби на стоки. Следва да се отбележи, че в подадените годишни данъчни декларации по чл. 92 от ЗКПО за 2014 г. и 2015

г. отчетените приходи от продажби не съответстват на размер на отчетните стойности на декларираните продажби към ревизираното лице. [фирма] декларира общо приходи, в т.ч. нетни приходи от продажби за 2014 г. в размер на 60 958.21 лв. и за 2015 г. в размер на 98 019.46 лв. /не са отчетени и приходи и разходи за бъдещи периоди/, а отчетната стойност само на издадените фактури към [фирма] за 2014 г. са в размер на 375 065,00 лв. и за 2015 г. - 56 115,90 лв. „НИКЛИ К.“ Е. в ГДЦ за 2014 г. декларира общо приходи, в т.ч. нетни приходи от продажби в размер на 4 394.82 лв., а за 2015 г. 8 961,61 лв., докато издадените фактури само към [фирма] за 2014 г. са в размер на 238 126,80 лв. и за 2015 г. 83 335.00 лв., без да са отчетени приходи и разходи за бъдещи периоди. Изложеното показва, че липсва плащане по фактурите, издадени към ревизираното лице и съответно предоставените договори за насрещна престация не са изпълнени. Освен това се налага заключението, че спорните фактури не са взели участие при формиране на финансовия резултат на доставчиците през периода на процесите доставки към [фирма]. Всички тези обстоятелства се потвърждават и от приетите основно и допълнително заключение по съдебно-счетоводната експертиза. Не без значение е факта, че едно и също лице Х. Н. Г., в качеството си на представляващ, управител и собственик на капитала на [фирма] осигурява счетоводното обслужване на ревизираното лице, преките доставчици - ПИКАЛИ К.“ Е. и „С. Д. К.“ Е., както и сочените за предходни доставчици „СВВ СИСТЕМИ“ Е.. [фирма], [фирма] и [фирма]. Освен това следва да се посочи, че счетоводителят - Х. Г. е свързано лице по смисъла на § 1, т. 3, б. „а“ от допълнителните разпоредби на ДОПК с управителя, представляващ и собственик на капитала на прекия доставчик [фирма]. Тези обстоятелства също се потвърждават от вещото лице, изготвило основното и допълнително заключение на ССЧЕ. Фактура, която не документира реално осъществена облагаема доставка на стоки или услуги, е с невярно съдържание. Упражняването на данъчен кредит с фактура, по която не е осъществена реална доставка от лицето, издало фактурата, предполага, че получателят е знаел, че упражнява неправомерно данъчен кредит. Наличието на издадена от доставчика фактура не е достатъчно основание да се приеме, че реално е извършена доставка. Фактурата сама по себе си не представлява данъчно събитие, а частен документ, от който жалбоподателят черпи изгодни за себе си правни последици, а именно формиране на данъчен кредит. От изложеното следва, че дори жалбоподателят да притежава данъчен документ, съставен в съответствие на изискванията на ч.т. 114 от ЗДДС, след като този документ не е съставен във връзка с доставка на стока или услуга, по която е действителен получател, основателно му е отказан данъчен кредит на основание ч.т. 68, ал. 1, т 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6. ал. 1 и ч.т. 9, ал. 1 от ЗДДС по издадените от доставчиците фактури.

РА не противоречи на практиката на СЕС. При различна фактическа обстановка, по същество, навсякъде СЕС намира, че правото на данъчен кредит е свързано с осъществена реална доставка. Нито Директива 2006/112/ЕО, нито практиката на СЕС обаче ограничават по някакъв начин възможностите за изследване на въпроса дали доставката е осъществена реално и дали, ако е осъществена, но се разминава с отразеното във

фактурата /напр. по отношение на посочения доставчик/, получателят е могъл да знае за това. Отново нито Директивата, нито практиката на СЕС, лимитират какви обективни факти от действителността, могат да бъдат анализирани за тези цели - и това е нормално, тъй като те варират значително според спецификите на конкретния случай. При съобразяване с изискванията за добросъвестност, обективност и безпристрастно установяване на фактите и обстоятелствата, на ревизираното дружество е предоставена възможност да докаже наличието на реално извършени доставки по спорните фактури. Представените доказателства във връзка с доставките са обсъдени и анализирани в оспорения акт. Изводите на органите по приходите са изградени въз основа на обективно установени по време на ревизията факти и обстоятелства. В рамките на развилото се производство ревизираното лице и доставчиците не са предоставили информация и не са ангажирали убедителни доказателства, които да се противопоставят на тезата на приходните органи за липса на доставки. Съдът счита, че изводите на органа по приходите за липса на реални доставки на стоки и услуги по фактурите, издадени от процесните доставчици са формирани след анализ и преценка на събраните доказателства по преписката и напълно ги споделя. В частта на непризнатия данъчен кредит, съдът също стигна до извода, че са налице симулативни сделки, документирани с цел намаляване на дължимия ДДС за ревизираните периоди. Налага се извода за невярно документиране на стопански операции, с издаването на фактурите е целено и постигнато заобикаляне на закона и на данъчното облагане, съпътствано от невнесен по веригата данък. Поради това, РД следва да бъде потвърден като правилен и законосъобразен в частта на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в размер общо на 1 50 528,54 лв., по фактурите издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма]. ЕИК[ЕИК].

По ЗДДФЛ

Относно задълженията по ЗДДС за доставките от изброените контрагенти съдът счита, че подходът на ревизиращите при определянето на данъчната основа за облагане с данък върху доходите от дейността на едноличния търговец е правилен. В случая на основание чл. 26 от ЗДДФЛ е определена нова данъчна основа, като е извършено увеличение на финансовия резултат, деклариран от търговеца с осчетоводените разходи във връзка с декларираните доставки, които не са реално осъществени по реда на чл. 16, ад. 2, г. 4 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 1 от ЗКПО. В случая при ревизията са коригирани данъчните основи за облагане с ДДФЛ за дейността като едноличен търговец, определени по реда на чл. 26 от ЗДДФЛ, а данъкът е определен на основание чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ. Установено е, че от С. С. Д. са подадени годишни данъчни декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ, в които е попълнено приложение 2 и е посочен счетоводен финансов резултат от стопанската дейност на ЕТ. При ревизията е извършена корекция на отчетените разходи от задълженото лице по доставките от „ПИКАЛИ К.“ Е. и [фирма]. /за които е отказан данъчен кредит по ЗДДС/ и е формиран нов счетоводен резултат за 2014 г. и 2015 г. данъчни години. Извършено е преобразуване в увеличение на декларираните финансови резултати от жалбоподателя с данъчната основа на фактурите от цитираните доставчици

за 2014 г. в размер на 613 191,80 лв. и за 2015 г. в размер на 139 450,90 лв. Посоченото нормативно основание е чл. 16. ал. 2, т. 4 от ЗКПО във връзка с чл. 16, ал. 1 от ЗКПО. По реда на чл. 26 от ЗДДФЛ е определена нова данъчна основа за доходите от дейността като едноличен търговец, както следва: - за 2014 г. в размер на 620 739,65 лв. и данък върху годишната данъчна основа - 93 110,95 лв. /при деклариран от лицето 1 132,18 лв./; за 2015 г. в размер на 141 970,41 лв. и данък-21 295,56 лв./при деклариран 377,94 лв./. Установени са допълнителни задължения за ДДФЛ за 2014 г. в размер на 91 978,77 лв. и за 2015 г. - в размер на 20 917,62 лв. Поради невнасяне на данъка в законоустановения срок на основание чл. 175 от ДОПК са определени лихви за забава за посочените периоди в общ размер на 39 130,60 лв.

Съдът кредитира заключенията по изготвената ССЧЕ и допълнителната такава, защото няма основание да се съмнява в компетентността на вещото лице. Тези експертизи не променят крайния извод на ревизиращия екип и на решаващия орган.

Съдът кредитира и изготвената СТЕ, защото тя се подкрепя и от събрания по делото доказателствен материал.

Съдът не кредитира показанията на св. М., защото той е заинтересован от изхода на делото.

Пред настоящата съдебна инстанция жалбоподателят представи доказателства, които по никакъв начин не оборват констатациите на РЕ и РО, а съобразно разпоредбата на чл.124, ал.2 от ДОПК на него лежи тежестта в процеса да обори тези констатации. Съдът прима за недоказани твърденията в жалбата, поради това и приема за верни фактическите констатации на органа по приходите за наличие на доходи с неустановен произход, които подлежат на облагане, тъй като не са оборени чрез надлежно насрещно доказване от жалбоподателя.

Жалбата, като неоснователна и недоказана, следва да бъде отхвърлена.

С оглед изхода на делото, на основание чл.161, ал.1 от ДОПК, в полза на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение за настоящата инстанция, което, изчислено съобразно разпоредбата на чл.8, ал.1, т.5 от Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, възлиза на сумата от 6182 лв.

Воден от горното и на основание чл.160 от ДОПК, Административен съд–София град, Трето отделение 71 състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на С. С. Д., ЕГН [ЕГН], с [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция - [населено място], [жк], [жилищен адрес] ст. 7, ап. 18, срещу **РА № Р-22220217009273-091-001/05.12.2018 г.**, издаден от А. Г. М. - Началник на сектор, възложил ревизията, и А. Б. Г. - главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията при ТД па НАП - [населено място], частично потвърден с **Решение № 325/22.02.2019 г. на директора на дирекция „ОДОП“ - [населено място] при ЦУ на НАП в частта, на установените резултати за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за 2014 г. и 2015 г., както и установените резултати по ЗДДС за отделните данъчни**

периоди от м. 04.2014 г. до м. 02.2015 г., от м. 04.2015 г. до м. 06.2015 г., ведно с начислените лихви и не е признато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 150 528,54 лв. по фактури, издадени от [фирма] и [фирма], ведно със съответните лихви за забава в размер на 62 623.81 лв., както и за установените задължения по ЗДДФЛ за упражнявана дейност като ЕТ в общ размер на 112 896,39 лв. и лихви в размер на 39 130,60 лв., отнасящи се за 2014 г. и 2015 г.

ОСЪЖДА С. С. Д., ЕГН [ЕГН], с [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция - [населено място], [жк], [жилищен адрес] ст. 7, ап. 18 , да заплати на Дирекция „ОДОП“-С. при централно управление на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 6182 лева.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България, в 14 - дневен срок от съобщаването му на страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: