

РЕШЕНИЕ

№ 7893

гр. София, 29.12.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 62 състав,
в публично заседание на 13.05.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Даниела Гунева

при участието на секретаря Гергана Мартинова , като разгледа дело номер **10561** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма] срещу РА № Р-22221918007961-091-001/27.05.2020 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП-С., в частта, в която е потвърден с Решение № 1278/17.08.2020 г. на директора на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП, като са установени задължения в общ размер на 98 661,68 лв., както следва:

- задължения по ЗДДС за данъчни периоди: м.05.2015-м.07.2015 г., м.09.2015-м.11.2015 г., м. 01.2016-м.08.2016 г., м. 10.2016-м.01.2017 г., м. 03.2017-м.11.2018 г. в размер на 56 733,00 лв. и лихви в размер на 17 368,86 лв., общо в размер на 74 101,86 лв., включващо и лихви за данъчни периоди м. 08.2015 г., м. 09.2016 г. и м. 02.2017 г. в размер на 297,44 лв.;

- задължения по ЗКПО за 2015 г., 2016 г. и 2017 г. в размер на 18 777,80 лв. и лихви в размер на 5 782,02 лв.

В жабата е посочено, че РА в оспорената му част, е незаконосъобразен и се моли той да бъде отменен. Оспорват се направените от органа изводи за нереалност на доставките и липса на доказателства за изпълнение на договорите. Според жалбоподателя е ирелевантно становището на органа за липса на транспортни документи, доколкото фактурите не са за предоставяне на транспортни услуги, твърди се, че дружеството разполага с всички необходими документи, които доказват

реалността на сделките. Изтъква се, че в по-голямата част от представените договори е налице достатъчна индивидуализация на предмета, както и че за осъществяване на услугите не е необходимо доставчика да разполага с квалифициран персонал. Счита, че неправилно органът е направил анализ на счетоводството на доставчиците, тъй като дружеството не може да носи отговорност за неизпълнения на задължения на други лица. Възражава се срещу твърдения за непредставяне на документи, тъй като такива не са били изисквани. Цитира съдебна практика на СЕС и ВАС. Претендират се разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Г., който поддържа подадената жалба и моли тя да бъде уважена. Претендира разноски.

Ответникът – директорът на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП – в съдебно заседание не се явява, представлява се от юрк. Й., който оспорва подадената жалба и моли тя да бъде отхвърлена като неоснователна. Прави искане за възлагане на разноските в тежест на жалбоподателя на основание чл. 161, ал. 3 от ДОПК. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след като се запозна с представените по делото доказателства и взе предвид становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221918007961-020-001 от 18.12.2018 г. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задължения за корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2017 г. и за данък върху добавената стойност за периодите от 01.05.2015 г. до 30.11.2018 г. ЗВР е връчена по електронен път на 14.01.2019 г. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията, който изтича на 14.04.2019 г. На основание чл. 113, ал. 3 от ДОПК, във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК, срокът на ревизията е продължен до 14.06.2019 г. със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22221918007961-020-002 от 11.04.2019 г. и ЗИЗВР №Р-22221918007961-020-003 от 14.05.2019 г. Заповедите в хода на ревизионното производство са издадени от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221918007961-092-001 от 17.09.2019 г. връчен по електронен път на 24.09.2019 г. От ревизираното лице е подадено възражение с вх.№53-00-2880 от 07.10.2019 г. като в същото е направено и искане за удължаване на срока за подаване на възражение и за представяне на допълнителни документи. Искането е уважено и срокът е продължен до 08.11.2019 г. Жалбоподателят е подал допълнително възражение с вх. №53-00-2880#1 от 08.11.2019 г. ведно с нови доказателства, представляващи копия на договори сключени с [фирма], протоколи с [фирма], с [фирма], [фирма] и [фирма]. Представени са молби от [фирма], [фирма] и [фирма]. Ревизиращият екип е преценил възражението за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221918007961-091-001 от 27.05.2020 г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., в качеството на орган, възложил ревизията и Д. Д. Т., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 01.06.2020 г.

С оспорвания РА са установени задължения за данъци и лихви общо в размер

на 111 495,98 лв. при декларираните такива в размер на 12 834,30 лв. Определени са задължения за довносяне в размер на 98 661,68 лв., в т.ч.: корпоративен данък в размер на 18 777,80 лв. и лихви в размер на 5 782,02 лв., данък върху добавената стойност в размер на 56 733,00 лв. и лихи в размер на 17 368,86 лв. Определените задължения по ЗДДС произтичат от отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. Фактурите от цитираните дружества касаят изработка, транспорт, монтаж и демонтаж на различни видове рекламни материали и съоръжения, техническо обслужване на фотоинсталации, както и цялостен брандинг на събития.

Съгласно изложеното в РА, дейността на жалбоподателя през процесните периоди е „други персонални услуги некласифицирани другаде“.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения, връчени на обявения от лицето електронен адрес: [електронна поща]. В отговор от ревизираното лице са представени частично изисканите документи.

На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на горесцитираните задължени лица - доставчици на [фирма]. Установените при проверките резултати, обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, са отразени подробно в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от РА.

Относно облагането по ЗДДС:

1. Отказано е право на данъчен кредит в размер на 6 252,00 лв. за периодите от м. 05.2015 г. до м. 07.2015 г. по фактури, издадени от [фирма].

По отношение на това дружество ревизиращия орган е установил, че считано от 08.12.2015 г. е дерегистрирано на основание чл. 176 от ЗДДС. В хода на извършваната насрещна проверка не е открит негов представител или пълномощник. Искането е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, включително чрез изпращане на електронен адрес. Документи не са представени. По данни от информационната система на НАП е установено, че доставчикът е имал наети на трудов договор 10 /десет/ лица, на длъжност „общ работник“ и „търговски сътрудник“ с декларирана дейност „неспециализирана търговия на едро“, както и че за 2015 г. са налице данни за изплатени суми на 3 /три/ физически лица по извън трудови правоотношения. Направен е извод, че дружеството подава декларация обр. №1 и обр. №6 за назначените лица, но не внася задълженията по тях.

2. Отказано е право на данъчен кредит в размер на 1 666,00 лв. за периодите м. 05.2015 г., м. 07.2015 г. и м. 09.2015 г. по фактури, издадени от [фирма].

Установено е , че доставчикът е дерегистриран на основание чл. 176 от ЗДДС. При извършване на насрещната проверка на дружеството не е осъществен контакт с негов представител или пълномощник, а документи не са представени. По данни от информационната система на НАП е установено, че доставчикът е имал наето по трудов договор едно лице на длъжност „продавач павилион“ за декларирана дейност „търговия на дребно в неспециализирани магазини“. Констатирано е, че за същото не са подавани декларация обр. №1 и обр. №6. Посочено е също, че не са налице данни за лица, наети по извънтрудови правоотношения през 2015 г.

3. Отказано е право на данъчен кредит в размер на 4 007,00 лв. за период от м. 01.2018 г. до м. 03.2018 г. по фактури, издадени от [фирма].

С ПИНП №П-22220219023959-141-001 от 01.03.2019 г. е установено, че считано от 13.12.2018 г. доставчикът е deregистриран на основание чл. 176 от ЗДДС. Изготвено е искане за представяне на документи №П-22220219023959-040-001 от 13.02.2019 г., връчено на електронния адрес на дружеството. Представени са документи с писмо вх. №02-53-06-248 от 27.02.2019 г., а именно фактури, договори и протоколи. По данни от информационната система на НАП е установено, че доставчикът е имал наети по трудово правоотношение 8 /осем/ лица на длъжности „секач“, „търговски сътрудник“, „общ работник“ за дейност „неспециализирано търговско посредничество с разнообразни стоки“. Констатирано е, че дружеството подава декларация обр. №1 и обр. №б за назначените лица, но не внася задълженията по тях. Отделно от това е посочено, че не са налице данни за наети лица по извънтрудови правоотношения през 2018 г.

4. Отказано е право на данъчен кредит в размер на 2 834,00 лв. за периода от м. 09.2015 г. до м. 11.2015 г. и м. 01.2016 г. по фактури, издадени от [фирма].

И за този доставчик е установено, че считано от 24.03.2016 г. е deregистриран на основание чл. 176 от ЗДДС. Искането за представяне на документи и обяснения е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, включително чрез изпращане на електронен адрес, но такива не са постъпили. По данни от информационната система на НАП е установено, че доставчикът не е имал наети на трудов договор работници и служители.

5. Отказано е право на данъчен кредит в размер на 3 809,60 лв. за данъчни периоди от м. 02.2016 г. до м. 04.2016 г. по фактури, издадени от [фирма].

Съгласно ПИНП №П22221119024825-040-001 от 13.02.2019 г. е изготвено искане за представяне на документи №П-22221119024825-040-001 от 13.02.2019 г., връчено на електронния адрес на дружеството. Представени са документи с писмо вх. №1553-06-407 от 28.02.2019 г., а именно фактури, протоколи, договори, извлечение от счетоводна сметка 411. По данни от информационната система на НАП е установено, че доставчикът е имал едно лице, наето на трудов договор, на длъжност „управител“ с дата на сключване на договор – 20.04.2016 г. Посочено е също, че не са налице данни за наети лица по извънтрудово правоотношение.

6. Отказано е право на данъчен кредит в размер на 682,00 лв. за данъчен период м. 07.2016 г. по фактури, издадени от [фирма].

С ПИНП №П-22221319022950-141-001 от 26.02.2019 г. е установено, че считано от 17.08.2017 г. доставчикът е deregистриран на основание чл. 176 от ЗДДС. Изготвено е искане за представяне на документи №П-22221319022950-040-001 от 11.02.2019 г., връчено на електронния адрес на дружеството, като в отговор с писмо с вх. №К. 1127 от 26.02.2019 г. са постъпили фактури, договори, протоколи, аналитичен регистър на счетоводни сметки и оборотна ведомост. По данни от информационната система на НАП е установено, че доставчикът е имал 2 /две/ лица, наети по трудов договор на длъжности „търговски представител“ и „дизайнер печатни издания“ като датата на сключване и на двата договора - 18.07.2016 г. Констатирано е, че дружеството подава декларация обр. №1 и обр. №б за назначените лица, но не внася задълженията по тях. Отделно от това е установено, че не са налице данни за наети лица по извънтрудови правоотношения през 2016 г.

7. Отказано е право на данъчен кредит в размер на 13 436,80 лв. за данъчни

периоди от м. 05.2016 г. до м. 08.2016 г., от м. 10.2016 г. до м. 01.2017 г. и от м. 03.2017 г. до м. 06.2017 г. по фактури, издадени от [фирма] г., deregистриран на основание чл. 176 от ЗДДС считано от 17.08.2017. Изготвено е искане за представяне на документи №П-22220219022942-040-001 от 11.02.2019 г., връчено на електронния адрес на дружеството. Представени са документи с писмо вх. №К. 972 от 21.02.2019 г., а именно фактури, договори, приемо-предавателни протоколи, извлечение от счетоводна сметка. По данни от информационната система на НАП е установено, че за периода на издаване на фактурите, доставчикът е имал едно лице на трудов договор, на длъжност „мениджър покупки продажби“. Констатирано е, че дружеството е подало декларация обр. №1 и обр. №6 за назначеното лице, но задълженията по тях не са внесени. Отделно от това е посочено, че не са налице данни за наети лица по извънтрудови правоотношения през 2016 г. и 2017 г.

8. Отказано е право на данъчен кредит в размер на 15 862,60 лв. за данъчни периоди от м. 04.2018 г. до м. 11.2018 г. по фактури, издадени от [фирма], също deregистрирано.

При извършената насрещна проверка са представени документи с писмо вх. №К. 1023 от 22.02.2019 г., а именно фактури, договори, протоколи, хронологична ведомост, свидетелство за регистрация на ФУ. По данни от информационната система на НАП е установено, че за периода на издаване на фактурите, доставчикът е имал пет наети лица по трудов договор на длъжност „консултант по управлението“ и „бизнес консултант“, за които са подавани декларация обр. №1 и обр. №6, но задълженията по тях не са внесени. Отделно от това е посочено, че не са налице данни за наети лица по извънтрудови правоотношения през 2018 г.

9. Отказано е право на данъчен кредит в размер на 3 740,00 лв. за данъчни периоди от м. 07.2017 г. до м. 10.2017 г. по фактури, издадени от [фирма].

С ПИНП №П-2222021902962-141-001 от 20.02.2019 г. е установено, че считано от 24.11.2017 г. доставчикът е deregистриран на основание чл. 176 от ЗДДС. Изготвено е искане за представяне на документи №П-222202190229622-040-001 от 11.02.2019 г., връчено на електронния адрес на дружеството. Представени са документи с писмо вх. №К. 890 от 19.02.2019 г., а именно фактури, договори, приемо-предавателни протоколи, оборотна ведомост и извлечение от счетоводна сметка. По данни от информационната система на НАП е установено, че за периода на издаване на фактурите, доставчикът е имал 1 едно наето лице по трудов договор на длъжност „технически сътрудник“, за което са подавани декларация обр. №1 и обр. №6, но задълженията по тях не са внесени. Констатирано е също така, че за 2017 г. е подадена справка по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени доходи на 4 /четири/ физически лица по извънтрудови правоотношения.

10. Отказано е право на данъчен кредит в размер на 4 444,00 лв. за данъчни периоди м. 11.2017 г. и м. 12.2017 г. по фактури, издадени от [фирма].

С ПИНП №П-22220219022956-141-001 от 26.02.2019 г. е установено, че считано от 11.04.2018 г. доставчикът е deregистриран на основание чл. 176 от ЗДДС. Изготвено е искане за представяне на документи №П-22220219022956-040-001 от 11.02.2019 г., връчено на електронния адрес на дружеството. Представени са документи с писмо вх. №К. 1018 от 22.02.2019 г., а именно фактури, договори, приемо-предавателни протоколи, оборотна ведомост и свидетелство за регистрация на ФУ. По данни от информационната система на НАП е установено, че за периода на издаване на фактурите, доставчикът е имал две лица, наети по трудов договор, на

длъжност „ръководител началник мениджър отдел“ и „търговски сътрудник“, за които са подавани декларация обр. №1 и обр. №6, но задълженията по тях не са внесени. Констатирано е също така, че за 2017 г. е подадена справка по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени доходи на 6 /шест/ физически лица по извънтрудови правоотношения.

В обобщение на изложеното органите по приходите са приели, че за цитираните доставчици не са налице данни за реално извършване на стопанска дейност. Формиран е извод за изкуствено създаване на документооборот и на осн. чл. 68 ал.1 т.1 от ЗДДС е отказано правото на данъчен кредит по всички фактури за ревизираните периоди.

С оглед допълнително установените задължения по ЗДДС и на основание чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ са начислени лихви за забава в размер на 17 368,86 лв.

Относно данъчното облагане по ЗКПО:

Доколкото по гореизложените съображения органите по приходите са заключили, че не са налице реално извършени доставки на стоки и услуги по процесните фактури, е прието, че отчетените разходи не са документално обосновани по смисъла на чл. 10, ал. 1 и ал. 4 от ЗКПО. Това от своя страна е наложило извод, че разходите са отчетени в отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО.

На основание чл. 23, ал. 2, т. 1, във връзка с чл. 26, т. 2, чл. 16, ал. 1 и чл. 10 от ЗКПО, счетоводните финансови резултати на дружеството са увеличени както следва: със сумата в размер на 50 440,00 лв. за 2015 г., със сума в размер на 66 257,00 лв. за 2016 г., със сума в размер на 71 081,00 лв. за 2017 г., представляваща отчетени разходи по фактури, издадени от цитираните по-горе доставчици.

Въз основа на извършените увеличения на счетоводните финансови резултати на дружеството са установени данъчни финансови резултати и корпоративен данък както следва:

За 2015 г. е подадена годишна данъчна декларация с вх. №2219И0047300 от 17.03.2016 г., с която е деклариран счетоводен финансов резултат – счетоводна печалба в размер на 13 840,31 лв., данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер 13 840,31 лв., годишен корпоративен данък в размер на 1 384,03 лв. След извършените преобразувания с РА е установен данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 64 280,31 лв. и годишен корпоративен данък за внасяне в размер на 6 428,03 лв.

За 2016 г. е подадена годишна данъчна декларация с вх. №2219И0062544 от 21.03.2017 г., с която е деклариран счетоводен финансов резултат – счетоводна загуба в размер на 2 309,38 лв., данъчен финансов резултат – данъчна загуба в размер на 2 309,18 лв. След извършените преобразувания с РА е установен данъчен финансов резултат – данъчна печалба в

размер на 63 947,82 лв. и годишен корпоративен данък за внасяне в размер на 6 394,78 лв.

За 2017 г. е подадена годишна данъчна декларация с вх. №2219И0077038 от 26.02.2018 г., с която е деклариран счетоводен финансов резултат – счетоводна печалба в размер на 5 382,00 лв., данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 3 100,52 лв. и годишен корпоративен данък за внасяне в размер на 310,05 лв. След извършените преобразувания с РА е установен данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 76 490,70 лв. и годишен корпоративен данък в размер на 7 649,07 лв.

Издаденият РА е оспорен по административен ред, като е потвърден с Решение № 1278/17.08.2020 г. на директора на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП.

По делото е изслушана съдебно-счетоводна експертиза, която съдът кредитира като обективна и безпристрастно изготвена. Същата ще бъде обсъдена подробно в мотивите на настоящото решение.

По делото са разпитани като свидетели Ч. Н. Н. и П. Д. В..

При така установената фактическа обстановка съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл. 156 от ДОПК, от лице, имащо правен интерес от оспорване, и срещу подлежащ на оспорване пред съд акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

На основание чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Процесният РА, в оспорената му част, е издаден от компетентен орган. Видно от представените по делото Заповед

№ РД-01-803/07.06.2017 г. и Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г., издадени от директора на ТД на НАП-С., лицата, издали ЗВР и РА, са определени да осъществяват функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 и чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

РА е издаден в предвидената форма, съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК, като съдържа всички задължителни реквизити. В ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения.

Съдът констатира, че РА е подписан с валидни електронни подписи. По делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаване на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с ревизионното производство по отношение на [фирма].

С оспорената част от РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от в размер на 56 733,00 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Начислени са лихви в размер на 17 368,86 лв.

На основание чл. 23, ал. 2, т. 1, във връзка с чл. 26, т. 2, чл. 16, ал. 1 и чл. 10 от ЗКПО, счетоводните финансови резултати на дружеството са увеличени както следва: със сумата в размер на 50 440,00 лв. за 2015 г., със сума в размер на 66 257,00 лв. за 2016 г., със сума в размер на 71 081,00 лв. за 2017 г., представляваща отчетени разходи по фактури, издадени от цитираните по-горе доставчици, като общия размер на сумата на данъка възлиза на 18 777,80 лв. и лихви в размер на 5782,02 лв..

Общият размер на задълженията за данъци възлиза на сумата от 111495,98 лв., при декларираните от дружеството 12834,30 лв. и., а остатъкът за довносяне е в размер на 98 661,68 лв.

1. По ЗДДС

Спорен по делото е въпросът относно реалността на извършените доставки на услуги от посочените по-горе дружества на дружеството-жалбоподател.

Основната предпоставка за признаване правото на приспадане на данъчен кредит е осъществяването на реална доставка, в

случая на услуги. В т. 37 от Решение на СЕС от 18.06.2013 г. по дело C-78/2012/ [фирма] е посочено, че лицето, което иска да си приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. Изводът за това налице ли е действителна доставка на стоки или услуги се прави от решаващия съд в съответствие с националните правила за доказването и след извършване на обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по отнесения до него спор. Съгласно чл. 114, ал. , т. 9, количеството и естеството на доставените стоки или степента и естеството на предоставените услуги трябва за целите на ДДС да са задължително посочени във фактурата. Това е посочено и в т. 52 от Решение на СЕС от 18.06.2013 г. по дело C-78/2012/ [фирма].

Правото на приспадане на данъчен кредит е отказано на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал.1, т. 1 от ЗДДС, като са направени изводи за неправомерно начислен във фактурите данък, поради липса на доказателства за реално осъществяване на доставки, водещи до липса на данъчно събитие по смисъла на чл. 9 от ЗДДС.

Доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело C-151/13 Le R. d`Or) и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. При доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в

пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното - предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси и направените във връзка с тях разходи от доставчика, както и данни къде се извършва приемо-предаване и между кои физически лица като представители на търговците, което е в съответствие със задължението им по чл. 302 ТЗ.

Наличието на реална доставки е материалноправно изискване за признаване правото на ДК, респ. липсата на доставка е основание да се откаже това право поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС - наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест единствено реалните икономически дейности.

Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност, за наличие на реални доставки на стоки и услуги. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл. 154, ал. 1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т. 37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 [фирма]: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това.

С тази задача не се справи дружеството-жалбоподател.

Представените фактури, договори и приемо-предавателни протоколи, както и фискални бонове, анализирани поотделно и в тяхната съвкупност не дават основание да се приеме категорично и безпротиворечиво, че доставките са действително извършени. Сключените договори не съдържат конкретизация на предмета на услугата, нито на начина на формиране на цената на услугата, вид, количество, място и време на изпълнение. Съставените към тях протоколи също не съдържат конкретни условия и изисквания, свързани с поръчката, не е ясно кое е лицето, осъществило доставката, което да позволи да се изясни въпросът притежавало ли е то нужните умения и знания за извършването ѝ, как е извършена тя, с кое превозно средство и с

какви ресурси. Не е изяснен начина на комуникация между възложител и изпълнител, не са представени доказателства за поръчка, възлагателно писмо, оферта или друга форма на комуникация, не става ясно как и защо дружеството възложител се е обърнало именно към тези доставчици, за да им възложи конкретната услуга. Изводите на решаващия орган за невъзможност да се извърши съпоставка и проследяване на изпълнението на предмета на доставката е правилен.

Съдът споделя изложените съображения в потвърдителното решение на решаващия орган досежно липсата на доказателства, които би следвало да са налице при реално осъществяване на доставка от [фирма], а именно доказателства за транспортиране на рекламните материали, за командироване на конкретни лица, ангажирани с изпълнението на поръчката в различните градове, материалната и кадрова обезпеченост на доставчика, какви материали са закупени и вложени в изпълнението, как е формирана цената.

Неоснователни са доводите на жалбоподателя, че доставките нямат за предмет транспортни услуги, поради което не следва да се изискват такива доказателства, както и че транспортът е извършван с лични превозни средства. Дори да се приеме тезата на жалбоподателя, то следва да се има предвид, че и за тези твърдения не са ангажирани убедителни доказателства, не са посочени кои са лицата, извършили транспорта, с чии превозни средства, за чия сметка е извършван превозът, как е калкулирана цената на услугата и включва ли тя личния транспорт. Не е житейски и икономически обосновано подобен начин на работа да не е заложен и отразен чрез съставяне на нужните документи, още повече когато става дума за доставка на услуги, при които изискванията за документална обезпеченост са завишени.

В по-голямата си част приемо-предавателните протоколи не съдържат място на доставката- обект, където е изпълнена, количество, конкретизация на рекламните материали като вид и брой.

По отношение на кадровата обезпеченост на доставчиците ,

същата е от съществено значение за установяване на обстоятелството възможно ли е било именно конкретния доставчик да изпълни възложената му услуга. От отговора на този въпрос зависи дали би могло да се твърди реалност или не на доставката. Органът е констатирал , че [фирма] е имало сключен един трудов договор с лице на длъжност „продавач павилион“, [фирма]- седем лица на длъжност „секач“ и „търговски сътрудник“, [фирма]- едно лице на длъжност „управител“, но трудовият му договор е с дата 20.04.2016г. , а фактурираните услуги касаят периода 01.02.2016г-26.04.2016г., [фирма] – едно лице на длъжност „мениджър покупки-продажби“, [фирма]- трима бизнес консултанти, [фирма] – един технически сътрудник , [фирма] няма наети лица, [фирма] – 9 лица „общ работник“ и „технически сътрудник“, „А. Мюзик“ – лице на длъжност „търговски представител“ и лице на длъжност „дизайнер печатни издания“, [фирма] няма наети лица. От посочените дружества няма данни за сключени граждански договори, с изключение на [фирма] и [фирма].

Установено е , че [фирма] и [фирма] –през процесните периоди са имали за представител едно и също лице Д. К., изпълнявал към същия период в три други дружества работник строителство. За „Б. къмпани и „Р. къмпани е било установено , че Р. Р. е била заета по трудов договор в дружество, занимаващо е с търговия на дребно с облекло, а представителите на Х. Ф.“ Е. и [фирма] са били заети като „работник строителство“ и „пазач“ в процесния период.

При тези фактически установявания необосновано е твърдението на жалбоподателя, че не е нужно изпълнителят да разполага с персонал или специалисти в областта на рекламата, за да изпълни поръчката. Дори да се приеме тезата, че не се касае за високо квалифицирана дейност, то е нужно задължително да са налице основни умения и познания в областта на дизайна, компютърна грамотност, електротехника, печат и т.н.

От наличните данни и установеното в хода на ревизията е видно, че избраните доставчици не биха могли да извършат и доставят процесните услуги, още повече, че не ясно кои именно лица са ги извършили, а и в тази посока не са ангажирани доказателства. Органът е изложил и съображения, свързани с издадени и влезли в сила ревизионни актове на [фирма] и [фирма], които не са оборени.

Вярно е заключението на решаващия орган, че фактурираните доставки не отразяват вярно стопанските операции, поради което са налице и основания за преобразуване на финансовия резултат на жалбоподателя на осн. чл. 26 от ЗКПО със стойността на издадените от цитираните доставчици фактури за периода 2015—2017г.

Цялостната преценка на всички доказателства, събрани както в хода на ревизията, така и в съдебното производство, водят до заключението, че процесните сделки са сключени с цел данъчна измама, състоящата се в неправомерно ползване на правото на приспадане на данъчен кредит. В подкрепа на този извод са установени редица факти и обстоятелства, изчерпателно описани в РД и РА. Обоснован е изводът на решаващия административен орган, че са налице издадени фактури от дружества, които не са фактическите доставчици по смисъла на чл. 11, ал. 1 от ЗДДС и жалбоподателят неправомерно е ползвал право на данъчен кредит. Представените от жалбоподателя документи, както и приетата експертиза, също не доказват реалност на процесните доставки. Наличието на фактура и правилно водено счетоводство от жалбоподателя не доказва действителното осъществяване на доставките от посочените във фактурите доставчици. Не е достатъчно и отразяването в регистрите по ЗДДС. Следва да се докаже наличието на потенциалната възможност да осъществяване на доставката от посочения във фактурата доставчик (материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика), както и да се представят доказателствата, сочещи прякото ѝ реализиране. Тези предпоставки не бяха доказани по делото, поради което съдът

намира, че жалбата е неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

Наличието на реална доставка е материалноправно изискване за признаване право на данъчен кредит, както съобразно нормите на съюзното право и практиката на СЕС, така и съобразно националното законодателство. За да се установи, че на основание доставката на стоки/услуги е налице право на приспадане, е необходимо да се провери, дали доставките са реално осъществени и дали са използвани от лицето са извършването на облагаеми доставки (т. 31 от решение на СЕС по дело C-285/11). При наличие на реални доставки на стоки и/или услуги и изпълнение на другите материалноправни изисквания за приспадане на данъчен кредит отделни формални нередовности в притежаваните от получателя документи не могат да се отразят негативно на правото на приспадане. Също така, при наличие на реални доставки на стоки и/или услуги отделни нередовности при прекия или предходните доставчици не могат да доведат до право на отказ на данъчен кредит без да се доказва, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае за извършената от някой от доставчиците по веригата злоупотреба (Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11, Решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело C-324/11 G. T.). Обратно, при пълна липса на доставка на стоки и/или услуги (пълна симулация) получателите могат да разполагат с изрядни от външна страна документи, въз основа на които претендират правото на приспадане на данъчен кредит, т.е. формално да отговарят на изискванията за приспадане на правото на ДК, но на тези документи да не съответстват реални стопански операции. Съдът приема, че в конкретния случай е доказана втората хипотеза - наличие единствено на документално оформление на правоотношенията, на които не съответстват реални стопански операции. Правилно това е възприето от приходните органи като основание по чл. 6, вр. чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС да се откаже претендираното данъчно предимство чрез приспадане на ДК.

Съвкупната преценка на описаните факти и обстоятелства навежда на категоричен и несъмнен извод за законосъобразност на РА в оспорената част

Според чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, не е налице право на приспадане на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. В закона няма легално определение на понятието „неправомерно начислен данък“, но за такъв следва да се приеме данъкът, начислен в нарушение на императивни законови разпоредби. 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 правото на приспадане на данъчен кредит.

Притежаването на фактура не е достатъчно условие за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. Като частен свидетелстващ документ фактурата е писмено доказателствено средство. От релевантните за правото на приспадане на данъчен кредит факти, тя установява единствено количеството и вида на стоката, вида на услугата и датата на възникване на данъчното събитие - чл. 114, ал. 1, т. т. 9 и 10 от ЗДДС. Затова и по хипотеза извършването на облагаемата сделка следва да се установи по друг начин, а не чрез посочването на вида на стоката или услугата в данъчния документ.

Представените от жалбоподателя фактури в ревизионното производство, представляващи частни удостоверителни документи, носители на информация за регистрирана за пръв път стопанска операция, не се ползват с обвързваща съда материална доказателствена сила като верността на удостоверените с тях обстоятелства следва да се преценява съобразно с всички останали събрани допустими и относими към изследваните факти доказателства. Същото се отнася и за представените протоколи и договори. Всички те в качеството им все на частни удостоверителни документи нямат обвързваща материална доказателствена сила и подлежат на преценка от съда с оглед на целия събран по делото доказателствен

материал.

От изслушаното по делото заключение на ССЕ се установява, че процесните фактури са осчетоводени при жалбоподателя в сметки 602 “разходи за външни услуги“ и 401 „Доставчици“. Относно техническата и кадрова обезпеченост на дружеството констатациите са, че то притежава 2 бр. компютри, 2 бр. фотоапарати, бр. рекламно пано, 3 бр. принтери, 1 бр. монитор, 1 бр. телевизор и 1 бр. термопреса. На трудов договор са назначени 3 лица: продавач-консултант, специалист маркетингова реклама и търговски представител. От допълнително представени документи вещото лице е заключило, че получените услуги от доставчици са използвани в последващи доставки. Поради липса на достатъчно данни не може да се направи извод дали жалбоподателят е получил други идентични като предмет и обем услуги, доставчиците са отразили в дневниците си за продажба процесните доставки. Дружеството – жалбоподател е спазил счетоводните принципи, а воденото счетоводство е редовно.

Заключението е оспорено от ответника по т.6 касателно неподписани оборотни ведомости, взети предвид при изготвяне на заключението и по т.3 относно липса на анализ и времева съпоставка между получената доставка и последващата ѝ реализация, с подробни доводи, развити в писмени бележки по делото.

В хода на производството са разпитани свидетели, възложители и подизпълнители на дружеството-жалбоподател. От показанията на св. Н. е видно, че дружествата „Ал ченълс“ и „С.“ е ползвало услугите на [фирма], жалбоподателят ползвал и подизпълнители, конкретни цени и начин на изпълнение са договаряни по телефон, не са издавани приемо-предавателни протоколи. От показанията на свидетеля В. става ясно, че неговото дружество [фирма] е било подизпълнител на жалбоподателя, договори и приемо-предавателни протоколи не са били подписвани, а уговорките са били устни.

По направеното оспорване от страна на ответника относно

показанията на свидетелите, съдът намира същото за основателно доколкото действително [фирма], „Ал ченълс“ О. и [фирма] са дружества, по чиито фактури не е отказано правото на данъчен кредит и следователно показанията на тези свидетели биха могли да имат единствено общ информативен характер относно начина на работа на ревизираното лице, но не и конкретно отношение към процесния период и процесните данъчни задължения. Резонни са възраженията и досежно представените оборотни ведомости, доколкото без наличието на подпис на съставилото ги лице, те практически губят удостоверителната си функция и качеството си на документи, годни за анализ, от които да се формират фактически и правни изводи. В тази връзка изложеното от вещото лице, че ги е ползвало единствено като данни не опорочава експертизата, но се отразява безспорно на онези изводи, съставени на база на тези данни, които ще следва да се изключат при формиране на изводите на съда. Неотнормими към спора са и представените фактури, съставени извън процесния период т.е след 30.11.2018г, които също са изложени в заключението на вещото лице. На тази база съдът кредитира частично експертизата, чието заключение макар и пълно и обосновано не оборва направените от ревизорите изводи.

Правилното счетоводно отразяване на фактурата при жалбоподателя и наличието ѝ не е достатъчно, за да се направи извод за действително осъществена стопанска операция - доставка на услуга по чл. 9 от ЗДДС и възникнало данъчно събитие. Фактурата сама по себе си не е данъчно събитие, а частен документ, от който жалбоподателят черпи изгодни за себе си правни последици, а именно формиране на данъчен кредит. По отношение на част от спорните фактури е установено, че са налице извършени плащания, но този факт не е достатъчен, за да се приеме, че фактурираните услуги са реално извършени.

Не са представени договори и приемо-предавателни протоколи по отношение на всички спорни доставки.

Представените договори, по които се твърди, че са доставени фактурираните услуги са бланкетни. В клаузите на договорите не се съдържат уговорки, уреждащи начина на калкулиране на цената на услугата и нейните елементи. Не са представени документи, от които да може да се установи как са зададени параметрите на изработка – поръчки или заявки от възложителя. Представените договори и приемо-предавателни протоколи не съдържат в себе си конкретни данни, въз основа на които да се установи реалността на фактурираните услуги, като бъде обвързан предметът на издадените фактури с предмета на сключените договори.

От приложените приемо-предавателни протоколи не може да се изведе информация за конкретното изпълнение на заложените по договорите задължения, тъй като в същите е отбелязано единствено, че възложителят приема извършените работи. От тях не може да се установи как са изпълнени доставките и от кои лица, във какъв времеви период и кое е местоизпълнението им. В част от протоколите не се съдържат данни за периода, в който са доставени съответните услуги. Представените приемо-предавателни протоколи не съдържат единична цена на извършената услуга, вид на извършената услуга, конкретно описание на услугата, която следва да бъде доставена, както и място на което са доставени услугите.

В разглеждания случай конкретното съдържание на доставките, респ. реалното им предаване и приемане от страните по сделката, не може да бъде установено от представените договори и приемо-предавателни протоколи. Нито в сключените договори, нито в съставените протоколи, нито в други документи, се съдържа точно описание на договорените услуги - в какво конкретно се състои изпълнението, какви са изискванията към резултата.

Не са налице доказателства за извършени разходи от доставчиците за изпълнение на доставките по процесните фактури. Част от доставчиците нямат подаден ГФО за съответната финансова година, поради което не се установява да

притежават ДМА и да са извършвали реално стопанска дейност. По отношение на тези, които са подали ГФО, съответно за 2015 г., 2016 г. 2017 г. и 2018 г., от него не се установява дружествата да притежават ДМА. Не са налице данни за предходни доставчици, от които дружествата да са се снабдили с необходимите им ресурси за изпълнение на спорните доставки.

Не са налице доказателства за извършен транспорт от страна на доставчиците. Същите не разполагат с МПС, с изключение на [фирма], което разполага с лек автомобил. Това обстоятелство не дава възможност да се направи безспорен извод, че дружествата са разполагали с възможност за осъществяване на процесните доставки.

Вярно е че фактът, че доставчикът не е доказал т. нар. кадрова, материална и ресурсна обезпеченост, не може да бъде сам по себе си основание за извод, че услугата не е фактически извършена, респ. това не съставлява и обективна данна за наличието на измамни действия, съответно за знанието или участието в тях на жалбоподателя, но няма пречка това обстоятелство да бъде взето предвид в съвкупната преценка с останалите такива, установени в хода на производство, във връзка с формиране на крайния извод относно релевантното за спора обстоятелство. Обстоятелството, че органите по приходите не са установили как точно е извършена услугата, с какъв кадрови потенциал разполага посоченият търговец, не може да бъде основание за отказ от право на данъчен кредит, но единствено и само при положение, че се установи фактическото извършване на "услугата", при което ще са изпълнени материалноправните предпоставки за възникването на правото. По настоящото дело от коментираните по-горе доказателства, съдът приема, че не се доказва фактическото извършване на доставката.

С оглед всичко изложено, изводът на ревизиращите органи за липса на доказателства за реално осъществяване на процесните доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС е правилен. Липсата на доказателства за реално осъществяване на

доставките, води до извода, че е налице неправомерно начислен във фактурите данък, поради липса на данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 1 от ЗДДС. За да бъде признато и законосъобразно упражнено правото на приспадане на данъчен кредит, следва да бъдат събрани доказателства за всички юридически факти, предвидени в действащия към момента на издаване на съответната фактура закон. Съобразно общите правила за разпределение на доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването на право на приспадане на данъчен кредит и законосъобразното му упражняване следва да докаже наличието на предпоставките по чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС и отсъствие на пречки по чл. 70 от ЗДДС, което не беше направено в настоящото съдебно производство. От жалбоподателя не бяха представени доказателства, оборващи изводите на приходните органи, направени в хода на ревизионното производство.

Такова е и установеното разпределение на тежестта на доказване за целите на прилагането на ДДС в практиката на СЕС - например в Решението от 29 март 2012 г. по дело С-414/10, т.32: Лицето, което иска приспадането на ДДС трябва да докаже, че са изпълнени условията за това, а данъчната администрация – ако установи, че правото на приспадане е било упражнено с цел измама, има право да поиска с обратно действие плащането на приспадателните суми. Националният съд следва да откаже прилагане правото на приспадане, ако въз основа на обективни данни от преписката се установи, че правото е упражнено по измамен начин.

На основание изложеното следва, че жалбоподателят не доказва добросъвестността си по повод на издаването на процесните фактури - тъй като не е изпълнил задълженията си да докаже, че действително е получил доставки на стоки и услуги по спорните фактури, че е положил всички разумни усилия за да избегне въвличането си в данъчна измама, и поради това не следва да му бъде признато правото на приспадане по данъка. От анализа на събраните документи в хода на ревизията и тяхната преценка в

съвкупност, съдът следва да приеме, че задълженото лице и разглежданите доставчици не участват реално в стопанския оборот, тъй като самите фактури се издават без основание, т.е. без да са реализирани реални доставки на услуги. В заключение по отношение на процесните доставчици съдът приема, че на практика няма нито едно сигурно и убедително доказателство, което да обосновава факта на реалност на извършените доставки на услуги.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от непризнатото право на данъчен кредит по спорните фактури, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главното задължение.

Относно оспорените лихви за периодите м. 08.2015 г., м. 09.2016 г. и м. 02.2017 г., същите са начислени поради несвоевременно внасяне на определените от самото лице задължения, които не са коригирани като размер в хода на ревизията. Конкретни доводи или доказателства за противното, липсват в жалбата, поради което няма основания те да се отменят.

2. По ЗКПО

Съгласно чл. 26, т. 2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели разходите, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. В чл. 10, ал. 1 от ЗКПО е посочено, че счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция.

Съгласно чл. 10, ал. 2 от ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели и когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата информация по Закона за счетоводството, но при условие че за липсващата информация са налице документи, които я удостоверяват. За да е налице признаване за данъчни цели на осчетоводени разходи, следва да е издаден първичен счетоводен документ - фактура, която да

отразява правилно извършената счетоводна операция, т.е. да се установи, че разходите са извършени реално.

Предвид установените и подробно изложени в частта по ЗДДС от настоящото решение аргументи, издадените на ревизираното лице фактури от горепосочените доставчици не отразяват вярно посочените в тях стопански операции, поради което правилно не са признати за данъчни цели. Единствено тяхното счетоводно отразяване, без да е доказано, че това е вследствие на реално осъществена доставка, не води до извод, че доставките са получени, съответно разходите са действително извършени. Поради това са налице основания за преобразуване на финансовия резултат на основание чл. 26 т.2 от ЗКПО за периода 2015-2017г.

С оглед изложеното, съдът приема, че РА е правилен и законосъобразен, а подадената жалба следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

При този изход на спора на ответника следва да бъде присъден юрисконсултско възнаграждение на основание чл. 161, ал. 1 от ДПОК, определено на основание чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, в размер на 3489,85 лв.

Така мотивиран и на основание чл. 160 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София-град, III отделение, 62 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалба на [фирма] срещу РА № Р-22221918007961-091-001/27.05.2020 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП-С., в частта, в която е потвърден с Решение № 1278/17.08.2020 г. на директора на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП, като са установени задължения в общ размер на 98 661,68 лв., както следва:

- задължения по ЗДДС за данъчни периоди: м.05.2015-м.07.2015

г., м.09.2015-м.11.2015 г., м. 01.2016-м.08.2016 г., м. 10.2016-м.01.2017 г., м. 03.2017-м.11.2018 г. в размер на 55 912, 44 лв. и лихви в размер на 17 071,42 лв., общо в размер на 72 983,86 лв. ведно с лихви за данъчни периоди м. 08.2015 г., м. 09.2016 г. и м. 02.2017 г. в размер на 297,44 лв.;

- задължения по ЗКПО за 2015 г., 2016 г. и 2017 г. в размер на 18 777,80 лв. и лихви в размер на 5 782,02 лв.

ОСЪЖДА [фирма] с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [жилищен адрес]0 да заплати на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП, сумата от 3489,85 лв. /три хиляди четиристотин осемдесет и девет лева и осемдесет и пет стотинки/.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: