

РЕШЕНИЕ

№ 5782

гр. София, 13.10.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 8 състав, в
публично заседание на 21.09.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Деница Митрова

при участието на секретаря Милена Чунчева, като разгледа дело номер **2048** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по повод на жалба с вх. № 6062 от 20.02.2020 г. по описа на Административен съд – София град и вх. № 53 – 04 – 90 от 27.01.2020 г. по описа на Дирекция „Обжалване и данъчни осигурителна практика“ при ЦУ на НАП - С., подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет. 1, представлявано от управителя Г. М. С., със съдебен адрес [населено място], [улица], ет. 4 срещу ревизионен акт (РА) № Р – 2222 – 17180 - 06087 – 091 – 001 от 16.09.2019 г., издаден от И. М. Р., на длъжност началник сектор – възложил ревизията и А. Л. И., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, частично потвърден с решение № 2072 от 10.12.2019 г. на директора на дирекция „ОДОП“.

Жалбоподателят отправя молба до съда да отмени РА, с който на дружеството са установени задължения по ЗДДС за данъчни периоди м. 05, 06, 07, 09, 10 и 12.2015 г., м. 02, 03, 04, 05, 06, 08, 10 и 11.2016 г., м. 02 и 05. 2017 г.и м. 05, 07 и 08.2018 г. и за 2015 г. и 2016 г. по ЗКПО. Излагат се доводи, че неправилно ревизиращите органи са приели и ограничили дейността на дружеството единствени и само до търговия с матраци, легла, рамки и аксесоари за легла, а не приемат като дейност консултантски услуги във връзка с реализирането на ремонтни дейности и инвестиционни проекти. Инвокират се съображения, че органите по приходите, извършващи ревизията, е допуснал съществени нарушения на процесуалните правила, а именно: не са спазени принципите за обективност и добросъвестност, нарушени са материални данъчни

норми, както и служебното начало и има непълнота на събраните доказателства. Твърди се, че приетите за установени фактически констатации в РД са необосновани, немотивирани, не се подкрепят и са в противоречие със събраните доказателства в процеса на данъчната ревизия. Оспорва се направеното изменение на ревизионното производство, поради налични обстоятелства по чл. 122, ал.1, т. 4 от ДОПК – липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно ЗСч или воденото счетоводство и преминаване към „особен ред на облагане“. Изразява се мнение, че е неоснователен отказът за непризнаване на данъчен кредит по доставки, извършени на територията на България. Според жалбоподателя приетият подход при определяне на резултатите за отделните данъчни периоди, последвано от начисляване на ДДС на ревизираното лице, както и неспазване на процесуалните предпоставки на чл. 3 и чл. 5 във вр. Чл. 117, ал.2, т.5 и т.6 вр. Чл. 118 от ДОПК, е довело до процесуално нарушение на закона и оттам накърняване на правото на защита. Не на последно място се посочва, че начислените лихви в РА са недължими, тъй като същите са акцесорни по своята същност и са изчислено върху недължимата главница. В заключение жалбоподателят излага аргументи, че формираният краен извод е за материална незаконосъобразност на РА, доколкото данъчният орган не е мотивирал задълбочено формирането на отказа за признаване на данъчен кредит. В хода на съдебното производство, оспорващият редовно призован, се представлява от адв. Б., която поддържа жалбата и претендира сторените съдебно – деловодни разноски, съгласно списък.

Ответникът – директорът на Д „ОДОП“, редовно призован се представлява от юрк. З., която оспорва жалбата, предлага същата да се отхвърли, претендира юрисконсултско възнаграждение и депозира писмено становище.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано във връзка с издадена заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р – 2222 – 17180 – 06087 – 020 – 001 от 05.10.2018 г., с която на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложил извършването на ревизия на [фирма]. В нея е записано, че обхвата на производството е за следните видове задължения по периоди: Корпоративен данък от 01.01.2015 г. до 31.12.2017 г. и Данък върху добавената стойност от 01.01.2015 г. до 30.08.2018 г. Посочено е, че ревизията ще бъде извършена от А. Л. И., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията и Б. Б. К., на длъжност инспектор по приходите. Определен е срок за завършване до 2 месеца, считано от датата на връчване на ЗВР. Заповедта е връчена на 07.11.2018 г. на пълномощник на дружеството.

Със заповед № Р – 2222 – 17180 – 06087 – 023 – 001 от 17.12.2018 г., издадена от И. Р., производството е спряно, на основание чл. 34, ал.1, т. 4 ДОПК във връзка с постъпила молба от ревизираното лице, считано от 17.12.2018 г. до 17.03.2019 г.

Със заповед № Р – 2222 – 17180 – 06087 – 143 – 001 от 19.03.2019 г., издадена от И. Р., производството е възобновено и е определен срок на ревизията до 09.04.2019 г. Заповедта е връчена на 27.03.2019 г. по електронен път.

Със заповед за изменение на ЗВР № Р – 2222 – 17180 – 06087 – 020 – 002 от 28.03.2019 г., издадена от И. М. Р., на длъжност началник сектор, срокът за приключване на ревизията е продължен до 09.04.2019 г. Заповедта е връчена по електронен път на 10.04.2019 г.

Със заповед за изменение на ЗВР № Р – 2222 – 17180 – 06087 – 020 – 003 от 29.03.2019

г., издадена от И. М. Р., на длъжност началник сектор, срокът за приключване на ревизията е продължен до 07.05.2019 г. Заповедта е връчена по електронен път на 10.04.2019 г.

Със заповед за изменение на ЗВР № Р – 2222 – 17180 – 06087 – 020 – 004 от 23.04.2019 г., издадена от И. М. Р., на длъжност началник сектор, срокът за приключване на ревизията е продължен до 05.06.2019 г. Заповедта е връчена по електронен път на 15.05.2019 г.

Издаден е ревизионен доклад (РД) № Р – 2222 – 17180 – 06087 – 092 – 001 от 25.07.2019 г., връчен на 19.08.2019 г. по електронен път. Срещу РД не е подадено възражение.

Издаден е РА № Р – 2222 – 17180 – 06087 – 091 – 001 от 16.09.2019 г., с който са установени задължения по ЗДДС общо в размер на 12 987,22 лв. и лихви в размер на 3 883,79 лв. и по ЗКПО в общ размер на 18 769,25 лв. и лихви в размер на 3 323,93 лв.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК е постъпила жалба с вх. № 53 – 03 – 3263 от 08.10.2019 г. г. по регистъра на ТД на НАП – С. и с вх. № 23 – 22 – 1891 от 11.10.2019 г. по регистъра на дирекция ОДОП.

На основание чл. 155, ал. 1 от ДОПК срокът ответникът е издал решение № 2072 от 10.12.2019 г., с което е потвърдил РА в частта на установения резултат по ЗДДС за данъчни периоди м. 05.2015 г., м. 06.2015 г., м. 07.2015 г., м. 09.2015 г., м. 10.2015 г., м. 12.2015 г., м. 02.2016 г., м. 03.2016 г., м. 04.2016 г., м. 05.2016 г., м. 06.2016 г., м. 08.2016 г., м. 10.2016 г., м. 11.2016 г., м. 02.2017 г., м. 05.2017 г., м. 01.2018 г. и м. 03.2018 г.; в частта на начислените лихви за данъчни периоди м. 07.2017 г., м. 08.2017 г., м. 09.2017 г., м. 10.2017 г., м. 11.2017 г., м. 12.2017 г., м. 05.2018 г., м. 07.2018 г. и м. 08.2018 г. и за корпоративен данък за 2015 г. и 2016 г.

Видно от констатациите в РД и РА се установява следваната фактическа обстановка:

Процесната ревизия е първа за установяване на задължения по ЗДДС и ЗКПО за спорните периоди.

По писмени обяснения на управителя дейността на жалбоподателя е продажба на мебели, матраци и аксесоари за тях. В дружеството има наети по трудови правоотношения осем лица.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на жалбоподателя са връчени четири Искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/. Изискана е за проверка счетоводната и търговска документация на дружеството, включително договори, протоколи, банкови документи и други доказателства, които имат отношение към доставките, получени и извършени от жалбоподателя. Изискани са данни за вида на търговската дейност и обекта, от който се извършва, лицензи, разрешителни, регистрационни талони на притежаваните МПС, нотариални актове за собственост, писмени обяснения и фактури, издадени от конкретно посочени доставчици. С придружителни писма чрез ИС Контрол са представени единствено копия на продажни и покупни фактури за ревизираните периоди и договори за наем на търговски обекти.

Преглед на оригинални счетоводни документи е извършен в офиса на дружеството, за което е издаден Протокол №1602538 от 21.05.2019 г. В офиса на дружеството са налични единствено оригинали на фактури за покупки и продажби. Установено е, че е налична счетоводна отчетност за периодите от 01.01.2018 г. до 31.08.2018 г., а липсва такава за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2017 г.

На основание чл. 45 от ДОПК в хода на ревизията са направени насрещни проверки на контрагентите на жалбоподателя. За установените факти и обстоятелства са съставени протоколи за извършени насрещни проверки.

Относно задължения по ЗДДС.

След анализ на събраните доказателства ревизиращият екип е приел, че на ревизираното лице не се следва право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 10 993,22 лв. по фактури, издадени от следните доставчици:

- непризнат кредит в размер на 1 500,00 лв. за данъчни периоди м.02.2016 г., м. 06.2016 г. и м. 11.2016 г. по четири фактури с предмет плащане по договор за проектиране, издадени от [фирма];

- непризнат кредит в размер на 4 731,55 лв. за данъчни периоди м. 05.2015 г., м. 06.2015 г., м. 07.2015 г., м. 10.2015 г., м. 12.2015 г., м. 03.2016 г., м. 04.2016 г. и м. 02.2017 г. по дванадесет фактури с предмет наем, отчисления по съвместна дейност и услуга, издадени от [фирма];

- непризнат кредит в размер на 4_761,67 лв. за данъчни периоди м. 05.2016 г., м. 08.2016 г., м. 10.2016 г., м. 02.2017 г. и м. 05.2017 г. по осем фактури с предмет наем, издадени от [фирма];

В хода на ревизията е установено, че във връзка със спорните доставки от страна на жалбоподателя са представени част от фактурите, придружени с фискални бонове.

Видно от мотивите на РА и РД, при насрещните проверки на горните дружества са изготвени искания за представяне на документи и писмени обяснения. Изискани са счетоводни и търговски документи и доказателства за реалност на фактурираните доставки. С цел връчване на исканията и проверка на документацията са посетени адресите за кореспонденция на [фирма] и [фирма]. Констатирано е, че на тези адреси не се намират офиси на процесните дружества, нито техни представители или пълномощници. Исканията са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК чрез прилагане към досието. Изготвеното ИПДПОЗЛ до [фирма] е връчено на декларирания електронен адрес за кореспонденция. Исканите документи и доказателства от трите дружества не са представени.

При направена служебна справка в информационната система на НАП е установено, че описаните по-горе доставчици са deregистрирани по ЗДДС от страна на приходната администрация на основание чл. 176 от ЗДДС, имат установени задължения към бюджета. Спорните фактури са включени в дневниците за продажби за ревизираните периоди, с изключение на 3 от фактурите, издадени от [фирма] след датата му на deregистрация по ЗДДС, считано от 10.05.2016 г.

Относно наетите в дружества лица е установено следното:

В [фирма] има наети по трудови правоотношения две лица на длъжности снабдител и монтьор водопроводни тръби. Наетите лица във [фирма] също са две на длъжности управител продажби маркетинг и монтажник метални конструкции. Девет са наетите по трудови правоотношения лица в [фирма] на длъжности мениджър проучване на пазара, общ работник строителни сгради, снабдител доставчик и монтьор водопроводи.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че за периодите на издаване на фактурите и трите дружества са подавали ГДД по чл. 92 от ЗКПО с нулеви данни.

При така установената фактическа обстановка органите по приходите са приели, че не е доказано реалното изпълнение на доставките, поради което на основание чл. 68, ал.

1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6, чл. 9 и чл. 25 от ЗДДС са отказали правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 10_993,22 лв. по фактурите, издадени от посочените по-горе доставчици.

В хода на ревизионното производство от органите по приходите е установено, че от [фирма] е ползвано правото на приспадане на данъчен кредит, както следва:

- в размер на 400,00 лв. за данъчен период м.09.2015 г. по фактура №93 от 04. 09.2015 г. с предмет по договор за консултантска услуга, издадена от [фирма];

- в размер на 444,00 лв. за данъчен период м.04.2016 г. по фактура №348/16.03.2016 г. и №355/19.04.2016 г. с посочен предмет- аванс за изготвяне на проект и проект за обект „Жилищни сгради“ в кв. К. вада [населено място], издадени от [фирма];

- в размер на 120,00 лв. за данъчен период м.04.2016 г. по фактура №589/11.04.2016 г. с посочен предмет- изготвяне на проект част „Електрическа“ за обект „Жилищни сгради“ в кв. К. вада [населено място], издадена от [фирма];

- в размер на 700,00 лв. за данъчни периоди м.01.2018 г. и м. 03.2018 г. по фактура №183/25.01.2018 г. и №191/21.03.2018 г. с посочен предмет- проект на дизайн за фитнес, издадени от [фирма];

- непризнат кредит в размер на 330,00 лв. за данъчен период м.01.2018 г. по фактура №279/20.12.2017 г. с посочен предмет - изготвяне на предварителен договор за право на строеж и консултации във връзка с продажба на недвижим имот, издадена от АДВОКАТСКО ДРУЖЕСТВО „Д., З., М.“.

Органите по приходите са констатирани, че към към фактурите от страна на ревизираното лице не са представени относими документи, от които да се определи в какво връзка и за какви обекти са получените услуги. Посочено е, че предметите на доставка не са свързани с неговата независима икономическа дейност – продажба на матраци. По тези съображения ревизиращите са преценили, че за тях не е налице право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 1 994,00 лв. на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС.

По ЗКПО

В ревизионното производство е констатирано, че за финансовата 2015 г. от задълженото лице е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО, с която са декларирани приходи в размер на 694 164,28 лв. и разходи в размер на 683 370,66 лв. Счетоводен финансов резултат /С./ - печалба в размер на 10 793,62 лв. и данъчен финансов резултат – печалба в същия размер.

За финансовата 2016 г. от задълженото лице е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО, с която са декларирани приходи в размер на 688 561,15 лв. и разходи в размер на 688 359,07 лв., С. – печалба в размер на 202,08 лв. и данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 9 827,08 лв.

С оглед на това, че при установяването на задълженията за данък върху добавена стойност в хода на ревизията е прието, че не е доказано осъществяване на реална доставка на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС по фактурите, издадени през 2015 г. на жалбоподателя от [фирма] с обща стойност на данъчните основи в размер на 13 766,14 лв., намерили счетоводно отражение като разходи от група 60, е направен извод, че не са налице документално обосновани стопански операции, във връзка с които са издадени фактурите.

Аналогични са направените изводи и заключения по отношения на издадените през 2016 г. фактури в общ размер на данъчните основи – 18 858,34 лв. от доставчиците: [фирма], [фирма] и [фирма].

Предвид установеното в частта по ЗДДС, че оспорващият е осчетоводил разходи през 2015 г. в размер на 2 000,00 лв. по фактура, издадена от [фирма] и за 2016 г. в размер на 2 820,00 лв. по фактури, издадени от [фирма] и [фирма] е направен извод, че така извършените разходи не са свързани с икономическата дейност на лицето.

В резултат на гореизложеното с РА е извършено увеличение на финансовия резултат на дружеството по реда на чл. 26, т. 3 от ЗКПО, във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО за 2015 г. със сума в размер на 13 766,14 лв. и на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО със сума в размер на 2 000,00 лв.; за 2016 г. със сумата в размер на 18 858,34 лв. / чл. 26, т. 3, във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО/ и на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО със сумата в размер на 2 820,00 лв.

Установен е данъчен финансов резултат - печалба за 2015 г. в размер на 26 559,76 лв. и корпоративен данък в размер на 2 655,98 лв., при внесен 1 079,36 лв. и за 2016 г. данъчен финансов резултат – печалба в размер на 31 506,14 лв. и корпоративен данък в размер на 3 150,61 лв., при внесен 982,71 лв.

В хода на съдебното производство като доказателства по делото са приети представените с жалбата, административната преписка и допълнителни ангажираните писмени документи от страните. По искане на оспорващия е допуснато събирането на гласни доказателства чрез изслушването и приемането без възражения Съдебно счетоводна експертиза и Допълнителна Съдебно счетоводна експертиза, изготвени от вещото лице Й. Т. К.. В заключенията на приетите ССЕ и ДССЕ е посочено, че фактурите, предмет на ревизионното производство, с издател [фирма], по които жалбоподателят е ползвал право на данъчен кредит в размер на 1500,00 лв. са включени в дневниците за продажби на доставчика, подробно описани в табличен вид. Фактурите, издадени от [фирма], по които оспорващият е ползвал право на данъчен кредит в размер общо на 4762,67 лв. са включени частично в дневниците за продажби на доставчика. От проверените фактури, включени в дневника за продажби на доставчика са фактури с начислен ДДС в общ размер – 1700,00 лв. В таблица 4 са описани фактурите, които са включени в дневниците за продажби на този доставчика, а в таблица 5 са посочени фактурите, които не са включени в дневниците за продажби с общо начислен ДДС в размер на 3061,67 лв. Фактурите с издател [фирма], по които жалбоподателят е ползвал данъчен кредит в размер общо на 4731, 56 лв., са включени частично в дневниците му за продажби. От проверените фактури, включени в дневниците за продажби на доставчика с начислен ДДС в общ размер - 2954,90 лв., които са подробно описани в таблици 6 и 7 на ССЕ. Не са включени в дневниците за продажби на [фирма] фактури с общо начислен ДДС в размер на 1776,67 лв., посочени в таблица 8 на ССЕ. В ДССЕ вещото лице подробно е описало начина на разплащане по процесните фактури, а именно: доставчика [фирма] – на допълнително представени два броя фактури е маркирано плащане „в брой“ без да са приложени към тях копия на фискални бонове. Фактурите са на обща

стойност 28 389,36 лв. (в т.ч. 4731, 56 лв. начислен ДДС). От тях с приложени касови бонове са фактури на обща стойност 19 949, 36 лв. , а фактурите без касови бонове са на обща стойност 8440,00 лв.

Фактурите с издател [фирма] са разплащани и по касов и по банков път. От фактури на обща стойност 9000,00 лв.(в т.ч. 1500,00 лв. ДДС) има данни за разплатени 6800,00 лв.(таблица 10, ДССЕ). От проверените и приети по делото фактури на доставчика [фирма] е видно, че се предвижда разплащане по касов път/в брой. Към приложените по делото фактури има касови бонове. Това са фактури на обща стойност 8530,00 лв. 9в т.ч. 1421, 67 лв. начислен ДДС). Допълнително ангажираните в хода на съдебното производство фактури са на обща стойност 20 040,00 лв. и към тях не са приложени касови бонове (табл.11).

По фактурите за доставки от Адвокатско дружество „Д., З., М.“, ЕВРОКОНСУЛТА“ Е., [фирма], [фирма] и [фирма] като начин за разплащане е посочено „по банка“, „по сметка“, „по банков път“ (табл. 12, кол. 9). Тези фактури са разплатени по банков път. Както извършването на доставките, така и разплащането между контрагентите по тях не се оспорват от органите по приходите. Съдът кредитира приетата експертиза след направените уточнения от страна на вещото лице..

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок, поради което е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА. Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 10 993,22 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма].

Въз основа на доказателствата, събрани по делото, се установява, че на жалбоподателя е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури за извършени услуги – по договор за изработка (проектиране) и отдаване под наем.

За да възникне право на приспадане на данъчен кредит следва да са изпълнени условията, посочени в чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС. По своята правна същност правото на приспадане на данъчен кредит е сложен фактически състав, правните последици по който могат за възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи, като първият и

основен елемент на този състав е наличието на доставка.

В конкретния случай спорът се свежда именно до реалното изпълнение на фактурираните доставки на услуги.

Наличието на реално извършена доставка е първата изискуема от закона предпоставка за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит. Видно от мотивите на Решение от 26 май 2005, А. Ж., С-536/03 на СЕС, т. 24 и 25, правото на приспадане възниква в момента на действителното осъществяване на доставката на стоката или услугата, утежнена с ДДС за приспадане. В Решение от 06.12.2012 г., [фирма] по дело С-285/11, Решение от 31.01.2013 г., [фирма] по дело С-643/11, СЕС е приел, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. Само по себе си посочването на ДДС във фактура, без реално да е настъпило данъчното събитие, не може да обоснове право на приспадане за получателя. Фактура, която не документира реално осъществена облагаема доставка на стоки или услуги, е с невярно съдържание. Издаването и използването от получателя за упражняване на право на данъчен кредит на фактури с невярно съдържание може да се счита за част от данъчна измама. Така Решение от 07.12.2010 г., по дело С-285/09, т. 49, съгласно която общностното право не изключва възможността държавите членки да считат съставянето на фиктивни фактури, посочващи неправомерно ДДС, като опит за данъчна измама.

Когато ревизираното лице сочи като доставчици издателите на съответните фактури, то е негова тежестта да докаже, че доставките са извършени именно от тези икономически субекти. За разлика от наличието на доставка, която като факт от обективната действителност подлежи на пряко установяване с документи, липсата на доставка не подлежи на пряко доказване. Когато фактурата документира доставка на услуга, следва да се установи и докаже не само предаването и приемането на резултата от съответната услуга, а и възможността на доставчика да я извърши. В конкретния случай освен, че не е доказано приемането и предаването на резултата от фактурираните услуги, не е налице и втората предпоставка за доказване на изпълнението на услугата, доколкото липсват обективни данни, че услугите по процесните фактури са извършени от посочените в тях дружества.

В случая се касае за услуги по проектиране и отдаване под наем, поради което е необходимо най-напред да бъде установено с достатъчно и непротиворечиви доказателства, че дружествата са разполагали с необходимите ресурси за изпълнението им.

Органите по приходите са извършили насрещни проверки на посочените като издатели на фактурите - предмет на спора дружества, с оглед събиране на конкретни доказателства за изясняване на фактическата

обстановка. В хода на извършените насрещни проверки от [фирма], [фирма] и [фирма] не са представени никакви доказателства. От жалбоподателя са представени единствено спорните фактури.

Липсата на ангажирани доказателства обосновава извод за наличие на формално документиране на сделки от правна страна, но не и от фактическа, т. е. като реална доставка. Представените единствено от жалбоподателя фактури, правилно не са кредитирани от приходните органи. Целта на насрещната проверка е не само установяване начисляването на ДДС, но и легитимността на доставчика, реалността на доставката. Убедителни доказателства в тази насока липсват. Процесните фактури за услуги не съдържат в себе си достатъчно конкретни данни, въз основа на които да се установят по категоричен начин видът и количеството на извършените услуги. Бланковото посочване на предмета на фактурираните доставки не дава възможност да се изследва необходимата материално-техническа обезпеченост за тяхното реално извършване, нито последващата им реализация. По отношение на фактурираните услуги от [фирма] е констатирана липсата на данни за разполагаем персонал. Както вече бе казано фактурите, издадени от този доставчик, са за извършени услуги по договор за проектиране, а наетите в дружеството две лица са на длъжности снабдител и монтьор водопроводни тръби.

На следващо място фактурираните доставки от [фирма] и [фирма] са за наеми на недвижими имоти. Както правилно органите по приходите са отбелязали, сред представените от жалбоподателя договори за сключени наеми, липсват такива с тези дружества. Отделно от това при извършена проверка в хода на административното обжалване и на база на информационната система на НАП е установено, че [фирма] и [фирма] нямат декларирани имоти.

Анализът на приложените по преписката документи води до извод за наличие на документално оформени сделки, които фактически не са реализирани между посочените страни. Следователно недоказани остават изложените в жалбата твърдения за наличието на реално извършени доставки. Не са ангажирани доказателства, които да се противопоставят на тезата на ревизиращите органи за липса на доставка.

От приетата по делото ДССЕ се установява, че фактури, издадени от [фирма], с номера 10...93 от 20.02.2017 г., 10...106 от 03.05.2017 г. и 10...112 от 03.05.2017 г. има разминаване между датата на издаване на фактурата, посочена в дневника за покупки и датата на издаване, посочена в документа.

Отделно от горното, от правилно органите по приходите са установили, че [фирма], [фирма] и [фирма] са подавали или не ГДД по чл. 92 от ЗКПО, но с нулеви данни. Безспорно е установено от справка в

Търговския регистър установява, че и трите дружества са новоучредени с капитал от 2,00 лв. до 10,00 лв. и не са публикували годишни финансови отчети /ГФО/. Тези обстоятелства пряко указват, че дружествата не осъществяват стопанска дейност и същевременно са общодостъпни като намиращи се в публични регистри.

Тук следва да се посочи, че ГФО е носител на информация с комплексен характер за управлението на финансите и имуществото на предприятия и характеризира предприятието като обособена единица и поради това е сред документите с особено значение за установяване и характеризиране на финансовото състояние.

Незнанието на публикуваните обстоятелства, характеризиращи предприятията на доставчиците, може да се приеме за неполагане на дължима грижа при избора на съконтрагент от страна на жалбоподателят. В случая, съставените документи от името на тези дружества – фактури и договори противоречат на липсата на информация за декларираните данни във финансовите отчети.

В следствие на изложеното не е възможно да се презюмира добросъвестно поведение на получателя по отношение на извършеното фиктивно фактуриране на стоки и услуги. Получателят на спорните фактури не е възможно да не знае, че те не документират реални доставки, по които той е страна, а отразяват фиктивни такива. Поради това с декларирането на спорните доставки като облагаеми с право на данъчен кредит жалбоподателят претендира субективно право, за което предварително няма как да не знае, че не е възникнало.

В заключение трябва да се посочи, че наличните по преписката доказателства не позволяват да бъде направен извод за реалност на спорните доставки, както и за добросъвестността на оспорващия при упражняване правото на приспадане на данъчен кредит по процесните доставки.

Налага се изводът, че органите по приходите законосъобразно и обосновано са отказали да признаят право на приспадане, тъй като въз основа на обективни данни е установено, че това право е упражнено въз основа на фактури с цел изкуствено създаване на условия за правото на приспадане на данъчен кредит. Изкуственото създаване на условия за получаване на изгода, каквато в случая представлява правото на приспадане на данъчен кредит се определя като злоупотреба /т. 74 и т. 75 от Решение от 21.02.2006 по дело С-255/02/. Под данъчна измама следва да се разбира всяко действие или бездействие, водещо до въвеждане в заблуждение, целящо или имащо за краен резултат ощетяване на бюджета. Наличието на издадена от доставчика фактура не е достатъчно основание да се приеме, че реално е извършена доставка. При условие, че има издадена фактура и е начислен ДДС, без да е налице фактически извършена стопанска операция от доставчика,

няма основание за ползване правото на данъчен кредит, предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

Горното дава основание да се заключи, че не се доказват реални доставки от [фирма], [фирма] и [фирма], а РА в частта, с която е извършена корекция на декларираните от [фирма] резултати по ЗДДС за данъчни периоди м. 05.2015 г., м. 06.2015 г., м. 07.2015 г., м. 10.2015 г., м. 12.2015 г., м. 02.2016 г., м. 03.2016 г., м. 04.2016 г., м. 05.2016 г., м. 06.2016 г., м. 08.2016 г., м. 10.2016 г., м. 11.2016 г., м. 02.2017 г. и м. 05.2017 г., в които е упражнено право на приспадане на данъчен кредит по фактури от тези дружества следва да бъде потвърден.

Относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 1 994,00 лв. по фактури, издадени от АДВОКАТСКО ДРУЖЕСТВО „Д., З., М.“, [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]

Както в националното законодателство, така и според правото на ЕС, за да се признае правото на приспадане на данъчен кредит в случаи като процесния по доставки с предмет услуги, е необходимо да се установи извършването на услугите от доставчика от една страна и от друга - използването им от получателя за последващи облагаеми доставки на стоки или услуги, или във връзка с осъществяваната от него икономическа дейност /арг. от чл. 68, ал. 1 и чл. 25, ал. 2 във връзка с чл. 9 от ЗДДС и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО/. Преценката за наличието на тези две предпоставки следва да се извърши на базата на всички обективно установени факти по делото въз основа на редовно и надлежно събраните доказателства.

В конкретния случай няма спор, че жалбоподателят е получил доставки на услуги по фактури, издадени от горните дружества с предмет – изготвяне на предварителен договор за право на строеж и консултации във връзка с продажба на недвижим имот, проект за дизайн на фитнес, по договор за консултантска услуга, изготвяне на проект „еднофамилна жилищна сграда и част Електрическа за обект „Жилищни сгради“, находящ се в [населено място], кв. К. вада. Предмет на спора е свързани ли са процесните доставки с икономическата дейност на оспорвания или същите попадат в хипотезата на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, предвиждаща ограничение на право на приспадане на данъчен кредит.

В разпоредбата на чл. 70 от ЗДДС са изброени изчерпателно случаите, в които законодателят предвижда ограничение на правото на приспадане на данъчен кредит, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 и чл. 74 от с. з.

Съгласно чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето.

Понятието „икономическа дейност“ е дефинирано в чл. 3, ал. 2 от ЗДДС и се определя като всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него, т. е. има се предвид стопанската дейност на съответното предприятие.

С разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС са въведени ограничения, които са пряко свързани с принципа на облагане с ДДС и характера на данъка. По дефиниция ДДС е общ данък върху потреблението, чиято тежест изцяло се носи от крайния потребител. До стадия на крайния потребител данъчнозадължените лица, които участват в процеса на производство и разпределение, се задължават към бюджета с начисления на клиентите си ДДС, като се приспада платения ДДС на техните доставчици. При положение, че данъчнозадълженото лице придобива стоки и услуги за облагаеми доставки, не като краен потребител, му се предоставя право да приспада ДДС, с който се облага придобиването на стоките и услугите. ДДС се характеризира със своя неутралитет на всички стадии от производството и разпределението, като по силата на принципа на неутралитет, лицето понася тежестта на данъка само когато той се отнася за стоки или услуги, които по никакъв начин не обслужват икономическата му дейност, тоест нито пряко, нито косвено се отнасят към извършваните от лицето облагаеми доставки, както и ако е краен потребител по възмезден начин на същите. Следва да се посочи, че под дейност, различна от икономическата дейност на лицето, следва да се разбира икономическа дейност различна от тази, формираща оборота му, а не всяка нестопанска дейност, тъй като тази хипотеза излиза извън приложното поле на ЗДДС и въпросът за приспадане на начисления по доставката данък изобщо не стои.

Установеното от органите по приходите, че услугите, получени по тези фактури не се използват в обичайната дейност на лицето и с тях не са извършени последващи облагаеми доставки не е оспорено с конкретни доказателства, нито в хода на ревизионното производство, нито в процеса на административното обжалване. Самият жалбоподател в жалбата пред настоящата инстанция не излага никакви доводи във връзка с отказаното на това основание право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 1 994,00 лв.

По преписката не са налични доказателства, обосноваващи извод, че получените услуги са използвани за дейността на ревизираното лице – продажба на матраци.

Настоящият съд приема за доказано наличието на ограниченията, предвидени в чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. Съгласно цитираната норма за [фирма] не е налице право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 1 994,00 лв. за данъчни периоди м. 09.2015 г., м. 04.2016 г., м.

01.2018 г. и м. 03.2018 г. по фактурите, издадени от АДВОКАТСКО ДРУЖЕСТВО „Д., З., М.“, [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

Правилно и законосъобразно в хода на ревизията органите по приходите са се произнесли с РА и са начислените лихви за забава в размер на 1 038,50 лв. върху невнесен в срок ДДС за данъчни периоди м. 07.2017 г., м. 08.2017 г., м. 09.2017 г., м. 10.2017 г., м. 11.2017 г., м. 12.2017 г., м. 05.2018 г., м. 07.2018 г. и м. 08.2018 г.

Същите произтичат от непогасяване на декларираното задължение за ДДС в законоустановения срок. Доколкото в жалбата не са изложени конкретни възражения и не са ангажирани доказателства за платени от оспорващия задължения за ДДС в съответния размер и срок, настоящата инстанция счита, че правилно и законосъобразно са начислени лихви при спазване изискванията на чл. 175 от ДОПК и Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ и РА в тази част следва да се потвърди.

Относно извършеното облагане на основание чл. 26, т. 3 от ЗКПО за 2015 г. и 2016 г.

Настоящият решаващ орган намира РА в частта на извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат за 2015 г. със сумата в размер на 13 766,14 лв. и в размер на 18 858,34 лв. за 2016 г., представляваща отчетени разходи във връзка с фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] за законосъобразно, но по различни съображения и на различно правно основание от приетото в РА.

Неприложимо в случая е посоченото от органите по приходите правно основание. Разпоредбата на чл. 26, т. 3 от ЗКПО предвижда, че не се признават за данъчни цели разходите за начислен данък или ползван данъчен кредит по реда на ЗДДС, когато разходът от стопанската операция, с която е свързан данъкът върху добавената стойност не е признат за данъчни цели, т. е. преобразуване на това основание може и следва да се извършва само със сумите на разходи за начислен данък или ползван данъчен кредит. Видно от изложено в ревизионния доклад и ревизионния акт, в случая органите по приходите извършват преобразуване не със сумата на разхода за данък или приспаднат данъчен кредит, участвали при формирането на годишния финансов резултат на дружеството, а със сумата на разхода по съответните стопански операции (данъчната основа на фактурите). За да се извърши преобразуване на финансовия резултат на посоченото основание, законът изисква разходът от стопанската операция, с която е свързан данъкът върху добавената стойност, да не е признат за данъчни цели.

В конкретният случай не е спорно и се подкрепя от доказателствата по преписката, че ревизираното дружество не е получило услуги по фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма]. Същевременно е отчетено разходи по тях, което безспорно е оказало влияние върху

данъчния финансов резултат, като е намалило неговия размер.

В хода на ревизията, като е съобразил установените факти и обстоятелства в частта на облагането по ЗДДС ревизиращият екип правилно е преценил, че са налице основания за увеличение на счетоводните финансови резултати за 2015 г. със сумата в размер на 13 766,14 лв. и за 2016 г. със сумата в размер на 18 858,34 лв. представляващи данъчните основи по издадените от спорните доставчици фактури, които са отчетени като разход, но не е приложена отходсимата правна норма.

За данъчни цели, признаването на разходите се основава на документалната им обосновааност. Това понятие е дефинирано в чл. 10 от ЗКПО, като по силата на ал. 1 от същата правна норма, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обосноваан чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч., отразяващ вярно стопанската операция. В случая, не са налице доказателства за реално изпълнени услуги от [фирма], [фирма] и [фирма]. След като липсва стопанска операция, то съгласно разпоредбите на ЗСч. липсва задължение и основание за издаване на първични счетоводни документи. Осчетоводяването на разходи, които реално не са извършени, и издаване на документи, които не отразяват действителни факти, са нарушения на принципа „документална обосновааност“, поради което не следва признаване на разходите на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, тъй като същите са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство.

По смисъла на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са осъществени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но без да води до отклонение от данъчно облагане. С разпоредбата на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО като отклонение от данъчно облагане се определя и заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално извършени.

В случая, приложимостта на разпоредбата на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО досежно разходите по фактурите, издадени от изброените доставчици, се обоснова от обстоятелството, че в хода на ревизията органите по приходите са констатирани, обстоятелства, позволяващи да се приеме, че се касае за изплатени възнаграждения за услуги, за които липсват данни да са реално осъществени в полза на жалбоподателя от спорните доставчици, както и че именно те са получили съответните възнаграждения. Посредством отчитането на разходите за услуги, които

не е получило, задълженото лице е намалило размера на счетоводните финансови резултати за ревизираните периоди, което е оказало влияние върху размера на следващия се корпоративен данък, т. е. в случая е налице заобикаляне на закона и отклонение от данъчно облагане.

С оглед горното, настоящата инстанция намира, че съгласно посочените разпоредби на ЗКПО за целите на данъчното облагане на ревизираното лице не следва да се признаят отчетените разходи по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма], за които не е доказано, че са свързани с реално извършени доставки. РА в частта на извършеното увеличение на финансовите резултати за 2015 г. и 2016 г. с разходите по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] и определеният в резултат на това увеличение корпоративен данък за 2015 г. и 2016 г. е правилен и законосъобразен и като такъв следва да бъде потвърден, ведно с определените лихви за забава.

Относно извършеното облагане за 2015 г. и 2016 г. на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО.

Съгласно чл. 25 от ЗКПО за целите на определяне на данъчния финансов резултат, когато в този закон е посочено, че приход /разход/ или печалба /загуба/ е признат за данъчни цели в годината на счетоводното му отчитане, с него не се преобразува счетоводният финансов резултат за текущата или следващи години. С част от своите разпоредби ЗКПО поставя изисквания, които ограничават признаването на някои счетоводни разходи в зависимост от това, доколко разходът е документално обоснован, извършването му е пряко свързано с предмета на дейност и обслужва стопанската дейност на данъчно задълженото лице, налице ли е съпоставимост на приходи и разходи, разходът пряко относим ли е към отчетния период, за който е намален финансовия резултат и други. В тази връзка всеки осчетоводен разход следва да се анализира от гледна точка на връзката и обусловеността му спрямо извършваната от лицето дейност, както и да се изследва защо и кое е наложило извършването му, при какви обстоятелства е извършен. Признаването за данъчни цели на разходи е пряко свързано с необходимостта същите да бъдат извършени, за осъществяване, разширяване и подобряване на дейността и постигане на крайния резултат, за която е създадено предприятието.

В случая относима се явява нормата на чл. 26, т. 1 от ЗКПО, която предвижда, че счетоводните разходи, които не са свързани с дейността не се признават за данъчни цели.

Същевременно в закона липсва легална дефиниция на понятието стопанска/икономическа дейност и като такава се възприемат сделките, извършвани по занятие, изброени в чл. 1 от Търговския закон (ТЗ), при отчитане на факта, че изброяването не е изчерпателно.

В конкретния случай, извършваната от жалбоподателя икономическа дейност през процесния период е продажба на матраци. Следователно разходите, свързани с изготвяне на изготвяне на проект и проект за част „Електрическа“ за обект „Жилищни сгради“ в[жк] [населено място] по никакъв начин не могат да бъдат отнесени към стопанската дейност на [фирма].

Разходи, несвързани с дейността – това са разходи, които данъчно задълженото лице не може да докаже как се отнасят и как допринасят към осъществяваната от него стопанска дейност, т. е. не допринасят за реализирането на настояща или бъдеща икономическа изгода. В тази връзка следва да бъде отбелязано, че по фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] в частта по ЗДДС РА е правилен.

С оглед на гореизложеното, съдът намира, че събраните в хода на ревизионното и съдебното производства доказателства не удостоверяват използване на услугите от горните дружества за икономическата дейност на лицето, във връзка с което законосъобразно е увеличен счетоводният финансов резултат по ЗКПО за 2015 г. със сумата в размер на 2 000,00 лв. и в размер на 2 820,00 лв. за 2016 г. на посоченото основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО.

По изложените съображения жалбата на [фирма] следва да се отхвърли като неоснователна и недоказана, а РА да се потвърди в обжалваната част като законосъобразен.

С оглед изхода на спора и направеното искане от страна на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение следва да се уважи. При това положение на ответника на основание чл. чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредбата за минималните адвокатски възнаграждения във връзка с чл. 161, ал.1 от ДОПК следва да се присъди такова в размер на 1524, 00 (хиляда петстотин двадесет и четири) лева при материален интерес на спора 33125,45 лв.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. последно от ДОПК, Административен съд – София град, III – то отделение, 8-ми състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу ревизионен акт (РА) № Р – 2222 – 17180 - 06087 – 091 – 001 от 16.09.2019 г., издаден от И. М. Р., на длъжност началник сектор – възложил ревизията и А. Л. И., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, частично потвърден с решение № 2072 от 10.12.2019 г. на директора на дирекция „ОДОП“.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на дирекция „Обжалване и

данъчно осигурителна практика“ – С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 1524, 00 (хиляда петстотин двадесет и четири) лева.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: