

РЕШЕНИЕ

№ 137

гр. София, 08.01.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,
в публично заседание на 08.10.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова-Десподска

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **2011** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба, уточнена с молба от 14.03.2019 г., на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [жк], [улица], вх. Б, ет. 4, ап. 33, представлявано от И. И. – управител срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22002217001547-091-001 от 20.06.2018 г., издаден от Руска Р. Б. – орган, възложил ревизията и Методи К. М., ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1918 от 10.12.2018 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ДОДОП/ - [населено място].

С жалбата се оспорва изцяло ревизионният акт, потвърден с решението на директора на ДОДОП, с който са определени задължения за корпоративен данък в размер на 114 076.30 лева за периода от 01.01.- 31.12.2014 г. и по ЗДДС в размер на 13050.00 лева за данъчни периоди 01.07.2014 г. до 30.06.2015 г., както и са начислени лихви за просрочие в размер на 42 307,95 лева.

В жалбата се излагат твърдения че РА е незаконосъобразен, необоснован, като издаден в нарушение на материалния закон и при съществени нарушения на административнопроизводствените правила. В жалбата се твърди, че представените в хода на ревизията документи са достатъчни да обосноват реалността на процесните доставки. Твърди също, че са налице всички материалноправни предпоставки за надлежно упражняване правото на приспадане на данъчен кредит. По отношение на установените задължения по ЗКПО, жалбоподателя сочи, че неправилно органите по

приходите са увеличили финансовия му резултат със суми по получени заеми от кипърски дружества. Налице била извършена цесия, като длъжник на прехвърленото вземане само били уведомени за прехвърлянето на вземането. Не оспорвали задължението си по договора за заем, но с оглед финансовите затруднения на дружеството, плащане на заетите суми не била извършвана, но това не водило до отпадане на задължението, както са предположили органите по приходите. Съобразно изложеното, изразява искане РА да бъде изцяло отменен като неправилен и незаконосъобразен. Претендира и присъждане на направените във връзка с делото разноски.

В съдебно заседание жалбоподателя, редовно призован, не се явява и не изпраща представител.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, редовно уведомен, чрез процесуалния си представител юрк. К. изразява становище за неоснователност на жалбата.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не взема становище по жалбата. Административен съд София- град, III отделение, 70 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22002217001547-020-001/ 17.03.2017 г. е възложено извършване на ревизия на [фирма] за определяне задълженията на дружеството по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за данъчен период от м. 08/2014 г. и за корпоративен данък по реда на Закона за корпоративно подоходно облагане (ЗКПО) за 2014 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на декларирания електронен адрес на дружеството на 23.03.2017 г., от която дата започва да тече определеният 3-месечен срок за извършване на ревизията. Със заповеди за изменение на ЗВР № Р-22002217001547-020-002/19.06.2017 г. и № Р-22002217001547-020-003/11.07.2017 г. срокът за извършване на ревизията е бил продължаван, като е определен краен срок за приключването ѝ до 21.08.2017 г.

На основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК и във връзка с отправено запитване до данъчната администрация на Република К. със Заповед № Р-22002217001547-023-001/17.08.2017 г. производството по извършване на ревизията е било спряно до получаване на отговор или в срока по чл. 34, ал. 8 от ДОПК.

Цитираните по-горе заповеди са издадени от Руска Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП) във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповеди №РД-01-369/30.03.2016 г. и №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22002217001547-092-001/28.05.2018 г., връчен по електронен път на 30.05.2018 г. Задълженото лице не се е възползвало от правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и не е подало писмено възражение срещу констатациите, изложени в РД.

Ревизията приключва с РА № Р-22002217001547-091-001/20.06.2018 г., издаден от Руска Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Методи К. М., на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на

21.06.2018 г.

С РА са определени допълнителни задължения за корпоративен данък в размер на 114 076,30 лв., за данък върху добавената стойност в размер на 13 050,00 лв. и са начислени лихви за просрочие в общ размер на 42 307,95 лв. Всички посочени задължения са предмет на спор в настоящото производство.

В РА е посочено, че процесната ревизия е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК и в хода на ревизията са били предприети редица процесуални действия, описани в констативната част на РД, неразделна част от издадения РА, като са и изложени предприетите от органа по приходите действия, както и установената фактическа обстановка и събраните доказателствени средства.

Извършени са на основание чл. 45 от ДОПК насрещни проверки на [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК], резултатите от които са отразени в съставените протоколи за извършени насрещни проверки (ПИНП).

С протокол № АА0801676/16.06.2017 г. към ревизионното производство са приобщени всички доказателства, находящи се в досието на задълженото лице, включително събраните в хода на предходната ревизия.

Инициран е обмен на информация с данъчната администрация на Република К.. Отправено е и от страна на дирекция СИДДО допълнително запитване с конкретни въпроси, като отговорът е постъпил в ТД на НАП С., администриран е с вх. № 20-00-2627#3/17/15.10.2018 г. и е препратен в дирекция ОДОП С., където е регистриран с вх. №23-22-1231#4/05.11.2018 г., след приключване на ревизионното производство.

Всички събрани документи и писмени обяснения са описани и анализирани в констативната част на ревизионния доклад, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от ревизионния акт.

В резултат на предприетите процесуални действия ревизиращите органи са направили следните констатации:

През ревизирания период дружеството жалбоподател е реализирало приходи от търговия с бельо. Дейността му е била финансирана със заеми, предоставени от дружествата L. M. E. S.A., T. H. L., S. I. L. и T. L. L. и е упражнявана в 8 наети търговски обекта – магазини, находящи се в градовете С., П., Стара З. и В.. Регистрацията по ЗДДС е от 01.03.2012 г. и е активна и към момента.

I. По отношение облагането по ЗКПО:

Ревизиращите органи са приели, че за финансовата 2014 г. [фирма] е подало годишна данъчна декларация, с която е декларирало данъчен финансов резултат след преобразуване – данъчна загуба в размер на 207 528,80 лв.

Въз основа на всички събрани доказателства, в хода на ревизията е установено, че дружеството, в качеството си на заемополучател, е получило парично постъпление в размер на 150 500,00 евро (294 352,41 лв.), съгласно сключен на 12.03.2012 г. договор за заем с кипърското дружество S. I. L.. Между страните е договорен срок за връщането му от 2 години и годишна лихва в размер на 12%. С анекси от 12.03.2014 г. и 12.03.2016 г. срокът на договора е бил продължаван с по 2 години до 2018 г. Установено било още, че [фирма] е получило суми в общ размер на 546 540,00 евро (1 068 939,32 лв.) съгласно пет договора за заем, сключени на 12.03.2012 г., 25.04.2012 г., 20.06.2012 г., 22.06.2012 г. и 17.07.2012 г. с кипърското дружество T. H. L.. Първоначално договореният срок за връщане на сумите е бил определен на 2 години

от подписване на договорите. Към всеки от договорите са били представени по два анекса, с които срокът е бил продължаван с по 2 години, съответно до 2016 г. и до 2018 г.

Според РА, посочените суми са постъпили по банкови сметки на ревизираното дружество, а получените преводи са били декларирани с форма СПБ-1 в БНБ.

По информация, предоставена от кипърската данъчна администрация, е направена констатация, че дружествата S. I. L. и T. H. L. са учредени в К. на 12.02.2009 г. и прекратени на 27.08.2014 г. Това е дало основание да се счита, че подписаните през 2016 г. анекси не биха могли да бъдат сключени, тъй като към датата на подписване на същите, регистрацията на кредиторите вече е била заличена, респ. сумите не биха могли да бъдат възстановени на заемодателите и задълженията към тях в общ размер на 697 040,00 евро никога няма да бъдат върнати и/или погасени от страна на [фирма].

Представени са договори за цесия, съответно от 14.07.2014 г. и 17.07.2014 г., по силата на които T. H. L. и S. I. L., в качеството си на цеденти, прехвърлят на A. L., K., в качеството му на цесионер, вземанията си от жалбоподателя в размер съответно на 546 540,00 евро и 150 500,00 евро. Към договорите са били приложени уведомления, с които кипърските дружества (цеденти и цесионер) са уведомили ревизираното за прехвърлянето на задълженията му към A. L..

При обсъждането на посочените уведомления ревизиращият екип е установил, че в същите не е вписана дата на издаване, както и че липсва клауза, регламентираща срока, в който задълженията към S. I. L. и T. H. L. на обща стойност 697 040,00 евро следва да бъдат изплатени на A. L.. Доказателства за плащане на дълга от страна на [фирма] към A. L. също не са били представени.

С ИПДПОЗЛ № P-22002217001547-040-002/09.06.2017 г. от ревизираното дружество е било изискано да представи търговската си кореспонденция с A. L. и да декларира дали са извършвани плащания за погасяване на задължението, както и да представи относими доказателства - банкови извлечения, счетоводни регистри и т.н. В отговор са представени писмени обяснения, съгласно които търговска кореспонденция с посоченото дружество не е водена и плащания не са извършвани.

В връзка с горното органите по приходите са отправили ново запитване до кипърската данъчна администрация, този път по отношение на цесионера A. L.. Съгласно предоставената информация A. L. с данъчен №12321941E е регистрирано в Н., К. на адрес, който се използва като адрес за управление и от други дружества. Посочено е, че кипърското дружество не спазва данъчното законодателство и не подава данъчни декларации, поради което администрацията не е в състояние да удостовери дали то е местно лице, дали осъществява стопанска дейност и дали е титуляр на конкретна банкова сметка в банка „П.“ К.. Кипърските власти не разполагат с информация за цесии и не могат да предоставят такава. Според тях, Регистраторът на дружествата в К. започва процедура по заличаване на A. L. от регистъра.

С оглед непълния и неизчерпателен отговор, предоставен от кипърската данъчна администрация, е изпратено допълнително искане за предоставяне на информация относно актуалния статут на дружеството, предоставяне на информация и доказателства за откриване и движения по банковата сметка на A. L. и други. До приключване на ревизионното производство отговорът не е бил получен.

Въз основа на така събраната информация не е било възможно да се докаже по безспорен начин, че A. L. е заплатило сумата, посочена като цена за прехвърляне на

вземането, дали същото е разполагало с такива средства, направени ли са погасявания от страна на ревизираното дружество, както и дали са налични покани, писма, заведени официални искове във връзка с покриване на задължението.

С ИПДПОЗЛ №Р-22002217001547-040-003/23.04.2018 г. отново е изискано от [фирма] да декларира евентуално настъпила промяна в обстоятелствата по отношение на погасяване на задължението или предприети действия от страна на цесионера в тази връзка. В отговор ревизираното дружество е представило 4 покани без превод, от 10.09.2015 г., 05.05.2016 г., 12.07.2017 г. и 06.03.2018 г., с които А. Л. е поискало погасяване на задължението. Ангажирани са и писмени обяснения, съгласно които ревизираният субект регулярно получавал напомнителни писма във връзка със задълженията му по договорите за цесия, с които се изисквало незабавното им плащане и цесионерът уведомявал за предприети мерки за принудителното им събиране. Доказателства за образувано съдебно производство във връзка с непогасеното задължение не са били представени.

Органите по приходите са отбелязали, че с писмените обяснения, представени по първите две ИПДПОЗЛ, ревизираното дружество е твърдяло, че кореспонденция между него и цесионера не е осъществявана. Документи и обяснения, че последният регулярно е изпращал покани не са били ангажирани и с направеното възражение срещу констатациите, изложени в РД №Р-22221016000993-092-001/01.09.2016 г.

Установеното е аргументирало извод, че представените договори за цесия са съставени за целите на ревизионните производства, същите оформят симулативни сделки и страните по тях не желаят настъпването им. В тази връзка и с оглед противоречивите твърдения на ревизираното дружество посочените документи не са кредитирани като годни доказателствени средства.

Предвид изложеното ревизиращият екип е възприел, че е налице хипотезата на чл. 46, ал. 1, т. 4 от ЗКПО, по реда на която при определяне на данъчния финансов резултат, счетоводният такъв следва да се увеличи с размера на задължението, от вземането на което кредиторът се е отказал по съдебен път или го е опростил. При тази логика и на основание чл. 78 от ЗКПО, при определяне на данъчния финансов резултат за 2014 г., счетоводният финансов резултат на дружеството е увеличен със сумата на задълженията към двете кипърски дружества в общ размер на 1 363 291,73 лв. (левовата равностойност на 697 040,00 евро). По този начин, при декларирана от задълженото лице данъчна загуба в размер на 207 516,65 лв. е изчислен данъчен финансов резултат за периода – печалба в размер на 1 155 762,93 лв. и е определен полагащ се годишен корпоративен данък в размер на 115 576,30 лв. След приспадане на направените през годината авансови вноски в размер на 1 500,00 лв. е установена разлика за донасяне в размер на 114 076,30 лв.

На основание чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ е изчислена лихва за забавено плащане в размер на 37 319,43 лв.

II. По отношение облагането по ЗДДС

В хода на ревизията не са констатирани основания за корекция на декларираната данъчна основа на извършените доставки и начисления данък.

По отношение на получените доставки и данъчния кредит е установено, че през данъчен период м. 08/2014 г. [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 13 050,00 лв. по 4 фактури, издадени от [фирма]. При предходното ревизионно производство е било изяснено, че предмет на доставка по спорните фактури са били 210 електрически резачки по фактура № 11/03.08.2014 г.;

200 помпи по фактура № 12/12.08.2014 г.; 250 бензинови резачки по фактура № 13/20.08.2014 г. и 210 бензинови помпи по фактура №14/25.08.2014 г.

С оглед прекратената на 26.08.2014 г. на основание чл. 176 регистрация по ЗДДС на доставчика [фирма] и за изясняване реалността на декларираните доставки е иницирано извършване на насрещна проверка на същия. Поради неоткриване на декларирания адрес изготвеното ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В указания от органите по приходите 14-дневен срок проверяваният субект не е представил никакви документи.

В тази връзка, при анализа на спорните доставки ревизиращият екип се е позовал на документи, представени от [фирма] в хода на предишното производство, в т.ч. копия на издадените фактури, приемо-предавателни протоколи към тях, договор за доставки, декларация за предмета на дейност на дружеството, банкови извлечения, месечна оборотна ведомост, главни книги, стокосен поток, декларации и т.н. Според дадените писмени обяснения, стоките били натоварени от склад на предходния доставчик [фирма], превозени от транспортното дружество [фирма] и разтоварени от управителя на [фирма] в склад на [фирма] на [улица]. Съгласно сключения между [фирма] и К. К. – България“ Е. договор за доставка на процесните стоки, същите е следвало да бъдат платени до 22.12.2014 г. Поради финансови затруднения на клиента, плащането е било отлагано с по 6 месеца, за което са представени три анекса от 22.12.2014 г., 23.06.2015 г. и 23.12.2015 г. Дължимата сума по доставката в размер на 78 300,00 лв. е била платена изцяло по банков път, за удостоверяване на което са били приложени банкови извлечения от 06.04.2016 г. и 22.04.2016 г. В тази връзка органите по приходите са направили констатация, че плащането е било реално осъществено едва след датата на възлагане на предходното ревизионно производство с цел да се докажат действителни доставки. Съпоставката на данните, съдържащи се в представените доказателства е показала, че стоките, чиято собственост е била прехвърлена на ревизираното дружество през данъчен период 08/2014 г. са придобити по 4 фактури, издадени от [фирма] през месец 08/2015 г. За удостоверяване на извършения превоз е представена фактура за транспортна услуга, издадена от [фирма] на 25.08.2015 г. Доказателства за извършено плащане или осчетоводяване на такова към посочените дружества не са били представени. Обяснения за установените несъответствия също не са били дадени.

От ревизираното дружество е изискано съдействие за установяване на контакт с [фирма], което е било обещано и не е било осъществено до приключване на настоящото ревизионно производство.

С оглед изясняване на несъответствията в документите, представени от доставчика и предвид невъзможността да бъде установен контакт със самия него, ревизиращият екип е пристъпил към извършване на насрещни проверки на [фирма] и [фирма]. В хода на проверките са изготвени ИПДПОЗЛ, които поради неоткриването на дружествата на декларираните от тях адреси са били връчени по реда на чл. 32 от ДОПК на предходния доставчик и по електронен път на транспортното дружество. В указания от органите по приходите срок проверяваните субекти не са представили никакви документи. Установените данни по отношение на датите на регистрация и дерегистрация по ЗДДС на [фирма] и [фирма], разполагаемия персонал, активи и т.н., изложени подробно в РД са изведени от информационната система на НАП.

Липсата на каквито и да било доказателства, че [фирма] въобще е разполагало с налични стоки, които да са били съхранявани в стопанисван от него собствен и/или нает склад и впоследствие да са били продадени на [фирма], несъответствията в датите на придобиването, транспортирането от страна на [фирма] и последващата

реализация към [фирма], отразени във фактурите, невъзможността да се установи мястото на натоварване, начинът на транспортиране и т.н. са мотивирали извод, че не са налице безспорни доказателства за реално осъществени доставки на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС.

По отношение на последващата реализация на спорните стоки, доставени от [фирма] ревизираното дружество е дало писмени обяснения, че същите са били реализирани посредством услугите на куриерска компания, с която има сключен договор. В тази връзка ревизиращият екип е отправил искане до ТД на НАП В. за извършване на насрещна проверка на [фирма]. Резултатите от същата са отразени в съставения ПИНП, към който са приложени и представените в хода на проверката документи и писмени обяснения. Според дадените писмени обяснения, по силата на договор от 08.10.2014 г., сключен с ревизираното дружество, в периода от 01.01.2014 г. до 30.06.2017 г. куриерското дружество е издало общо 96 фактури за извършени куриерски услуги в полза на [фирма]. Фактурите са били заплащани от клиента в брой с изключение на две от тях, които са били платени по банков път. Проверяваното дружество е представило справки по години за изпратените и получени от [фирма] пратки, съдържащи информация за № на товарителница, дата на изпращане, изпращач, № на фактура, тегло, брой пакети, получател, дата на получаване, сума наложен платеж и др. „И.“ Е. е декларирало, че не разполага с конкретна информация за вида, количеството и спецификата на стоките.

Анализът на справките за изпратени и получени пратки през 2016 г., за който период К. К. – България“ Е. е посочило, че са извършени последващите продажби на стоките, фактурирани от [фирма] е показал несъответствие между адреса, от който са изпратени пратките – [улица] посочения от ревизираното дружество като място на получаване и съхранение на стоките – [улица]. В тази връзка допълнително е изискана информация от ревизирувания субект за мястото на съхранение на стоките, договори за наем на стопанисваните обекти и други доказателства, удостоверяващи възможността за съхраняване на стоките до момента на изпращането им до търговските обекти за последващи продажби. Дружеството е декларирало, че с цел продажби на стоки, които се различават от основните, в търговските помещения са били монтирани временни прегради и са били обособени части за продажба на друг вид стока. По този повод е изискано да се представят документи за закупени материали, необходими за обособяването на прегради. С оглед спецификата на спорните стоки (електрически и бензинови резачки, бензинови помпи и помпи) е изискана справка за серийните номера на същите, информация за дружеството, издало гаранционните карти, договори за гаранционно и сервизно обслужване, както и справка за реализираните продажби по търговски обекти.

В отговор [фирма] е представило само два договора за наем. Според дадените писмени обяснения, стоките, закупени от [фирма] са били реализирани в обект, находящ се в Г. МОЛ В.. От представените документи е установено, че магазинът е с площ от 125,75 кв. м. и е предназначен за продажби на бельо под търговско име „S.“. Доказателства за извършена промяна в предназначението на търговския обект не са представени, както не са представени и документи, удостоверяващи извършени разходи по неговото преустройство. Изисканите документи, касаещи спецификата на процесните стоки също не са били представени. От представения договор за наем на търговския обект на [улица] установено, че същият е с площ от 36 кв. м. и няма данни за прилежащ към него склад, респ. няма капацитет за съхранение на стоките, доставени от [фирма]. Отделно от това е установено, че срокът на договора за наем е изтекъл към 01.11.2015 г. Същевременно не са представени анекс за удължаване на срока или нов договор за наем на същия обект, респ. няма доказателства не само че там са били съхранявани процесните стоки, но и че обектът въобще е бил

стопанисван от [фирма] през 2016 г., когато според твърдението на ревизираното дружество същите са били продадени.

Изложеното е обосновоало извод, че на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл. 25 от ЗДДС за [фирма] не е налице право на приспадане на данъчен кредит в размер на 13 050,00 лв. по фактурите, издадени от [фирма].

Вследствие извършената корекция на резултата за данъчния период и на основание чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ е изчислена лихва за забавено плащане в размер на 4 988,52 лв.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна следното:

По допустимостта на жалбата:

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с подадена от [фирма] жалба, поради което жалбата е процесуално допустима, като изпълнила абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК при съдебното обжалване на ревизионен акт.

Събраните по делото доказателства установяват, че решението на директора на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при ЦУ на НАП е връчено на 13.12.2018 г., а жалбата до съда е депозирана чрез директора на дирекция „ОДОП“ с дата 21.12.2018 г., поради което е спазен срокът за оспорване, като е спазено и изискването по чл.156, ал. 2 ДОПК.

Наред с посоченото жалбата е процесуално допустима, тъй като е подадена срещу подлежащ на оспорване акт и от негов адресат.

Предвид изложеното жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана по същество.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е неоснователна по следните съображения:

Предмет на оспорване в настоящото производство е ревизионен акт № РА № Р-22002217001547-091-001/20.06.2018 г., издаден от Руска Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Методи К. М., на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, с които са определени допълнителни задължения за корпоративен данък в размер на 114 076,30 лв. за 2014 г. и задължения по ЗДДС за данък върху добавената стойност за данъчен период м. 08.2014 г. в размер на 13 050,00 лв. и са начислени лихви за просрочие в общ размер на 42 307,95 лв.

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл. 160, ал.2 ДОПК, настоящият състав на съда намира следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваността 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.

Атакуваният в настоящето производство ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл.119, ал. 2 ДОПК, като ревизията е възложено надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК.

Оспореният ревизионен акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120 от ДОПК - РА е мотивиран, като неразделна част от него е и ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

Видно от приложеното копие на процесния РА, същият е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, което се потвърждава както от представените по делото доказателства, така и от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл.28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл. 22, т. 4 ЗЕДЕУУ, доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл. 24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл. 24 ЗЕДЕУУ – арг. чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ. Поради което РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, като подписан с квалифициран електронен подпис на органите по чл.119, ал. 2 от ДОПК.

По материалната законосъобразност на акта:

С процесния РА са определени допълнителни задължения за корпоративен данък в размер на 114 076,30 лв. за 2014 г. и данък върху добавената стойност за данъчен период м. 08.2014 г. в размер на 13 050,00 лв. и са начислени лихви за просрочие в общ размер на 42 307,95 лв.

По отношение на определените задължения по ЗКПО за 2014 г:

В настоящия случай органите по приходите за да достигнат до извод за увеличение на финансовия резултат на дружеството жалбоподател по реда на чл. 78 от ЗКПО, са приели, че е налице хипотезата на чл. 46, ал. 1, т. 4 от ЗКПО. Съгласно текста на посочената норма при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се увеличава със сумата на задълженията на данъчно задълженото лице, като увеличението се извършва в годината, в която настъпи едно от следните обстоятелства изрично посочени в т. 1 - т. 6. Приложима за конкретната хипотеза ревизиращите органи са приели тази на т. 4, а именно ако кредиторът се е отказал от вземането си по съдебен ред или го е опростил, увеличението се извършва с размера на опростената сума.

Между страните по делото липсва спор по фактите, като от събраните по делото доказателства се установява, че дейността на дружеството жалбоподател е била финансирана със заеми, предоставени от дружествата L. M. E. S.A., T. H. L., S. I. L. и T. L. L.. Получените суми по договорите за заеми от 12.03.2012 г., 12.03.2012 г., 25.04.2012 г., 20.06.2012 г., 22.06.2012 г. и 17.07.2012 г. с кипърските дружества, са съответно в размер на 150 500.00 евро (294 352,41 лв.) и в размер на 546 540,00 евро (1 068 939,32 лв.). Всеки едни от договорите за заем е бил продължаван, като сроковете за изпълнение на задължението по връщане на заетите суми били удължени в периода 2016 г. - 2018 г. Видно е, че посочените суми са постъпили по банкови сметки на ревизираното дружество, а получените преводи са били декларирани с форма СРБ-1 в БНБ. Ревизиращите органи са установили още, че дружествата S. I. L. и T. H. L. са учредени в К. на 12.02.2009 г. и прекратени на 27.08.2014 г.

Установява се също така, че вземанията на T. H. L. и S. I. L. спрямо жалбоподателя, съответно в размер съответно на 546 540,00 евро и 150 500,00 евро са били прехвърлени на A. L., K. съгласно сключени договори за цесия, съответно от 14.07.2014 г. и 17.07.2014 г. Към договорите са били приложени уведомления, с които кипърските дружества (цеденти и цесионер) са уведомили ревизираното лице за прехвърлянето на задълженията му към A. L..

Няма спор, че правната уредба на прехвърляне на вземанията е уредена в чл. 99 - чл. 100 от ЗЗД, приложими са и правилата на Търговския закон за отношенията между търговци, както и от Конвенция на ООН за прехвърляне на вземания в международната търговия (приета на 56-ата сесия на ООН на 12.12.2001 г. в Ню Й., като Р България не е страна по Конвенцията, но Л. се е присъединила към нея. Макар

и Конвенцията да не е пряко приложимо право по смисъла на чл. 5 от Конституцията, нормите ѝ съдържат общоприети обичайни правила в тази материя. Прехвърлянето на вземания е и предмет на актове на недържавна унификация - като Принципите на международни търговски договори и Принципите на Европейското договорно право. При цесията промяната на страните в облигацията по повод вземането на цедента е резултат от частно правоприемство, т.е. става дума за преминаване на право по конкретна облигация. Цесионерът придобива едно вземане, но не става страна в правоотношението между цедента и длъжника. Тази промяна на лицата на страната на кредитора може да настъпи не само в резултат на сделки, специално насочени към постигане на такъв резултат, но и при наличието на основания, предвидени в закона, доколкото липсва легалното определение на цесията или прехвърляне на вземане, се използва доктринерното такова, което означава договор, с който носителят на едно вземане го отстъпва на трето лице / К.. А. Облигационно право. Общо учение.... Кн. 2, с. 46; К., А, Облигационно право, Обща част, 4 изд. С.484. Поради горното цесията се поглъща от каузалните правоотношения, явяващи се основания за прехвърляне на вземанията.

Съгласно нормата на чл. 99 и чл. 100, ал. 1 от ЗЗД кредиторът може да прехвърли своето вземане, освен ако законът, договорът или естеството на вземането не допускат това. Прехвърленото вземане преминава върху новия кредитор привилегиите, обезпеченията и другите му принадлежности, включително с изтеклите лихви, ако не е уговорено противното. Предишният кредитор е длъжен да съобщи на длъжника прехвърлянето и да предаде на новия кредитор намиращите се у него документи, които установяват вземането, както и да му потвърди писмено станалото прехвърляне. Прехвърлянето има действие спрямо третите лица и спрямо длъжника от деня, когато то бъде съобщено на последния от предишния кредитор. Ако прехвърлянето е възмездно, кредиторът отговаря за съществуването на вземането по време на прехвърлянето. Той не отговаря за платежоспособността на длъжника, освен ако се е задължил за това, и то само до размера на онова, което е получил срещу прехвърленото. Прехвърлянето на вземането (цесия) е действително и тогава, когато предишният кредитор не е съобщил за него на длъжника съгласно чл. 99, ал. 3 от ЗЗД. За да е действителен договорът за цесия винаги се предполага съществуващо вземане, произтичащо от друго правно основание, което трябва да е определено или определяемо. Неопределяемостта на прехвърлените вземания води до недействителност на цесията поради недействителност на продажбата, на основание на която тя е извършена, т.е. поради липса на предмет - чл. 26, ал. 2 (Решение № 32 от 9.09.2010 г. на ВКС по т. д. № 438/2009 г., II т. о.).

В настоящия случай, и доколкото по делото не бе проведено каквото и да е доказване от страна на жалбоподателя, съдът намира за правилни и законосъобразни изводите на органите по приходите, че представените по делото договори за цесия са съставени за целите на ревизионното производство и същите оформят симулативни сделки, като страните по тях не желаят настъпването им.

Както се посочи по-горе жалбоподателят в настоящото производство е процесуално пасивен и по делото не са ангажирани доказателства относно това дали уговорена цена на сделката по прехвърляне на вземането е изплатена от А. Л. за да се приеме, че е договора за цесия е действителен и е породил действие. Наред с това не са ангажирани безспорни доказателства и относно това какъв е срока за изплащане или за уреждане по друг начин на прехвърленото вземане, не са представени доказателства за предприети действия за събиране на цедираното вземане, както и не са ангажирани доказателства извършени ли са погасявания от страна на дружеството жалбоподател.

Представените пред ревизионните органи доказателства в горната връзка са

недостатъчни и въз основа на тях не може да се изведе обосновано предположение относно валидността на договорите за цесия евентуално тяхното изпълнение.

Ето защо правилно и законосъобразно органите по приходите са възприели извод, че е налице хипотезата на чл. 46, ал. 1, т. 4 от ЗКПО по реда на която при определяне на данъчния финансов резултат, счетоводният такъв следва да се увеличи с размера на задължението от вземането на което кредиторът се е отказал по съдебен път или го е опростил. С оглед на това по реда на чл. 78 ЗКПО при определяне на данъчния финансов резултат, счетоводният финансов резултат е коригиран в увеличение със сумата на задълженията към двете кипърски дружества в размер на 1 363 291.73 лева /левова равностойност на 697 040 евро/.

След извършеното увеличение на данък печалба в размер на 1 155 762.93 лева, правилно е определен полагащ се годишен корпоративен данък в размер на 115 576.30 лева, като след приспадане на внесените авансови вноски в размер на 1500 лева е установена разлика за довносяне в размер на 114076,30 лева и лихви за просрочие в размер на 37319.43 лв., изчислени по реда чл. 175 ДОПК във връзка с чл. 1 ЗЛДТДПДВ.

С оглед на изложеното, съдът намира, че издаденият РА в тази му част е правилен и законосъобразен.

По отношение на констатациите по ЗДДС:

Правото на данъчен кредит е отказано, поради направени от органите по приходите заключения за липса на доказателства за извършването на доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС по гореописаните фактури издадени от 4 броя издадени от доставчика [фирма], с предмет на доставка 210 електрически резачки по фактура № 11/03.08.2014 г.; 200 помпи по фактура № 12/12.08.2014 г.; 250 бензинови резачки по фактура № 13/20.08.2014 г. и 210 бензинови помпи по фактура №14/25.08.2014 г.

Съдът намира, че за да се прецени дали отказът на органите по приходите да признаят правото на данъчен кредит по процесните фактури се явява законосъобразен, следва да се разреши спорният по делото въпрос - извършени ли са реално фактурираните от посочения доставчик доставки на стоки.

По силата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. По легалното определение на чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО доставка на стоки означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Според чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставката на услуга е всяко извършване на услуга, а според чл. 24, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО това означава всяка сделка, която не е доставка на стоки. Облагаема според чл. 12, ал.1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие съгласно чл. 25, ал. 1 ЗДДС. Член 25, ал. 2 ЗДДС постановява, че данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл.68, ал.2 ЗДДС възниква правото на приспадането му. Д. кредит, чл. 68, ал.1, т. 1 ЗДДС, е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит по видове основания, чл. 69, ал.1, т.1 ЗДДС постановява, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, то има право да

приспадне данъка за стоките и услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице му е доставил или предстои да му достави. Член 69, ал.1, т.1 ЗДДС транспонира чл.168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО, който също постановява, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаеми сделки на данъчно задължено лице, то има правото в държавата-членка, в която извършва тези сделки, да приспадне от дължимия ДДС, който е задължено да плати, дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от данъчно задължено лице. След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС и чл.167 и чл.168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО подлежи на упражняване при условието по чл.71, т.1 ЗДДС данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл.114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател. Без реално извършена доставка на стока по чл.6, ал.1 ЗДДС или доставка на услуга по чл.9, ал.1 ЗДДС данъчно събитие по чл.25, ал.1 ЗДДС не настъпва съгласно чл.25, ал.2 ЗДДС, данъкът не става изискуем по чл.25, ал.6, т.1 ЗДДС, без което право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 не възниква съгласно чл.68, ал.2 ЗДДС и, несъществуващо, не може да бъде упражнено по чл.71, ал.1, т.1 ЗДДС.

Според постоянната съдебна практика правото на данъчно задължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица-платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, представлява основен принцип за въведената със законодателството на ЕС обща система на ДДС. Реалното извършване на облагаема доставка на стоки или услуги е задължително условие за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС, без което то не може валидно да се упражни по чл.71, т.1 ЗДДС. При положение, че органите по приходите са стигнали до констатации за липсата на облагаеми доставки, в т. ч. поради това, че доставчиците не са представили изисканите им документи в ревизията, при оспорване, националната юрисдикция трябва да извърши глобална преценка по приложимите във вътрешното ѝ право правила за доказване на всички елементи и фактически обстоятелства, за да определи дали това данъчно задължено лице има или не право на приспадане по тези доставки. Само ако при тази преценка установи, че доставките са реално осъществени и впоследствие стоките са използвани от получателя за целите на негови облагаеми сделки, правото на приспадане не може да се откаже. Едва след това националната юрисдикция проверява дали това право не е изключено поради обективни данни, че данъчно задълженото лице, получило стоките или услугите, е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която го обосновава, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре или надолу по веригата доставки (решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 – т.44, 45 и 52). Ако реалността на доставките не се докаже в процеса, правото на приспадане на данъчен кредит не може да се счита възникнало, фактическото му упражняване като ненадлежно не подлежи на зачитане, независимо от (не) добросъвестността на данъчно задълженото лице - получател на стоките или услугите по фактура.

В случая с процесния РА не е признато правото на данъчен кредит на жалбоподателя в размер данъчен кредит в размер на 13050 лева - главница за данъчни периоди от м. 08/2015 г., по 4 фактури издадени от [фирма].

От съдържащите се по делото доказателства, съдът намира, че изводът на ревизиращите органи за липса на реално осъществени доставки на стоки е обоснован и в съответствие с приложимия материален закон.

Тежестта за доказване настъпването на всички правопораждащи претендираното

право положителни факти е за ревизирия субект. Той следва да проведе главно доказване, което винаги, за да е успешно, следва да бъде и пълно, с ангажиране на относимите към спора доказателства.

В настоящия случай от страна на жалбоподателя в провело се съдебно производство не са ангажирани каквито и да е доказателства оборващи изводите на органите по приходите за липсата на реалност на доставките на стоки. Правилно е възприетото от органите по приходите, че представените фактури издадени от [фирма] необосновават извода за реална доставка на стоките от цитирания доставчик. Предмет на доставките са родово - определени вещи и прехвърлянето на правото на собственост се извършва чрез определянето им по съгласие на страните или предаването им съгласно чл. 24, ал. 2 ЗЗД. Съгласно посочената разпоредба, собствеността се прехвърля, щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. Доказателства за определянето на вещите по съгласие на страните или за предаването им не се представиха, предвид което следва да се приеме, че доказателства за прехвърлянето на собствеността на процесните стоки не са представени. Начинът на предаването на родово определените вещи е част от реалното прехвърляне на правото на собственост, което е изискване за настъпило данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 ЗДДС, респективно за изискуемост на данъка. На следващо място, по делото не се установи и доказа, транспортирането на същите, в това число за чия сметка са били транспортните разходи, с какви превозни средства е извършен, чия собственост са били същите, мястото на натоварване, респективно къде са разтоварени процесните стоки.

Реалното извършване на една доставка на стока и услуга е положителен факт от действителността, който при осъществяването си оставя следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Във връзка с това, всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените сделки. Липсата на такива, съответно може да обоснове извода на липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал.1 и чл.9, ал.1 от ЗДДС. В случая, съдържащите се по преписката документи не доказват по безспорен начин извършването на реални доставки и услуги, като предпоставка за възникването на правото на данъчен кредит. Съобразно константната практика на ВАС, доказателствата за реално осъществяване на доставката на услуга могат да бъдат разделени условно на две групи: в първата група са доказателствата, установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката – материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика, а във втората група - доказателствата, сочещи на прякото ѝ реализиране – протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойностяване като количествено-стойностни сметки и др. Следва да се посочи, че по аргумент от чл.154 от ГПК в тежест на жалбоподателя, като лице, черпещо за себе си изгодни правни последици – претендираното право на данъчен кредит, е да докаже реалността на процесните доставки, което в случая не е сторено.

С оглед на изложеното и след преценка на доказателствата в тяхната съвкупност съдът приема, че не е доказана реалност на доставките/услугите по спорните фактури.

При липса на доказателства за реалност на доставката, неправилно би било съдът да пренебрегне това обстоятелство и да признае правото на данъчен кредит на жалбоподателя, тъй като в основата на прилагането на механизма на ДДС стои именно извършването на облагаеми сделки. Недоказаният факт е неосъществен

факт. Когато не е установено по ясен и безспорен начин, както че доставчикът е бил в състояние да изпълни посочената във фактурата доставка, така и че получателят по фактурата реално е получил резултат от услуга, който е използван в икономическата му дейност, то не може да и да се признае, че между двете страни по фактурата е осъществена доставка, по смисъла на ЗДДС, представляваща основание за възникване на право на данъчен кредит.

По изложените съображения, съдът намира че РА в оспорената част е издаден в съответствие с изискванията на процесуалния и материалния закон, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

Предвид изхода от делото и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника юрисконсултско възнаграждение в размер на 4224,34 лева, съгласно чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1, във връзка с чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София- град, III отделение, 70-ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [жк], [улица], вх. Б, ет. 4, ап. 33, представлявано от И. И. – управител срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22002217001547-091-001 от 20.06.2018 г., издаден от Руска Р. Б. – орган, възложил ревизията и Методи К. М., ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1918 от 10.12.2018 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ДОДОП/ - [населено място].

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [жк], [улица], вх. Б, ет. 4, ап. 33, представлявано от И. И. – управител да заплати на Национална агенция за приходите сумата от 4224,34 лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да бъде обжалвано в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред Върховния административен съд.

СЪДИЯ: