

РЕШЕНИЕ

№ 3632

гр. София, 31.05.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,
в публично заседание на 04.05.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елеонора Попова

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **7729** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], срещу Ревизионен акт № Р-22221020003654-091-001/25.03.2021 г., издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т.-С. – ръководител на ревизията, с който на дружеството са установени задължения за довносяне по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) общо в размер на 55 817,40 лв. и лихви в размер на 27 037,23 лв. за данъчни периоди: м.12.2014 г.; от м.02.2015 г. до м.06.2015 г.; м.10.2015 г.; м.01.2016 г.; м.03.2016 г.; от м.05.2016 г. до м.07.2016 г. и от м.10.2016 г. до м.11.2016 г. и задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) общо в размер на 27 375,30 лв. и лихви в размер на 11 423,43 лв. за данъчни периоди: 2015 г. и 2016 г., потвърден с Решение № 909/17.06.2021 г., издадено от Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП).
В жалбата се излагат доводи, че ревизионният акт е незаконосъобразен, необоснован и недоказан, издаден в нарушение на процесуалния закон и в противоречие с материалния закон. Релевира се, че от събраните по преписката доказателства се установява, че са налице всички предпоставки обуславящи правото на приспадане на данъчен кредит по доставките, което следва да бъде признато. Твърди се, че за всички извършени от доставчиците работи са налични копия на фактурите, договори за

извършените услуги, протоколи за приемане на извършените услуги и за констатиране на реалното изпълнение на услугите, счетоводни регистри, както и документи за извършените плащания. Услугите доказано са извършени и платени. Позовава се на чл. 71. ал. 1, т. 1 от ЗДДС, в който е предвидено само едно единствено условие за упражняване на правото на данъчен кредит и това е лицето да притежава фактура, съставена в съответствие с изискванията на чл. 114 от ЗДДС, в която данъкът да е посочен на отделен ред. Счетоводството на дружеството е редовно водено и като такова може да служи като доказателство за установяване на реалността на извършените доставки. Получаването на доставките е отразено в счетоводството при спазване на правилата и принципите за водене на счетоводна отчетност. Отразено е както получаването на услугите по спорните фактури, така и плащането на цената по тези фактури. Оспорват се и изводите на органите по приходите относно установени задължения по ЗКПО. Моли съда да отмени оспорвания акт. Претендират се разноски. В съдебно заседание жалбоподателят чрез процесуалния си представител поддържа жалбата. Твърди, че органът по приходите не е установил по безспорен начин липсата на извършени реални доставки. Претендира присъждането на разноски.

Ответникът, чрез процесуалния си представител, счита жалбата за неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение на ответната страна.

Софийска градска прокуратура редовно уведомена, не изпраща представител. Не изразява становище.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, намери следното:

От фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221020003654-020-001/ 19.06.2020 г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] с ЕИК[ЕИК] за установяване на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчни периоди от 01.12.2014 г. до 30.11.2016 г. и от 01.07.2019 г. до 31.07.2019 г., както и за установяване на задълженията за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2016 г. Заповедта е връчена на 01.07.2020 г., по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК. Считано от тази дата, тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията, който изтича на 01.10.2020 г. По реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК срокът е продължен до 30.11.2020 г., в рамките на указания по чл. 114, ал. 2 от ДОПК, като за целта са издадени Заповеди №22221020003654-020-002/30.09.2020 г. и №Р-22221020003654-020-003/ 29.10.2020 г. Със заповед №Р-22221020003654-020004/24.11.2020 г. е изменен съставът на ревизиращия екип. Заповедите по хода на ревизионното производство са подписани от Г. И. М., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С., съгласно Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221020003654-092-001/14.01.2021 г. Срещу констатациите на РД е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. №К-1823/28.01.2021 г. по описа на ТД на НАП С. офис.

Ревизията приключила с обжалвания в настоящото производство Ревизионен акт /РА/ №Р-22221020003654-091-001/25.03.2021 г., издаден от Г. И. М. на длъжност началник

сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.- орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т.- С., на длъжност главен инспектор при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Със същия акт са установени задължения за ДДС за довносяне общо в размер на 55 817,40 лв., ведно със лихви 27 037,23 лв. и задължения за корпоративен данък за довносяне общо в размер на 27 375,30 лв. и лихви в размер на 11 423,43 лв.

Допълнително установените задължения по ЗДДС са резултат от непризнато право на приспадане на данъчен кредит, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК].

Допълнително установените задължения за корпоративен данък са резултат от увеличение на счетоводния финансов резултат, на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, с непризнати разходи по фактурите, по които не е признато правото на приспадане на данъчен кредит.

[фирма] декларира основен предмет на дейност „разработка, внедряване и поддържане на софтуерни продукти и решения, систематизиране на информация, изготвяне на анализи в областта на информационните технологии, консултантски услуги, рекламна дейност“.

С цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя, в хода на ревизията са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица - доставчици на ревизираното лице: [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

По реда на чл. 32 от ДОПК са връчени исканията за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице, адресирани до [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Тези дружествата не са представили изисканите им документи за реалността на доставките към ревизираното лице.

По реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК е връчено искането за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице, адресирано до [фирма]. С придружително писмо с вх. №02-53-06-549/14.09.2020 г. от дружеството са представени копия само на две, от общо четирите фактури, издадени от този доставчик. Не са представени писмени обяснения, както и копия от други, придружаващи фактурите документи, изискани с ИПДПОЗЛ.

На основание чл. 37, ал. 3 от ДОПК, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения - с изх. №Р-22221020003654-040001/27.08.2020 г.

В хода на ревизионното производство във връзка със спорните доставки, ревизираното лице е представило единствено копие на процесните фактури, придружени от банкови извлечения за извършени плащания и аналитичен регистър на сметка 602 /Разходи за външни услуги/ за взетите счетоводни операции. По отношение на спорните доставки е установено следното:

1. През м.12.2014 г. [фирма] е ползвало данъчен кредит в размер на 1 066,80 лв. по една фактура, издадена от [фирма], с предмет изработка, демонтаж и монтаж на

фолио- 254 кв. м., ед. цена 21 лв.

При проверка в информационната система на НАП е констатирано, че за м.12.2014 г. доставчикът [фирма] е декларирало само един действащ трудов договор - за лице на длъжност „продавач на павилион“, за икономическа дейност „търговия на дребно в неспециализирани магазини“, като не са подавани декларации обр. 1 и обр. 6 за начислени осигурителни вноски. Дружеството е регистрирано по ЗДДС от 28.10.2013 г. и е дерегистрирано, считано от 20.10.2015 г., при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. На [фирма] е извършена ревизия по ЗДДС, за периодите от 01.09.2014 г. до 31.12.2014 г. Обосновано е, че издадените от дружеството фактури не документират реално извършени доставки, а данъкът по тях е дължим на основание чл. 85 от ЗДДС. За м. 12.2014 г., в дневника за продажби са отразени и множество други фактури към различни клиенти, като са декларирани доставки на рекламни материали, поддръжка на живи растения, СМР, консултантски услуги; създаване на корпоративен уебсайт; „АЛОКСИ А. 0,05МГ./МЛ. 5МЛ“; „I. M. 510MG. 360CAP“ и др. В дневника за покупки за същия период са включени фактури само от две дружества: [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], които са с т. нар. „рисков профил“.

2. През м. 02, м. 03, м. 04 и м. 05.2015г. дружеството- жалбоподател е ползвало данъчен кредит общо в размер на 4 307,00 лв., по четири фактури, издадени от [фирма]. Във фактурите е вписан предмет: „изработка, демонтаж и монтаж на фолио“, съответно: 267 кв. м. при ед.ц. 21 лв.; 265 кв. м. при ед.ц. 22 лв.; 230 кв. м. при ед.ц. 22 лв.; 229 кв. м при ед.ц. 22 лв.

По отношение на доставчика е установено, че [фирма] е регистрирано по ЗДДС от 16.10.2014 г. и е дерегистрирано на 29.09.2015 г., при установени обстоятелства по чл.176 от ЗДДС. На [фирма] е извършена ревизия по ЗДДС за периодите от 01.01.2015 г. до 28.02.2015 г., при която е установено следното: дружеството няма регистриран ЕКАФП, не е декларирало обект, от който да извършва дейността, в декларацията по чл. 92 от ЗКПО за 2014 г. е заявило, че не е извършвало дейност, а за 2015 г. не е подало декларация по чл.92 от ЗКПО. Установено е също, че [фирма] не разполага с кадрови, технически и технологичен потенциал, обекти, складове, транспортни средства и други активи необходими за извършване на търговска дейност. Формиран е извод, че [фирма] е фактурирало привидни сделки и данъкът по издадените фактури е начислен без основание. [фирма] декларира покупки на „стоки“ и „услуги“ от дружества с т. нар. „рисков профил“ - [фирма] и [фирма] с ЕИК[ЕИК].

3. През м. 06 и м. 10.2015 г. жалбоподателят е ползвал данъчен кредит общо в размер на 2 759,60 лв., по две фактури, издадени от [фирма], всяка с предмет на доставката: „изработка, демонтаж и монтаж на фолио“, съответно: 380 бр., при ед.ц. 17,90 лв. и 318 бр., при ед. ц. 22 лв.

Дружеството- доставчик [фирма] е регистрирано по реда на ЗДДС от 27.02.2015 г. и е дерегистрирано от 22.04.2016 г., на основание чл.176 от ЗДДС, по инициатива на орган по приходите. На същото е извършена ревизия по ЗДДС за периодите от 27.02.2015 г. до 31.12.2015 г., при която не са установени данни за реално извършвана търговска дейност. Не са установени доказателства за място на извършване на дейността, материална и кадрова обезпеченост за извършване на фактурираните доставки. Ревизиращият екип е приел, че данъчната основа на декларираните от лицето облагаеми доставки е равна на нула лева, а данъкът по издадените фактури е

изискуем на основание чл. 85 от ЗДДС. [фирма] декларира покупки на „стоки и услуги“ от рисковни дружества: [фирма], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма].

4. През м. 01 и м.03.2016 г. [фирма] е ползвало данъчен кредит общо в размер на 3 048,00 лв. по три фактури, издадени от [фирма], с предмет „разработка на приложения, F. апликация“, „разработка на софтуер по приложение“ и за „авансово плащане за изработка на уебсайт“.

Органите по приходите констатирали, че според банковите извлечения плащането по фактура №143/22.03.2016г. за „аванс“ е извършено на 30.03.2016г., но по счетоводни данни не е осчетоводен аванс, а услуга по Д-т на сметка 602 /Външни услуги/. За периодите от 01.01.2016 г. до 31.03.2016 г. от дружеството не са регистрирани трудови договори, не са подавани и декларации по чл.73 от ЗДДФЛ за изплатени доходи на физически лица по граждански договори. [фирма] е регистрирано по ЗДДС от 10.11.2015 г. и е дерегистрирано от 30.05.2017 г., на основание чл.176 от ЗДДС - по инициатива на орган по приходите. На дружеството е извършена ревизия по ЗДДС за периодите от 10.11.2015 г. до 31.12.2015 г., при която не са установени данни за реално извършвана търговска дейност. В дневниците за продажби на [фирма] са декларирани разнородни доставки, на големи стойности: СМР, рекламни материали, консултантски услуги, продажба на акумулатори и др. В дневниците за покупки са включени фактури от дружества с т. нар. „рисков профил“ - [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], които от своя страна не са декларирали продажби към [фирма].

5. През данъчни периоди: м. 05, м. 06 и м. 07.2016 г., дружеството- жалбоподател е ползвало данъчен кредит общо в размер на б 218,00 лв., по четири фактури, издадени от [фирма]. В две от фактурите е вписано основание за издаване „по договор от 17.05.2016 г.“, а останалите две са с предмет „печат на Р. фолио“.

Доставчикът [фирма] е декларирал пред НАП само един трудов договор - за лице на длъжност „мениджър покупки и продажби“ - за икономическа дейност „Неспециализирана търговия на едро“. [фирма] е регистрирано по ЗДДС на 10.11.2015 г. и е дерегистрирано на 17.08.2017 г., на основание чл.176 от ЗДДС. Дружеството декларира в отчетните регистри по ЗДДС покупки на големи стойности, само от дружества с т. нар. „рисков профил“ – [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК]. В дневниците за продажби на [фирма] за периода са включени множество фактури с различен предмет на доставките: материали, железен трихлорид, сода каустик, печат на ПВЦ фолио, климатик, консултантски услуги и др.

6. През данъчен период м. 05.2016 г. жалбоподателят е ползвал данъчен кредит общо в размер на 4 700,00 лв. по две фактури, издадени от [фирма], с предмет: „W. девелопмент“ и „медия планиране“.

При справка в ИС на НАП за периодите от 01.05.2016 г. до 30.06.2016 г., по партидата на дружеството са декларирани данни за 36 лица, назначавани по трудови правоотношения основно за по няколко месеца, а някои и за по - малко от месец, на длъжности „пазач“, „мияч превозно средство– ръчно“ и „касиер“. На дружеството е извършена ревизия по ЗДДС за периодите от 01.04.2016 г. до 30.06.2016 г. Съгласно изложената в РД констатации, ревизиращият екип е счел, че фактурираните доставки към клиентите на [фирма] не са реално извършени, тъй като това обстоятелство не е доказано по безспорен начин от страна на ревизираното дружество, а данъкът по издадените фактури е дължим на основание чл.85 от ЗДДС. [фирма] декларира

покупки от дружества с т. нар. „рисков профил“ - [фирма] и [фирма], за разнородни доставки, на големи стойности.

7. През данъчен период м. 07.2016 г. [фирма] е ползвало данъчен кредит общо в размер на 8 240,00 лв. по две фактури, издадени от [фирма], с предмет: „медия планиране“ и „W. девелопмент“.

Доставчикът е регистриран по ЗДДС на 06.01.2016 г. и е дерегистрирано на 22.11.2017 г. при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. [фирма] има установени и непогасени задължения към бюджета, за което е образувано изпълнително дело №[ЕИК]/2016 г. Относно кадровата обезпеченост на дружеството е установено, че са декларирани трудови договори за назначени на 01.07.2016 г. 9 лица, на длъжности-монтажник и монтажник електрооборудване, за икономическа дейност „строителство на жилищни и нежилищни сгради“. В дневниците за покупки на [фирма] за м.07.2016 г. са включени покупки на услуги в големи размери, единствено от рисковото дружество [фирма].

8. През данъчни периоди м. 05, м. 07, м. 10 и м.11.2016 г. дружеството-жалбоподател е ползвало данъчен кредит общо в размер на 25 478,00 лв. по 10 фактури, издадени от [фирма], с предмет: „W. реклама“ /по четири фактури;/ „създаване поддръжка и визуализация на банери“ /по две фактури;/ „медия планиране С.“, „печат на Р. фолио“, „софтуерна услуга W. D.“.

Въз основа на декларираните от [фирма] данни за сключени трудови договори, е констатирано следното: През м. 05.2016 г. в дружеството не е имало лица, назначени на трудови договори. На 18.07.2016 г. е назначено 1 лице, на длъжност „търговски представител“. На 18.07.2016г. е назначено 1 лице - на длъжност „дизайнер печатни издания“, като договорът е прекратен на 19.10.2016 г. На 24.10.2016 г. е назначено 1 лице- на длъжност „дизайнер печатни издания“, като договорът е прекратен на 07.11.2016 г. За периодите от м.05.2016 г. до м.11.2016 г. [фирма] декларира покупки на „услуги“, в големи размери от дружества с т. нар. „рисков профил“ - [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК]. В дневниците за продажби на [фирма] са включвани множество фактури за продажба на услуги, включително и към [фирма] - един от спорните доставчици на ревизираното лице.

По отношение на доставките от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], са изведени следните правни изводи: Процесните фактури са за доставки на услуги: медия планиране, W. девелопмент, печат на ПВЦ фолио, услуги по договор, разработка на приложения, F. апликация и др.

Приходните органи приели, че не са представени относимите доказателства, както от ревизираното лице, така и спорните доставчици. Не са представени доказателства за техническата, материалната и кадровата обезпеченост на доставките. Липсват и такива, обективиращи изпълнението и приемане на резултата от изпълненото.

При горните факти и констатации органите по приходи са намерили, че фактурите, издадени от: [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма],

[фирма], [фирма] и [фирма], не документират реално извършени доставки. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, не е признато правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите от тези доставчици.

[фирма] е осчетоводило като разходи за външни услуги фактурите, издадени от: [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Органите по приходи са се позовали на констатациите от частта по ЗДДС и са обосновали, че фактурите не документират реално извършени стопански операции, а разходите по тях са осчетоводени в нарушение на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО. На основание чл. 26, т. 2 и чл. 23, ал.2, т. 1 от ЗКПО с разходите, които не са документално обосновани е увеличен счетоводният финансов резултат за годината, в която са отчетени.

Ревизионен акт №Р-22221020003654-091-001/25.03.2021 г. е оспорен по административен ред и с Решение № 909/17.06.2021 г., издадено от Директор на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП е изцяло потвърден.

По делото е изслушана и приета без възражение Съдебно-счетоводна експертиза (ССЧЕ), която се кредитира като компетентно издадена, пир използване на специални знания. От заключението на вещото лице се установява, че счетоводството на [фирма] ([фирма]) е организирано и водено в съответствие с изискванията на ЗСч и СС. Формата на счетоводството е двустранна, с възможност за синхронизирано хронологично (текущо) и систематизирано (аналитично и синтетично) счетоводно отчитане. Разкрити са синтетични и аналитични счетоводни регистри, в т.ч. оборотна ведомост, главна книга, кореспондиращи с/ки. Видими са натрупвания (обороти) и приключване по (на) приходни с/ки и разходни с/ки и формиране на счетоводен финансов резултат от дейността, както и обороти и салда по с/ки за парични средства и разчети (активи и пасиви). Счетоводните записвания по отношение на процесните фактури, които са от 2014г., 2015г. и 2016г., са съобразени с методологията на счетоводната отчетност и вътрешния (индивидуален) сметкоплан. Видимо е наличие на годишно счетоводно приключване с изготвяне на ГФО, в т.ч. Счетоводен баланс, ОПР и др. [фирма] ([фирма]) е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за периодите по РА 2015г. и 2016г. пред ТД на НАП и е публикувало ГФО (СБ, ОПР и др.) за посочените отчетни периоди в „Обявени актове“ в сайта на Търговския регистър (ТР), по Булстат на дружеството.

[фирма] ([фирма]) е отчетло разходи по доставки (покупки) на услуги по документи, както и разчети към доставчици и по ДДС. Отразени са плащания по банков път. Дружеството е отчетло приходи от доставки (продажби) на услуги по документи. Покупко- продажбите на услуги са свързани с дейността. Водено е счетоводство с изготвяне и публикуване на ГФО и представяне на ГДД по чл. 92 ЗКПО пред ТД на НАП. Фактурите, издадени на [фирма] са отразени в дневниците за продажби на доставчиците. Не са представени и не се намират по делото данни от тяхна отчетност и счетоводство. Част от тях, са

публикували ГФО за дейност през 2015г. и 2016г. в Търговския регистър.

По делото е приета административната преписка, както и допълнително ангажираните доказателства.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното

С жалбата се оспорва акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Жалбата е подадена в 14-дневния срок за обжалване, чрез административния орган, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосноваост на РА включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му. Изложеното до тук налага да се приеме, че ревизионното производство е образувано и съответно ревизионния доклад и ревизионния акт са издадени от надлежно снабдените с правомощията за това органи по приходите. Както ревизионния доклад, така и ревизионния акт са съставени в предвидената за това форма. Ревизионният акт е валиден административен акт и е издаден от материално компетентен, териториално компетентен и компетентен по степен административен орган, в съответствие и с приетото от Общото събрание на колегиите при Върховния административен съд Тълкувателно решение №5 от 13.12.2016г. по тълкувателно дело №10/2016г. За доказване компетентността на органа е представена заповед № РД-01-811 от 10.05.2019 г.

Оспореният РА е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

Видно от приложеното копие на РА същото е подписано с електронен подпис. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕП по делото са представени доказателства, че органите по приходите, подписали РА, разполагат с удостоверение за квалифициран електронен подпис. Такива доказателства, в това число и на електронен носител са приобщени и за лицата, издали РД и ЗВР. Още повече, предвид разпоредбата на чл. 25, т. 1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 година относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл. 52 от 01.07.2016 г., както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 година относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение.

Разгледана по същество жалбата е **неоснователна**.

Ревизията е първа за ревизираните периоди и задължения.

По отношение на установените от органите по приходите задължения по ЗДДС, съдът намира следното:

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

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

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

Доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело С-151/13 Le R. d'Or) и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. При доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното - предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси и направените във връзка с тях разходи от доставчика, както и данни къде се извършва приемо-предаване и между кои физически лица като представители на търговците, което е в съответствие със задължението им по чл. 302 ТЗ.

Наличието на реална доставки е материалноправно изискване за признаване правото на ДК, респ. липсата на доставка е основание да се откаже това право

поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС - наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест единствено реалните икономически дейности.

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

С тази задача не се справи дружеството-жалбоподател. Представените фактури, договори и приемо- предавателни протоколи, както и фискални бонове, анализирани поотделно и в тяхната съвкупност не дават основание да се приеме категорично и безпротиворечиво, че доставките са действително извършени. Сключените договори не съдържат конкретизация на предмета на услугата, нито на начина на формиране на цената на услугата, вид, количество, място и време на изпълнение. Съставените към тях протоколи също не съдържат конкретни условия и изисквания, свързани с поръчката, не е ясно кое е лицето, осъществило доставката, което да позволи да се изясни въпросът притежавало ли е то нужните умения и знания за извършването ѝ, как е извършена тя, и с какви ресурси. Липсват обективни данни относно начина на комуникация между възложител и изпълнител, не са представени доказателства за поръчка, възлагателно писмо, оферта или друга форма на комуникация, не става ясно как и защо дружеството възложител се е обърнало именно към тези доставчици, за да им възложи конкретната услуга. В по-голямата си част приемо- предавателните протоколи не съдържат място на доставката- обект, където е изпълнена и количество. Предвид това, изводите на приходните органи за невъзможност да се извърши съпоставка и проследяване на изпълнението на предмета на доставката е правилен.

По отношение на кадровата обезпеченост на доставчиците, същата е от съществено значение за установяване на обстоятелството възможно ли е било именно конкретния доставчик да изпълни възложената му услуга. От отговора на този въпрос зависи дали би могло да се твърди реалност или не на доставката. По отношение на дружествата [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] е установено, че не са разполагали с персонал или с изключително малък на брой и липсват конкретни специалисти за осъществяване на конкретните доставки. От наличните данни и установеното в хода на ревизията е видно, че избраните доставчици не биха могли да извършат и доставят процесните услуги, още повече, че не ясно кои именно лица са ги извършили, а и в тази посока не са ангажирани доказателства.

Вярно е че фактът, че доставчикът не е доказал т. нар. кадрова, материална и ресурсна обезпеченост, не може да бъде сам по себе си основание за извод, че

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

Обоснован е изводът на решаващия административен орган, че са налице издадени фактури от дружества, които не са фактическите доставчици по смисъла на чл. 11, ал. 1 от ЗДДС и жалбоподателят неправомерно е ползвал право на данъчен кредит. Представените от жалбоподателя документи, както и приетата експертиза, също не доказват реалност на процесните доставки. Наличието на фактура и правилно водено счетоводство от жалбоподателя не доказва действителното осъществяване на доставките от посочените във фактурите доставчици. Не е достатъчно и отразяването в регистрите по ЗДДС. Следва да се докаже наличието на потенциалната възможност да осъществяване на доставката от посочения във фактурата доставчик (материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика), както и да се представят доказателствата, сочещи прякото ѝ реализиране. Тези предпоставки не бяха доказани по делото, поради което съдът намира, че жалбата е неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

Наличието на реална доставка е материалноправно изискване за признаване право на данъчен кредит, както съобразно нормите на съюзното право и практиката на СЕС, така и съобразно националното законодателство. За да се установи, че на основание доставката на стоки/услуги е налице право на приспадане, е необходимо да се провери, дали доставките са реално осъществени и дали са използвани от лицето са извършването на облагаеми доставки (т. 31 от решение на СЕС по дело C-285/11). При наличие на реални доставки на стоки и/или услуги и изпълнение на другите материалноправни изисквания за приспадане на данъчен кредит отделни формални нередовности в притежаваните от получателя документи не могат да се отразят негативно на правото на приспадане. Също така, при наличие на реални доставки на стоки и/или услуги отделни нередовности при прекия или предходните доставчици не могат да доведат до право на отказ на данъчен кредит без да се доказва, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае за извършената от някой от доставчиците по веригата злоупотреба (Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11, Решение на СЕС от 06.09.2012 г. по

дело С-324/11 G. Т.). Обратно, при пълна липса на доставка на стоки и/или услуги (пълна симулация) получателите могат да разполагат с изрядни от външна страна документи, въз основа на които претендират правото на приспадане на данъчен кредит, т.е. формално да отговарят на изискванията за приспадане на правото на ДК, но на тези документи да не съответстват реални стопански операции. Съдът приема, че в конкретния случай е доказана втората хипотеза - наличие единствено на документално оформление на правоотношенията, на които не съответстват реални стопански операции. Правилно това е възприето от приходните органи като основание по чл. 6, вр. чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС да се откаже претендираното данъчно предимство чрез приспадане на ДК.

Представените договори, по които се твърди, че са доставени фактурираните услуги са бланкетни. В клаузите на договорите не се съдържат уговорки, уреждащи начина на калкулиране на цената на услугата и нейните елементи. Не са представени документи, от които да може да се установи как са зададени параметрите на изработка- поръчки или заявки от възложителя. Представените договори и приемо- предавателни протоколи не съдържат в себе си конкретни данни, въз основа на които да се установи реалността на фактурираните услуги, като бъде обвързан предметът на издадените фактури с предмета на сключените договори. Отделно от това са представени чак в хода на съдебното производство, което може да доведе до обоснован извод относно частните документи, доколкото те нямат достоверна дата, че са съставени за целите на процеса.

На следващо място, досежно установените задължения по ЗКПО, настоящият съдебен състав намира следното:

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

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

Предвид установените и изложени в частта по ЗДДС от настоящото решение аргументи, издадените на ревизираното лице фактури от горепосочените доставчици не отразяват вярно посочените в тях стопански операции, поради което правилно не са признати за данъчни цели. Единствено тяхното счетоводно отразяване, без да е доказано, че това е вследствие на реално

осъществена доставка, не води до извод, че доставките са получени, съответно разходите са действително извършени. Поради това са налице основания за преобразуване на финансовия резултат на основание чл. 26 т. 2 от ЗКПО за периода 2015 г. и 2016 г.

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

При този изход на спора на ответника следва да бъде присъден юрисконсултско възнаграждение на основание чл. 161, ал. 1 от ДПОК, определено на основание чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, в размер на 3746,53 лв.

Така мотивиран и на основание чл. 160 и чл. 161, ал. 1 от ДПОК, Административен съд София-град, III отделение, 73-ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], срещу Ревизионен акт № Р-22221020003654-091-001/25.03.2021 г., издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т.-С. – ръководител на ревизията, с който на дружеството са установени задължения за довносяне по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) общо в размер на 55 817,40 лв. и лихви в размер на 27 037,23 лв. за данъчни периоди: м.12.2014 г.; от м.02.2015 г. до м.06.2015 г.; м.10.2015 г.; м.01.2016 г.; м.03.2016 г.; от м.05.2016 г. до м.07.2016 г. и от м.10.2016 г. до м.11.2016 г. и задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) общо в размер на 27 375,30 лв. и лихви в размер на 11 423,43 лв. за данъчни периоди: 2015 г. и 2016 г., потвърден с Решение № 909/17.06.2021 г., издадено от Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП).

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], да заплати на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП, сумата от 3746,53 лв. (три хиляди седемстотин четиридесет и шест лева и петдесет и три стотинки).

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

СЪДИЯ: