

РЕШЕНИЕ

№ 4546

гр. София, 07.07.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в публично заседание на 14.04.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Златка Илиева

при участието на секретаря Илияна Янева, като разгледа дело номер **4459** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма],[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [улица], представлявано от управителя Е. Б., против Ревизионен акт /РА/ №Р-22222518001372-091-001/04.11.2019г., издаден от Л. К. К. на длъжност Началник на отдел, възложил ревизията и Н. В. К. на длъжност главен инспектор по приходите- ръководител на ревизията при ТД на НАП [населено място], в частта, потвърден с Решение №580 от 10.04.2020г. на Директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" /Д "ОДОП"/ [населено място] при ЦУ на НАП, с която на жалбоподателя е отказан данъчен кредит в общ размер 703111,40лв., от които главница в размер на 560101,42лв., ведно с начислените лихви в размер на 143009,98лв., както и е установен корпоративен данък за 2016г., общо в размер на 106526,98лв., в т.ч. главница 84317,61лв., ведно с начислените лихви в размер на 22209,37лв.Със същия РА са установени задължения за вноски за ДОО в размер на 419066,68лв. и лихви в размер на 110581,71лв., за вноски за УПФ в размер на 43571,37лв. и лихви в размер на 11635,17лв., за вноски за ЗО в размер на 156644,07лв. и лихви в размер на 41635,90лв., както и задължения по ЗДДФЛ в размер на 669,86лв. и лихви в размер на 221,44лв.

В жалбата се навеждат доводи за незаконосъобразност, необоснованост и

неправилност на обжалвания административен акт. Посочва се на първо място, че същият съдържа констатации и изводи, които не се подкрепят от извършените процесуални действия и установените факти. На следващо място се твърди, че ревизиращият екип е игнорирал част от представените документи и в нарушение на принципа на служебното начало, не е указал какви доказателства следва да бъдат предоставени, за да се удостовери реалността на спорните доставки. Жалбоподателят не е съгласен с изводите на ревизиращия екип за нереалност на доставките. Твърди, че от негова страна са представени доказателства за осъществени доставки на стоки, които от своя страна, са използвани за целите на икономическата му дейност, като дружеството е представило всички притежавани от него документи, а именно-договори, приемо-предавателни протоколи, фактури, документи за плащания, които следва да се съставят по ЗДДС. Счита, че по този начин са изпълнени изискванията на чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС. Отделно от това сочи, че ненамирането на адреса за кореспонденция на контрагентите, както и неспазването на трудовото законодателство от тяхна страна, не може да бъде основа за формиране на извод за липса на доставка, тъй като е в противоречие, както с представените документи, така и с разпоредбите на ЗДДС. Позовава се на Директива 2006/112/ЕО на Съвета. Изразява становище, че при издаване на РА, органът по приходите не се е съобразил и с практиката на СЕС.

По отношение обжалваната част по ЗКПО твърди, че в закона няма норма, която да изисква наличието на конкретен вид документи за доказване на обстоятелството дали една доставка на услуга е действително осъществена.

Жалбоподателят счита, че установяването в РА за задължения за осигурителни вноски е незаконосъобразно и последните са определени в нарушение на материалния закон и процесуалните правила. Намира, че не са налице основания за определяне на задълженията по реда на чл.122, ал.1, т.4 от ДОПК. Твърди, че представените документи са достатъчни за извършване на контрол и преценка дали дължимите осигурителни вноски са определени правилно. Заявява, че изискваните от проверяващия екип документи нямали характер на счетоводни документи, не били задължителни за съставяне и не се отнасяли пряко към определянето на трудовите възнаграждения и осигурителните вноски върху тях.

В обобщение се претендира отмяна на РА в потвърдената с решението на Директора на Д „ОДОП“ част, както и сторените по делото разноси.

Ответникът - Директор на Дирекция "ОДОП" [населено място] при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител изразява становище, че жалбата е неоснователна и като такава следва да бъде отхвърлена. Поддържа изцяло фактическите констатации и правните изводи, обективирани в оспорения ревизионен акт и решението на контролния административен орган. Моли съда да присъди юрисконсултско възнаграждение.

Ревизионният акт е обжалван в предвидения за това срок пред съответния административен орган. С решение №580 от 10.04.2020г. на Директора на Дирекция "ОДОП" [населено място] при ЦУ на НАП същият е изменен, като установеният с

РА резултат по ЗДДС за периода м.01.2017г. - ДДС за внасяне в размер на 58423,38лв., е определен на ДДС за внасяне в размер на 21800,07лв., ведно със съответните лихви . РА е потвърден в останалата оспорена част относно установените резултати по ЗДДС за периодите от м.01.2016г. до м.05.2016г., от м.07.2016г. до м.12.2016г. и от м.02.2017г. до м. 01.2018г., в тази по ЗКПО за корпоративен данък за 2016г., в частта по ЗДДФЛ за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения и за данък върху доходите на физически лица за свободни професии, граждански договори и др. за 2016г., за вноски за ДОО за осигурители, за вноски за ЗО-за осигурители, за вноски за УПФ-за осигурители за периодите от 01.02.2015г. до 31.01.2018г.

Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП" [населено място] резултат и депозирането на жалбата в рамките на предвидения преклузивен процесуален срок, налагат извод за нейната процесуална допустимост.

Със Заповед за възлагане на ревизия/ЗВР/ №№Р-22222518001372-020-001/09.03.2018г., е образувано ревизионно производство по отношение на дружеството- жалбоподател, в предметния обхват на което е включено установяване на задълженията на [фирма], [населено място] за данък върху добавената стойност за отчетни периоди от 01.01.2016г. до 31.01.2018г. и за корпоративен данък за периода от 01.01.2016г. до 31.12.2016г., по ЗДДФЛ за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения и за данък върху доходите на физически лица за свободни професии, граждански договори и др. за периодите от 01.10.2013г. до 31.08.2018г., както и на осигурителни задължения за вноски за ДОО за осигурители по КСО, вноски за ЗО-за осигурители по ЗЗО, вноски за УПФ-за осигурители за периодите от 01.10.2013 г. до 31.01.2018г., като е определен срок за приключване на ревизията до 3 месеца, считано от датата на връчване на заповедта, което е сторено по реда на чл.29, ал.4 във връзка с чл.30, ал.6 от ДОПК на 19.03.2018г.

Със Заповед №Р-22222518001372-023-001/28.03.2018г. производството е спряно на основание чл.34, ал.1, т.4 от ДОПК, във връзка с подадена от жалбоподателя молба с вх.№2553-03-345 от 22.03.2018г., считано от 28.03.2018г. за срок до 28.06.2018г. С последваща такава същото е възобновено, като е определен нов срок за приключване на ревизията след възобновяването до 19.09.2018г. Със Заповед №Р-2222518001372-ЗИД-001/14.11.2018г. на изпълнителния директор на НАП, е определен нов краен срок за приключване на ревизията до 19.02.2019г.

Всички заповеди в хода на производството са издадени от Л. К. К., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки“ в дирекция СДО при ТД на НАП, оправомощена да изпълнява функциите на компетентен орган по чл.112 от ДОПК и чл.119, ал.2 от ДОПК със Заповед №РД-01-5 от 03.01.2017г. Същите са надлежно връчени на жалбоподателя.

В хода на производството, на основание чл.117 от ДОПК е издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-22222518001372-092-001/30.08.2019г., връчен по електронен път на 02.09.2019г. В срока по чл.117 ал.5 ДОПК срещу него е депозирано възражение

вх.№2553-03-915 от 16.10.2019г.

Въз основа на РД, на основание чл.119 ал.2 от ДОПК, от органа, възложил ревизията и от ръководителя на същата е издаден оспореният в настоящото производство ревизионен акт РА №Р-22222518001372-091-001 от 04.11.2019г. същият е изменен в частта относно установения резултат по ЗДДС за периода м.01.2017г. , като вместо ДДС за внасяне в размер на 58423,38лв. е определен на ДДС за внасяне в размер на 21800,07лв., ведно със съответните лихви . В останалата част РА е потвърден.

Всички посочени актове, постановени в хода на процесното ревизионно производство, са издадени от надлежно снабдени с правомощия за това органи по приходите.

От фактическа страна съдът намира за установено следното:

През ревизирания период [фирма],[ЕИК] [населено място] е извършвало частна охранителна дейност без използване на технически системи за сигурност, като същата е упражнявана на различни обекти. На основание чл.4 от Закона за частната охранителна дейност /ЗЧОД/ дружеството разполага с безсрочен лиценз за извършване на частна охранителна дейност №2760/10.11.2014г., издаден от Министерството на вътрешните работи, главна дирекция „Охранителна полиция“.

Извършената на [фирма], [населено място] ревизия относно правилното прилагане на ЗДДС и ППЗДДС, обхваща данъчните периоди от 01.01.2016г. до 31.01.2018г.

И.С оспорения РА е установено данъчно задължение в размер на 596724,63 лв. и лихви в размер на 143009,98лв. същото е изменено с Решение №580/10.04.2020г., като установения с РА резултат по ЗДДС за периода м.01.2017г. ДДС за внасяне в размер на 58423,38лв. е определен на ДДС за внасяне в размер на 21800,07лв. След приспадане на разликата от 36623,31лв., предмет на обжалване по ЗДДС, е задължение в общ размер 560101,42лв., ведно със съответните лихви . Същото е формирано от :

1.Отказан данъчен кредит, на основание чл.68, ал.1, т.1, чл.69, ал.1, т.1 във връзка с чл.6 и чл.9 от ЗДДС в размер 556091,42лв. по доставчици, както следва:

1.1. По 4 броя фактури издадени от [фирма],[ЕИК] за месец 01.2016г. в размер на 13 629,60лв.,

1.2. По 8 броя фактури издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК] за м.02, м.03 и м.04.2016г. в размер на 10 320,80лв.,

1.3. По 76 броя фактури издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК] за м.02, 03, 04, 05, 07, 08, 09, 10, 11 и 12.2016г. и м.01, 02, 03, 04, 05.2017г. в размер на 259 687,80лв.,

1.4. По 8 броя фактури издадени от [фирма],[ЕИК] за м.04, 05, 07, 06, 08, 09,10.2017г. и м.01.2018г. за сумата 1 308,24лв.

1.5. По 19 броя фактури издадени от [фирма],[ЕИК], за м. 09, 10 и 11.2017г., за сумата 100 005,25лв.

1.6. По 2 броя фактури издадени от [фирма],[ЕИК], за 07.2017г. за сумата 1134,67лв.,

1.7. По 14 броя фактури издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК] за м.12.2017г. и м.01.2018г. за сумата 102 134,92лв. и

1.8. По 8 броя фактури издадени от [фирма],[ЕИК] за м.12.2017г. за сумата 67

870,20лв. както и от

2. Допълнително начислен ДДС на основание чл.86, ал.1 и чл.25, ал.5 от ЗДДС във връзка с неиздадени фактури по сключени договори за наем общо в размер на 4010,00лв. за данъчен период м.12.2017г.

II. С РА са определени и лихви за неправомерно упражнено право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 7833,63лв.:

-по фактурите, издадените от [фирма],[ЕИК], общо в размер на 4058,37лв. включващ сумите, както следва:

в размер на 1201,82лв. за м.06.2017г.,

в размер на 1634,53лв. за м. 07.2017г.,

в размер на 1006,59лв. за м. 08.2017г.,

в размер на 147,17лв. за м.09.2017г.,

в размер на 68,26лв. за м.09.2017г., за които са издадени ДКИ през м.03.2018г.

-по фактурите, издадени от [фирма] за м.11.2017г. в размер на 3775,26лв.

III. По ЗКПО е формиран корпоративен данък за 2016г. общо в размер на 106526,98лева, в т.ч. главница 84317,61лв. и лихви 22209,37лв., като тези задължения са определени чрез преобразуване на финансовия резултат на дружеството с разходите по фактурите, издадени от доставчиците [фирма], [фирма] и [фирма].

IV.По ЗДДФЛ е определен данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения и за данък върху доходите на физически лица за свободни професии, граждански договори и др. за 2016г., за вноски за ДОО за осигурители, за вноски за ЗО-за осигурители, за вноски за УПФ-за осигурители за периодите от 01.02.2015г. до 31.01.2018г. в размер на 419066,68лв. и лихви в размер на 110581,71лв., за вноски за УПФ в размер на 43571,37лв. и лихви в размер на 11635,17лв., за вноски за ЗО в размер на 156644,07лв. и лихви в размер на 41635,90лв., както и задължения по ЗДДФЛ в размер на 669,86лв. и лихви в размер на 221,44лв.

В хода на ревизията, с цел изясняване на обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения на ревизираното дружество и обезпечаване на необходимите доказателства, са извършени процесуални действия, които са описани подробно в констативната част на изготвения РД, явяващ се неразделна част от РА съгласно чл.120, ал.2 от ДОПК.

1.На основание чл.37, ал.2 и ал.3, чл.53 и чл.56, ал.1 от ДОПК на ревизираното дружество са връчени пет искания за представяне на документи и писмени обяснения ИПДПОЗЛ/, с които са изискани документи, относими към ползвания данъчен кредит по фактурите, издадени от спорните доставчици, счетоводни регистри, банкови извлечения, трудови договори, уведомления по чл.62, ал.4 от Кодекса на труда /КТ/, служебни бележки по чл.45 от ЗДДФЛ, форми обр.76 по охранявани обекти, месечни рекапитулации за заплатите, графици за работа на охранителите по охранителни обекти, договори сключени с клиентите на жалбоподателя, книга за отчитане на извънредния труд за периода от 01.10.2013г. до 31.01.2018г., съгласно изискванията на чл.149 ал.1 от КТ, отчет представен пред инспекцията по труда за положения

извънреден труд съгласно разпоредбите на чл.149, ал.2 от КТ, списък на лицата, положили нощен труд с посочени три имена, ЕГН и период на положения нощен труд, правилник за вътрешния трудов ред, който определя правата и задълженията на работниците и служителите и на работодателя по трудовото правоотношение и урежда организацията на труда в предприятието съобразно особеностите на неговата дейност, списък на работниците и служителите, изпратени от дружеството в неговите подразделения, обекти и работни площадки, както и на други места и документи, свързани с разпределението на работното време и организацията на работа, документи и доказателства, удостоверяващи, унищожаването на изготвените графиците по служители и обекти и др.

В отговор са представени доказателства, подробно описани в раздел II.Процесуални действия на РД.

2.На основание чл.45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на доставчиците, по чиито доставки получател се явява ревизираното дружество

3.На основание чл.37, ал.5 от ДОПК са изпратени искания за представяне на документи, данни, сведения, книжа и т.н. до Изпълнителна агенция „Автомобилна администрация“, до СДВР и Главна инспекция по труда.

4. В хода на ревизията са извършени посещения в офиса на дружеството за преглед на първични и вторични счетоводни документи, както и ведомости за заплати и фишове, обективирани с Протоколи №0836913 от 19.08.2018г., №0804477 от 18.07.2018г., №1100145 от 12.02.2019г., №0836925 от 18.02.2019г., №0836924 от 07.02.2019г., №0836993 от 13.02.2019г., №0836922 от 05.02.2019г., №0836992 от 14.02.2019г., №0836919 от 23.01.2019г., №0836918 от 22.01.2019г.

5.Във връзка с извършено посещение за установяване на налични материали, е съставен Протокол №0836923/05.02.2019г.

6. В хода на ревизията е прието, че не са представени всички изискани документи относно графика за работа на служителите, работещи на отделните обекти и изплатените възнаграждения за положен извънреден труд, поради което е приложима разпоредбата чл.122, ал.1, т.4 от ДОПК и основата за облагане със задължителна вноски и данък по ЗДДФЛ следва да бъде определена по реда на чл.122, ал. 2 от ДОПК. С оглед на това, на ревизираното лице са връчени Уведомление по чл.124, ал.1 от ДОПК с №Р-2222518001372-113-001 от 19.10.2018г. и Уведомление по чл.17 от ДОПК с №Р-2222518001372-113-002 от 25.10.2018г. и същото е уведомено, че основата за облагане със задължителни осигурителни вноски и данък по ЗДДФЛ ще бъде определена по реда на чл.122, ал.2 от ДОПК. От страна на ревизираното дружество е представено становище с вх.№2553-03-1251/09.11.2018г., в което оспорва приложението на цитираната разпоредба.

7.Информация за извършените доставки и начисления данък за основните клиенти на дружеството е отразена в таблична форма на стр.2 и 3 от РД. Установено е, че жалбоподателят има сключени 841 договора за извършване на охранителна дейност,

подробно описани от стр.136 до стр.164 на РД, като задълженията по тях са изпълнени и са издадени фактури за извършени услуги в съответствие с изискванията на чл.113 и чл.114 от ЗДДС, отразени в отчетния регистър „Дневник за продажби“, съгласно изискванията на чл.124 от ЗДДС.

VI. Установено е, че ревизираното дружество е предоставяло под наем имоти на физически лица:

-по договор за наем от 01.06.2017г., сключен с Й. П. Р., в качеството му на наемател, като наемната цена определена в договора е в размер на 1550,00лева без ДДС и

-по договор за наем от 01.03.2017г., сключен с Е. С. с наемна цена по договора в размер на 920,00лева без ДДС.

В хода на ревизионното производство е установено, че дружеството не е издало фактури за наем и няма извършено разплащане във връзка с доставките.

На основание чл. 86, ал.1 във връзка с чл.25, ал.5 от ЗДДС. ревизиращият екип е начислил ДДС в размер на 2170,00лв. по договора за наем от 01.06.2017г. и ДДС в размер на 1840,00лв. по договор за наем от 01.03.2017г. през месец 12.2017г.

VII. По отношение на получените доставки и ползвания данъчен кредит.

В хода на извършените насрещни проверки е установено ,че посочените по-горе доставчици и техните предходни доставчици са deregистрирани по реда на чл.176 от ЗДДС, а част от тях не са подавали годишни данъчни декларации по чл.92 от ЗКПО за съответните периоди, когато са издадени фактури към жалбоподателя и не са разполагали с назначени лица по трудови правоотношения .

Във връзка с получените доставки от [фирма] е констатирало, че ревизираното дружество е ползвало право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 100005,23лв. за данъчните периоди от м.09.2017г. до м.11.2017г.

В отговор на връченото искане за представяне на документи и писмени обяснения, по електронен път от доставчика са представени Договор от 28.08.2017г., сключен между [фирма], в качеството му на продавач и [фирма] в качеството на купувач.

От представения договор е установено, че продавачът се задължава да осигури на купувача различни по вид и качество канцеларски материали, компютърни части, периферни компютърни устройства и консумативи за тях.

Представени са и издадените фактури от доставчика към жалбоподателя, придружени със счетоводни справки за отразяването им в счетоводството на доставчика.

Относно произхода на продадените стоки е представено копие на договор от 29.08.2017г., сключен между [фирма], в качеството на възложител и [фирма], в качеството на изпълнител.

Съгласно представения договор изпълнителят [фирма] се задължава да осигури на възложителя [фирма], различни по вид стоки и материали, като същите се доставят в срок от 1 ден след получаване на заявката. Договорено е доставката да се извършва на място, посочено от Възложителя, като транспортните разходи са за сметка на изпълнителя. Представени са копия на фактури и приемо-предавателни протоколи към тях, издадени от [фирма] към [фирма]. При извършена проверка на декларираните продажби в дневниците за продажби и дневниците за покупки на [фирма] е установено, че издадените фактури към [фирма],[ЕИК], [фирма] и покупките от [фирма] и [фирма] са отразени от [фирма] през м. 03.2018г.

От жалбоподателя са представени копия от фактурите, издадени от [фирма], договор, приемо-предавателни протоколи.

Констатирано е, че ревизираното дружество е ползвало данъчен кредит общо в размер на 13629,60лв. по фактури, издадени от [фирма], за данъчен период м.01.2016г. При извършената насрещна проверка на доставчика не са представени доказателства.

От ревизираното лице са представени договор от 15.12.2015г. за доставка на канцеларски материали и компютърни консумативи, фактурите, издадени от спорния доставчик, придружени със стокови разписки, както и дневник на счетоводна сметка 401 „Доставчици“. Представени са извлечения от банковата сметка за извършени разплащания по фактурите. В хода на ревизията е установено, че същите са извършени в полза на [фирма]. Представено е Уведомление от [фирма], съгласно което, дружеството уведомява [фирма], че по силата на договор за доверително управление на средства за 2016г., сключен между [фирма] и [фирма], [фирма] възлага на [фирма] да събира всички суми по фактури, издадени от [фирма] към [фирма].

По отношение на получените доставки от [фирма] органите по приходите са установили, че жалбоподателят е ползвал данъчен кредит общо в размер на 67870,20лв. за данъчен период м.12.2017г.

В хода на извършената насрещна проверка са представени допълнително с вх.№2553-06-1099/29.06.2018г., копие от Договор от 27.11.2018г., копие от издадените към жалбоподателя фактури и приемо-предавателни протоколи, копия от фактури от предходни доставчици [фирма] и [фирма], счетоводни регистри.

От страна на ревизираното дружество във връзка с получените доставки от М.

БГ“ Е. са представени договор за доставка на канцеларски материали, фактури, описи към тях.

Установено е, че [фирма] е ползвало данъчен кредит в общ размер на 259 687,77лв. по фактури, издадени от [фирма] за данъчни периоди от м.02.2016г. до м.05.2016г. и от м.07.2016г. до м.05.2017г.

С вх.№2553-06-1113/02.07.2018г. са представени копие от договор от 15.02.2016г. за доставка на канцеларски материали и компютърни части, копие от фактурите, издадени на жалбоподателя, приемо-предавателни протоколи, копия от фактури, издадени от предходен доставчик [фирма], приемо-предавателни протоколи, счетоводни регистри.

От страна на ревизираното дружество е представен договор за доставка от 15.02.2016г., сключен между [фирма], в качеството на купувач и [фирма], в качеството на продавач, за доставка на различни по вид канцеларски материали, компютърни части, периферни устройства и консумативи за тях. Представени са фактури, издадени от доставчика, описи към фактурите, счетоводни справки и документи за разплащане по фактурите. Депозирано е и уведомление, съгласно което [фирма] уведомява [фирма], че съгласно сключен договор за доверително управление на средства за 2016г. между [фирма] и [фирма], [фирма] възлага на [фирма] да събира всички суми по фактури, издадени от [фирма] към [фирма].

От ревизираното дружество са представени извлечение от банковата сметка за извършени преводи към [фирма].

Представено е уведомление от 01.11.2016г., съгласно което [фирма] уведомява [фирма], че съгласно сключен договор за доверително управление на средства между [фирма] и [фирма] дължимите суми от [фирма] по фактурите за 2017г., следва да бъдат преведени по сметка на [фирма].

Във връзка с уведомлението от 01.11.2016г. от [фирма] са представени извлечение от банковата сметка за извършени преводи към [фирма].

Установено е, че жалбоподателят е ползвал правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 102134,92лв. по фактури, издадени от [фирма], за данъчни периоди за м.12.2017г. в размер на 62133,21лв. и за м.01.2018г. в размер на 40001,71лв.

В хода на извършената проверка на доставчика е установено, че фактурите, издадени от спорния доставчик, са отразени в дневниците му за продажби през м.03.2018г. Във връзка с получените доставки от този доставчик от ревизираното дружество са представени договор за доставка, фактури, приемо-предавателни протоколи и счетоводни справки.

Видно от представения Договор за доставка на стоки №1077/10.10.2017г., предмет на доставките са канцеларски материали и компютърни консумативи, което кореспондира с представените фактури и приложенияте към тях приемо-предавателни протоколи.

В хода на ревизията е установено, че ревизираното дружество е ползвало правото на приспадане на данъчен кредит, по 8 броя фактури, общо в размер на 10320,80лв. за данъчни периоди м.02.2016г., м.03.2016г. и м. 04.2016г. издадени от [фирма].

С писмо вх.№2553-06-965 от 31.05.2018г. допълнително са представени договор за доставка от 01.02.2016г., сключен между [фирма], в качеството на купувач и [фирма], в качеството на продавач, за доставка на работно облекло.

Съгласно цитирания договор, плащането на стоките ще се извърши по банков път или в брой. Като предходни доставчици [фирма] е посочило [фирма] и [фирма]. Представени са копия от фактури, издадени към жалбоподателя, счетоводни регистри, опис по фактурите и оборотна ведомост.

В хода на ревизията с цел проследяване реалността на доставките са приложени банкови извлечения за извършен превод в размер на 20000,00лв. на дата 26.09.2016г. и в размер на 20000,00лв. на дата 04.10.2016г. Същите са извършени към [фирма] по нареждане на [фирма].

В хода на ревизията е прието, че не са налице безспорни доказателства, че облеклата са раздадени по списък на служители, имащи право на специално работно облекло или че процесните работни облекла представляват униформено облекло по смисъла на чл.296 от КТ. Направен е извод, че не е налице право на приспадане на данъчен кредит тъй като липсват данни работното облекло да е предназначено за извършване на икономическата дейност на жалбоподателя.

С оспорения ревизионен акт е установено, че ревизираното дружество е ползвало право на данъчен кредит общо в размер на 1308,25лв., по 8 броя фактури, издадени от [фирма],[ЕИК], за данъчни периоди за м.04, 05, 07, 06, 08, 09,10.2017г. и м.01.2018г.

В хода на насрещната проверка на доставчика са представени договор от 05.04.2017г. за предоставяне на услуга „М. спорт карти“, фактури, придружени със справка за лицата, ползвали услугите и периода на ползвани услуги. Установено е, че разплащането е извършено по банков път.

От страна на ревизираното дружество са представени писмени обяснения, съгласно които предоставените абонаментни карти за спорт от [фирма] са предназначени за служителите от оперативна структурна част с цел подобряване на физическата подготовка на служителите, като е приложен

списък.

Органите по приходите са извършили съпоставка между имената на участниците в приложения списък към фактурите, издадени от [фирма] с имената на лицата, назначени при жалбоподателя и са приели, че част от служителите, ползвали картите, са назначени по трудови правоотношения в [фирма], на длъжност, различна от охранител.

Правото на приспадане на данъчен кредит е отказано на основание че предоставянето на карти „М. спорт“ е безвъзмездно, поради което за дружеството не е налице право на приспадане на данъчен кредит основание чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС.

Установено е, че жалбоподателя е ползвал данъчен кредит в размер на 1134,67лв. за период 07.2017г. по 2 броя фактури издадени от [фирма].[ЕИК].

-фактура №[ЕГН]/16.07.2017г. с получател [фирма], с начислен ДДС /9%/ в размер на 408.22лв. и предмет на доставката е хотелско настаняване в апартхотел „Р. Б.“ на 14 физически лица, описани поименно във фактурата, за периода 14.07.2017г. до 15.07.2017г.

-фактура №[ЕГН]/16.07.2017г. с получател жалбоподателя, с данъчна основа в размер на 1137,55лв. и начислен ДДС /20%/ в размер на 227,51лв. Предмет на доставката е храна и ресторант, предоставени на 3 лица стаи, описани във фактурата, за периода от 14.07.2017г. до 16.07.2017г., в апартхотел „Р. Б.“.

VIII. От жалбоподателя са дадени писмени обяснения, съгласно които ползваните услуги от спорния-доставчик са във връзка с проведен семинар със служителите от централен офис и представителите на дружеството в страната. Посочено е, че семинарът е проведен в [населено място], а представителите от страната са ползвали служебни автомобили, с които са се придвижвали до [населено място], като им е подsigурена храна и напитки. Семинарът е проведен от управителя на дружеството, като са разисквани въпроси, свързани с промени в ЗЧОД, организацията на работа по места, оформяне на документи, маркетингови стратегии.

При извършена от органите по приходите съпоставка между имената на участниците в приложения списък от [фирма] и имената на лицата, които са нощували в хотела, е констатирано несъответствие в данните на участващите в семинара, поради което е прието, че използването на спорните услуги, хотелско настаняване и даден обяд не е свързано с икономическата дейност на жалбоподателя и не се е породило спорното право на данъчен кредит по издадените от [фирма] фактури.

В заключение, ревизиращият екип е приел, че представените документи не дават основание да се приеме, че са изпълнени изискванията на чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС, поради което не е признато правото на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], [фирма],

[фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма].

Жалбоподателят счита, че получените доставки от спорните доставчици са свързани с извършваната от него икономическа дейност, което не е оспорено от органите по приходите. Намира, че ревизиращия екип не е извършил проверки в счетоводствата на доставчиците, а са е мотивирал единствено със справки от информационните системи на НАП. Изтъква, че изложените от ревизиращите органи аргументи относно дерегистрацията им по ЗДДС и установените им данъчни задължения са неотнормими към правото на ползване на данъчен кредит. Посочва, че не е доказана данъчна измама и злоупотреба с ДДС, като в подкрепа цитира решение на Съда на Европейския съюз /СЕС/. Според жалбоподателя не са взети предвид представените доказателства както от него така и от страна на доставчиците, което е довело до неправилно интерпретиране на действителната обстановка. Излага аргументи, че по преписката са представени фактури, договори, приемо-предавателни протоколи, доказателства за осчетоводяване, поради което не може да бъде държан отговорен за поведението на неговите доставчици.

С допълнение към жалба вх. №23-20-65#3 от 13.03.2020г. ревизираното лице представя писмени доказателства /82 класъора, които в по-голямата си част са представени в хода на ревизионното производство.

IX. По отношение на допълнително начислен ДДС на основание чл.86, ал.1 и чл.25, ал.5 от ЗДДС във връзка с неиздадени фактури по сключени договори за наем общо в размер на 4010,00лв. за данъчен период м.12.2017г.

Както бе посочено по-горе, в хода на ревизията е установено, че ревизираното дружество е предоставяло под наем имоти на физически лица по следните договори:

-договор за наем от 01.06.2017г., сключен с Й. П. Р., в качеството му на наемател. Наемната цена определена в договора е в размер на 1550,00лева без ДДС, като наемните вноски се заплащат до 5-то число на текущия месец,
-договор за наем от 01.03.2017г., сключен с Е. С.. Наемната цена по договора е в размер на 920,00лева без ДДС, като наемните вноски се заплащат до 5-то число на текущия месец.

В хода на ревизионното производство е установено, че дружеството не е издавало фактури за наем и няма извършено разплащане във връзка с със сключените договори. Установено е и, че същото е наело процесните имоти от [фирма],[ЕИК] по договори за наем от 01.03.2017г. и от 01.06.2017г. , за което са издадени фактури през 2017г. и жалбоподателят е ползвал право на приспадне на данъчен кредит общо в размер на 4010,00лв., колкото е и допълнително начисленият данък от органите по приходите.

Мотивите на ревизиращият екип за да стори това са, че съгласно чл.45. ал.4 от ЗДДС при отдаването под наем на сграда или на част от нея за жилище на

физическо лице, на ревизираните лица е дадено право да изберат тази доставка да бъде освободена. Прието е, че ако ревизираното дружество е имало намерение да използва наетите имоти за извършване на освободени доставки съгласно чл.45, ал.4 от ЗДДС, то за него не би възникнало основание за ползване на правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите издадени от [фирма] на основание чл.70, ал.1, т.1 от ЗДДС и би се постигнал същия данъчен ефект, както при начисляването на данъка на основание чл.86 от ЗДДС.

X. По отношение на определените лихви за неправомерно упражнено право на приспадане на данъчен кредит е установено, че [фирма] и [фирма], са издали кредитни известия, които са включени и в дневниците им за продажби след връчване на исканията за представяне на документи и писмени обяснения в хода на извършените им насрещни проверки, поради което и според органите по приходите за жалбоподателя не е налице правото на приспадане на данъчен кредит, поради липса на реално извършени доставки. В тази връзка се позовават на указание на Централно управление на НАП изх.№20-00-134/21.06.2013г., според което, при фактурирана облагаема доставка, която не е действително извършена, с оглед спазване принципа на неутралността, на лицата следва да бъде предоставена възможността да коригират неправомерно фактурирания данък върху добавената стойност. Същото следва да се извърши по реда на чл.116 от ЗДДС, като се състави протокол за анулиране на документ, след данъчния период, в който е издаден той и анулирането да се отрази в дневника за покупките с обратен знак, както и в справката декларацията.

XI. По отношение на определения по ЗКПО корпоративен данък за 2016г. и предвид установяванията по ЗДДС за доставките, получени по фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма], ревизиращият орган е преобразувал финансовия резултат за 2016г. със стойността на отчетените разходи по тези фактури. В тази връзка е прието, че отчетените разходи по сметка 601 „Разходи за материали” не са документално доказани. В резултат на извършеното преобразуване, в хода на ревизионното производство е установен корпоративен данък за внасяне в размер на 86908.92лв.. при деклариран корпоративен данък за внасяне в размер на 2591,31лв. Констатирано е, че от ревизираното дружество са внесени авансови вноски в размер на 2250,00лв., както и корпоративен данък по годишната данъчна декларация в размер на 341,31лв. Определен е корпоративен данък за донасяне в размер на 84317,61лв. и лихва в размер на 22209,37лв.

XII. По отношение на определения по ЗДДФЛ за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения и за данък върху доходите на физически лица за свободни професии, граждански договори и др. за 2016г., за вноски за ДОО за осигурители, за вноски за ЗО-за осигурители, за вноски за УПФ-за осигурители за периодите от 01.02.2015 г. до 31.01.2018г.:

1.По ЗДДФЛ, органите по приходите са установили, че през 2016г. от

дружеството са изплащани приходи, подлежащи на облагане с авансов данък по чл.44, ал.4 от ЗДДФЛ, произтичащи от сключени договори за наем от 01.03.2016г. с Р. Я., С. Я., П. Я. и Б. Б.. Съгласно сключените договори за наем на недвижим имот на всяко от лицата дружеството изплаща уговорените суми за наем от 5-то до 10-то число на текущия месец. Посочените лица са получили приходи от наем за периода от м.03.2016г. до м.12.2016г., като авансов данък по чл.44, ал.4 от ЗДДФЛ им е удържан от платените суми за периода от м.01.2016г. до м.09.2016г. във връзка с разпоредбата на чл. 65. ал. 13 от ЗДДФЛ.

В изготвена справка в РД са описани поименно размер на месечния наем на всяко лице, номер и дата на издадената му от дружеството служебна бележка по чл.45, ал.4 от ЗДДФЛ за 2016г., изплатената сума, удържания данък и съответно установения размер на дължимия данък. Констатирано е, че от дружеството през 2016г. са подадени декларации по чл.55, ал.1 от ЗДДФЛ и чл.201, ал.1 от ЗКПО вх.№225191600242683/28.04.2016г. и вх.№ 225191600387111/06.10.2016г. за периода от м. 07.2016 до 09.2016г., но за периода от 01.04.2016г. до 30.06.2016г. не е подадена декларация по чл.55, ал.1 от ЗДДФЛ и чл.201, ал.1 от ЗКПО.

Съгласно данни от представените по време на ревизията, издадени на лицата служебни бележки по чл.45, ал.4 от ЗДДФЛ за изплатените им приходи през 2016г. и съответно-удържан от тях данък, е установено, че общо за периода от 01.03.2016г. до 30.09.2016г. размерът на удържания данък е 1308,99лв. От тази сума са приспаднати декларираните суми за първо и трето тримесечие на 2016г., в общ размер на 639,13лв. и е формирана разлика в размер на 669,86лв., която е приета за дължима сума за данък по чл.44 от ЗДДФЛ за второ тримесечие на 2016г. и е определена лихва в размер на 221,44лв.

2. По Закона за здравно осигуряване и Кодекса за социално осигуряване на дружеството са определени задължения за осигурителни вноски по фондовете на ДОО, ДЗПО-УПФ и 30 на основание чл.124а от ДОПК. В хода на ревизионното производство е прието, че има несъответствие между начислените здравно-осигурителни вноски по подадените декларации обр.1 и обр.6 за отработени дни на охранителите в дружеството и часовете за охрана, посочени в сключените договори за охрана с клиентите на [фирма]. Издателите на акта са стигнали до извод, че е полаган труд в празнични дни, както и нощен труд, Върху установените часове положен труд през празнични и почивни дни е констатирано, че от [фирма] не са изплащани суми, не е формиран осигурителен доход, върху който да се начислят задължителни осигурителни вноски. На база отразения в справките осигурителен доход данъчната основа за определяне на задължения за осигурителни вноски по фондовете на ДОО, ДЗПО-УПФ и 30 е определена на основание чл.124а от ДОПК.

Вноските за фондовете на ДОО са определени в съответствие с чл.6, ал.1 и ал.2 от КСО и чл.1 от НЕВДВПОВ.

Вноските за фонд ДЗПО-УПФ са определени в съответствие с чл.6, ал.2 от КСО и чл.157, ал.6 от КСО и вноските за фонд 30 в съответствие с чл.6, ал.2 от КСО и чл.40, ал.1, т.1 от ЗЗО както следва:

за ДОО за осигурители в размер на 419066,68лв. и лихви в размер на 110581,71лв.:

за УПФ за осигурители в размер на 43571,37лв. и лихви в размер на 11635,17лв. и

за вноски 30 за осигурители в размер на 156 644,07лв. и лихви в размер на 41635,90лв.

В оспорения ревизионен акт е прието, че с оглед данните, че заетите в дружеството лица в сектор охранителна дейност за процесите ревизирани периоди са работили в празнични и в почивни дни, е обусловило необходимостта да се прибегне до особения ред за извършване на данъчна ревизия, предвиден в чл.122 и следващите от ДОПК.

За да потвърди РА в тази му част, решаващият орган изцяло е възприел мотивите на ревизиращия екип.

В хода на съдебното производство като доказателства са приобщени Кредитно известие №[ЕГН] от дата 02.04.2018г. към фактура №[ЕГН] от дата 24.11.2017г. с доставчик [фирма] и получател [фирма], Кредитно известие №[ЕГН] от дата 02.04.2018г. към фактура №[ЕГН] от дата 21.11.2017г. с доставчик [фирма] и получател [фирма], Кредитно известие №[ЕГН] от дата 02.04.2018г. към фактура №[ЕГН] от дата 17.11.2017г. с доставчик [фирма] и получател [фирма], Кредитно известие №[ЕГН] от дата 02.04.2018г. към фактура №[ЕГН] от дата 15.11.2017г. с доставчик [фирма] и получател [фирма], Кредитно известие №[ЕГН] от дата 02.04.2018г. към фактура №[ЕГН] от дата 13.11.2017г. с доставчик [фирма] и получател [фирма], Кредитно известие №[ЕГН] от дата 02.04.2018г. към фактура №[ЕГН] от дата 09.11.2017г. с доставчик [фирма] и получател [фирма], Кредитно известие №[ЕГН] от дата 02.04.2018г. към фактура №[ЕГН] от дата 07.11.2017г. с доставчик [фирма] и получател [фирма], Фактура №[ЕГН] от дата 24.11.2017г. с доставчик [фирма] и получател [фирма], Фактура №[ЕГН] от дата 24.11.2017г. с доставчик [фирма] и получател [фирма], Фактура №[ЕГН] от дата 21.11.2017г. с доставчик [фирма] и получател [фирма], Фактура №[ЕГН] от дата 17.11.2017г. с доставчик [фирма] и получател [фирма], Фактура №[ЕГН] от дата 15.11.2017г. с доставчик [фирма] и получател [фирма], Фактура №[ЕГН] от дата 09.11.2017г. с доставчик [фирма] и получател [фирма], Фактура №[ЕГН] от дата 07.11.2017г. с доставчик [фирма] и получател [фирма], Дневник на сметка за сметка 401 – 1 Доставчици в лева за период 01.01.2017-31.12.2017г. на [фирма], Дневник на сметка за сметка 401 – 1 Доставчици в лева за период 01.01.2018-31.12.2018г. на [фирма], Договор за доставка на стоки №1077/10.10.2017г. между [фирма] и [фирма], Фактура №[ЕГН] от дата 01.12.2017г. с доставчик [фирма] и получател [фирма], Приемо-предавателен протокол №[ЕГН]/01.12.2017г. между [фирма] и [фирма], Фактура №[ЕГН] от дата 05.12.2017г. с доставчик [фирма] и получател [фирма], Приемо-предавателен протокол №[ЕГН]/05.12.2017г. между [фирма] и [фирма], Фактура №[ЕГН] от дата 08.12.2017г. с доставчик [фирма] и получател [фирма], Приемо-предавателен протокол №[ЕГН]/08.12.2017г. между [фирма] и [фирма], Фактура №[ЕГН] от дата 12.12.2017г. с доставчик [фирма] и получател [фирма], Приемо-предавателен протокол №[ЕГН]/12.12.2017г. между [фирма] и [фирма], Фактура №[ЕГН] от дата 15.12.2017г. с доставчик [фирма] и получател [фирма], Приемо-предавателен протокол №[ЕГН]/15.12.2017г. между [фирма] и [фирма], Фактура №[ЕГН] от дата 19.12.2017г. с доставчик [фирма] и получател [фирма], Приемо-предавателен протокол

№[ЕГН]/19.12.2017г. между [фирма] и [фирма], Фактура №[ЕГН] от дата 27.12.2017г. с доставчик [фирма] и получател [фирма], Приемо-предавателен протокол №[ЕГН]/27.12.2017г. между [фирма] и [фирма], Фактура №[ЕГН] от дата 04.01.2018г. с доставчик [фирма] и получател [фирма], Приемо-предавателен протокол №[ЕГН]/04.01.2018г. между [фирма] и [фирма], Фактура №[ЕГН] от дата 08.01.2018г. с доставчик [фирма] и получател [фирма], Приемо-предавателен протокол №[ЕГН]/08.01.2018г. между [фирма] и [фирма], Фактура №[ЕГН] от дата 12.01.2018г. с доставчик [фирма] и получател [фирма], Приемо-предавателен протокол №[ЕГН]/12.01.2018г. между [фирма] и [фирма], Фактура №[ЕГН] от дата 17.01.2018г. с доставчик [фирма] и получател [фирма], Приемо-предавателен протокол №[ЕГН]/17.01.2018г. между [фирма] и [фирма], Фактура №[ЕГН] от дата 22.01.2018г. с доставчик [фирма] и получател [фирма], Приемо-предавателен протокол №[ЕГН]/22.01.2018г. между [фирма] и [фирма], Фактура №[ЕГН] от дата 25.01.2018г. с доставчик [фирма] и получател [фирма], Приемо-предавателен протокол от дата 25.01.2018г. между [фирма] и [фирма], Фактура №[ЕГН] от дата 29.01.2018г. с доставчик [фирма] и получател [фирма], Приемо-предавателен протокол от дата 29.01.2018г. между [фирма] и [фирма], Приемо – предавателен протокол от 29.02.2016. Между Главен счетоводител на С. С. О. - П. Б. и Технически организатор на С. С. – С. П., Приемо – предавателен протокол от 31.03.2016. Между Главен счетоводител на С. С. О. - П. Б. и Технически организатор на [фирма] – С. П., Дневник на сметка 4011Доставчици на [фирма] в лева за периода 01.01.2017 – 31.12.2017 относно доставчика Б. системс България Е., Дневник на сметка 4011Доставчици на [фирма] в лева за периода 01.01.2017–31.12.2017 относно доставчика [фирма], Дневник на сметка 4011Доставчици на [фирма] в лева за периода 01.01.2018 – 31.12.2018 относно доставчика [фирма], Дневник на сметка 4011Доставчици на [фирма] в лева за периода 01.01.2017 – 31.12.2017 относно доставчика [фирма], Дневник на сметка 4011Доставчици на [фирма] в лева за периода 01.01.2017 – 31.12.2017 относно доставчика [фирма].

По делото е изслушана съдебно-счетоводна експертиза, приета без заявени резерви от страните. Вещото лице е представило подробни данни в табличен и писмен вид. В заключението са анализирани коректно наличните счетоводни документи представени в хода на ревизията, като са изискани и допълнителни такива. Ето защо, съдът го кредитира заключението с доверие.

Вещото лице е установило, че през ревизирания период [фирма] е предоставяло охранителни услуги посредством физическа охрана и охрана чрез технически средства /С./, като има сключени общо 107 действателни договори за охрана. Видно от констатациите в ревизионния доклад наетите от жалбоподателя физически лица към края на всяка от годините за ревизирания период, са както следва:

2015г., през м.февруари осигурени 14 човека, а през м. декември-214 човека

2016г., през м.януари осигурени 316 човека, а през м.декември – 613 човека

2017г., през м.януари осигурени 622 човека, а през м. декември – 720 човека

2018г., през м.януари осигурени 766 човека.

Въз основа на анализ на трудовите договори, представени в хода на ревизионното производство, експертизата установява, че всички наети лица са със сключени трудови договори. Работниците са назначени на длъжности,

пряко свързани с извършваната независима дейност на жалбоподателя. Тази констатация е сторена и от ревизиращия екип /л.220 от делото/.

Вещото лице установило още, а и по този въпрос не се спори от страните, че осигурителните вноски са внасяни съобразно подаваните декларации обр.6 и са формирани съобразно Наредбата за структурата и организацията на работната заплата /НСОРЗ/ и Вътрешните правила за работна заплата.

Видно от заключението на ССЧЕ, отчетените изработени часове на месец, съответстват на представените с допълнение към жалба вх.№23-30-65#5/13.04.2020г. /находящо се в папка прил. №24 от административната преписка/ план-инструкции за охрана на отделните обекти. Вещото лице е установило също, че документално, отчитането и доказването на работното време положено по график се извършва от жалбоподателя, чрез така наречената отчетна форма 76, която отчита явяването/неявяването на работа на работника или служителя. Въпреки, че тя е незадължителен елемент, съгласно счетоводното законодателство, то е препоръчително да я има и да се съставя в края на всеки месец, тъй като в нея се отразяват присъствията и отсъствията на работника–дните прекарани на работа, дните в платен и/или неплатен отпуск, дните болнични, като тази форма представлява един инструмент, който улеснява изготвянето на ведомостите за заплати. Отчетната форма 76 е форма различна от графика за работното време. В графика за работното време задължително следва да се посочват отсъствия, присъствия и сменните режими на работа. Ако е една смяна в графика за работното време се записва цифрата 1, а най-отдолу се посочва, че работното време е от интервала примерно от 9 до 18. В графика следва да се добавят и регламентирани почивки. Ако има междинни смени с различна продължителност то се отбелязва и това. В края на графика се записват часовете, които следва да отработи работника през месеца. Вещото лице допълва, че от гледна точка на счетоводното отчитане на трудовите възнаграждения, графика и присъствена форма обр.76 не са задължителни.

От представените в хода на ревизионното и съдебното производство документи не се установява да е начисляван извънреден труд от жалбоподателя през ревизиращия период. Горното е съобразено със Заповед №2/05.10.2015г. за организация на работата на охранителните работници на [фирма] на обекти на територията на Република България / л.574 от приложение 24 от делото/ и със записаното в т.3 от същата: „Строго се забранява полагането на извънреден труд от всички охранителни работници на [фирма]. Относно начисляване на нощен труд вещото лице установява, че охранителната дейност предполага полагане на нощен труд, който е начисляван и заплащан, съгласно ведомостите за работни заплати. Отчитането на нощния труд е ставало на база на план–инструкциите за охрана на съответния обект, в който са регламентирани продължителността и часовия интервал на смените, на база на които може да се определят отработените часове нощен труд.

Въз основа на справките по счетоводни сметки 604"Разходи за работна заплата; 605"Разходи за осигуровки" и 421"Задължения за персонал", вещото лице е констатирало, че разходите за възнаграждения и за осигурителни вноски върху тях са отчитани редовно и в съответствие с договореното /вж. придружително писмо по искане за представяне на документи и писмени обяснения изх.номер Р-22222518001372-040-001/20,03,2017г.–допълнение (приложено на л.182 и следващите от том 73 на делото), в което е посочено, че в хода на ревизионното производство, същите са представени от С. С. О.

Въз основа на заключението на ССЧЕ съдът приема, че представената от жалбоподателя счетоводна и друга документация е достатъчна, за да се определи брутното трудово възнаграждение на наетите лица, съответно задълженията за осигурителни вноски. В тази връзка съобрази цитираните ведомости за заплати, индивидуални фишове по месеци към тях, както и рекапитулации и аналитични регистри на следните счетоводни сметки 604 "Разходи за работна заплата; 605 "Разходи за осигуровки" и 421 "Задължения за персонал"–приложени на л.182 и следващите от том 73 на делото, както и представените договори за охрана, с анекси към тях, справки за отработено време на лицата по обекти за охрана, съгласно сключени договори с контрагенти на жалбоподателя за периода от м.февруари 2015г. до м. януари 2018г. , както и приложения на л.573 от приложение 24 от делото Правилник за вътрешния трудов ред на [фирма] и План-инструкции за осъществяване на охранителна дейност на обекти/ л.562 и следващите от приложение 24 от делото/.

Видно от заключението на вещото лице, за доставчика [фирма] не е декларирало извършени продажби за периода на издаване на фактурите от 01.11.2017г. до 31.01.2018г. За този период са подадени СД по ЗДДС с нулев резултат /няма отразени покупки и продажби/. Издадените фактури на [фирма] са отразени в дневника за продажби за месец март 2018г., като по част от тях са издадени и кредитни известия, отразени в м.април 2018г.

За доставчика [фирма] вещото лице е установило, че констатациите на приходните органи, относно включването на процесните фактури в дневниците за продажби на доставчика са на л.91 от делото и са следните: в дневника за продажби за периода на издаване на фактурите от 01.02.2016г. до 31.03.2016г. [фирма] не е декларирало извършени продажби към [фирма], като процесните фактури са декларирали в дневника за продажби за периода 01.05.2016г. до 31.05.2016г. с подадена СД по ЗДДС с деклариран ДДС за внасяне.

По отношение на доставчика [фирма] вещото лице е установило, че констатациите на приходните органи, относно включването на процесните фактури издадени за м.09, 10 и 11.2017г. в дневниците за продажби на доставчика са на л.102 от делото и след извършена проверка в дневника за продажби на [фирма] е констатирано, че всички издадени фактури към [фирма] са отразени в дневника за продажби за месец ноември 2017г. и

същите са декларирани в подадена справка декларация за м.ноември с вх.номер 22051189419/11.12.2017г. с деклариран ДДС за внасяне.

Видно от заключението на вещото лице, доставчикът [фирма] Е. не е декларирал извършени продажби към [фирма] по процесните фактури в дневниците за продажби за периода 01.01.2016г. до 31.01.2016г. Същите са декларирани за периода 01.03.2016г. до 31.03.2016г. с подадена СД по ЗДДС с вх.номер 22141870119/14.04.2016г.

Подобни са констатациите и по отношение на доставчика [фирма] отразени в дневника за продажби за периода на издаване на фактурите – 01.12.2017г. до 31.12.2017г. като дружеството не е декларирало извършени продажби към [фирма]. Процесните фактури доставчикът е декларирал в дневник продажби за периода 01.02.2018г. до 28.02.2018г. с подадена СД по ЗДДС с вх.номер 22051199758/14.03.2018г. е деклариран ДДС за внасяне.

За доставчика [фирма] вещото лице е установило че констатациите относно включването на процесните фактури в дневниците за продажби на доставчика са на л.127 от делото и са следните: в дневника за продажбите за периода на издаване на фактурите от 19.02.2016г. до 29.05.2017г. [фирма] е декларирало извършените продажби към [фирма], като :

Фактури, издадени в периода 19.02.2016г. до 22.11.2016г. са декларирани в дневника за продажби за м.11.2016г.

Фактури, издадени в периода 05,12,2016г. до 27.12.2016г. са декларирани в дневника за продажби за м.12.2016г.

Фактури, издадени в периода 05.01.2017г. до 24.03.2017г. са декларирани в дневника за продажби за м.03.2017г.

Фактури, издадени в периода 04.04.2017г. до 29.05.2017г. са декларирани в дневника за продажби за м.06.2017г.

За доставчиците [фирма] и Б. С. България” Е. вещото лице е установило, че процесните фактури са включени в дневника за продажби, респективно в СД по ЗДДС за съответните данъчни периоди.

Видно от заключението на ССсчЕ стоките са били влагани в независимата икономическа дейност на ревизираното лице и не са били предмет на последващи облагаеми доставки.

Процесните фактури притежават задължителните реквизити по ЗСч, като същите са надлежно осчетоводени при жалбоподателя, като за всяка една фактура е взета дебитна счетоводна сметка 302 "Материали", или 601 "Разходи за материали" или 602"Разходи за външни услуги" и е отразена сметка 4531"Начислен ДДС покупки". За всеки един доставчик е отразена кредитна счетоводна сметка 401 "Доставчици.

Направен е извод за редовно водено счетоводство на жалбоподателя относно процесните сделки.

Съдът, като обсъди събраните по делото доказателства във връзка с направените в жалбата оплаквания, доводите и становищата на страните и като извърши цялостна проверка на законосъобразността и обосноваването на оспорения Ревизионен акт №Р-22222518001372-091-001/04.11.2019г., на основание чл.160, ал.2 от ДОПК и чл.168, ал.1 във връзка с чл.146 от АПК във вр. с §2 от ДР на ДОПК, формира следните правни изводи:

Оспорването на РА №Р-22222518001372-091-001/04.11.2019г., потвърден с Решение №580 от 10.04.2020г. на Директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" /Д "ОДОП"/ -С. при ЦУ на НАП, като направено в законово установения срок по чл.156, ал.1 от ДОПК, от легитимирано лице с правен интерес и против акт, подлежащ на съдебно обжалване и контрол за законосъобразност, е процесуално допустимо.

Разгледана по същество, жалбата е частично основателна.

Ревизионното производство е образувано и проведено, съответно ревизионният доклад и ревизионният акт са издадени от компетентни органи в рамките на определените им правомощия.

Представената и приета като доказателство по делото Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22222518001372-020-001/09.03.2018г. на Директора на ТД на НАП [населено място], на основание чл.11, ал.3 от ЗНАП и чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК е издадена от органи, компетентни да издават заповеди за възлагане на ревизии съгласно чл.112 от ДОПК. Същата подписана с валиден към датите на издаването и квалифициран електронен подпис.

Възложената ревизия на [фирма], [населено място] е извършена от определените със ЗВР органи по приходите, които длъжностни лица с оглед на заеманата от тях длъжност и определянето им за ревизиращи органи по чл.113, ал.1, т.2 от ДОПК със ЗВР, са разполагали с необходимата материална компетентност за провеждането на ревизията и за съставянето на Ревизионен доклад /РД/ №Р-22222518001372-092-001/30.08.2019г. /чл.117 ал.1 от ДОПК/.

Съгласно разпоредбата на чл.119, ал.2 от ДОПК, ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията /определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция, чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК/ и от ръководителя на ревизията /определен със заповедта за възлагане на ревизия, чл.113, ал.1, т.2 ДОПК/.

Представянето на електронните документи на хартиен носител като заверен от страната препис, е допустимо по силата на чл.184, ал.1 от ГПК във вр. с §2 от ДР на ДОПК, като самите електронни документи са представени по делото и на електронен носител /приложения с административната преписка/.

Оспореният ревизионен акт е издаден в предвидената в чл.120 от ДОПК във вр. с чл.3, ал.2 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги форма и при спазване на изискванията за неговото съдържание, като съставеният Ревизионен доклад, е неразделна част от него. Не се установяват при извършената служебна проверка допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила в хода на проведеното ревизионно производство.

С оглед на изложеното съдът приема, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от лицата, които са посочени като техни издатели с квалифициран електронен подпис и съответно не са налице основания да се считат за нищожни.

Относно съответствието на оспорения ревизионен акт с материалния закон.

По ЗДДС:

С обжалваният РА Р-22222518001372-091-001/04.11.2019г., на основание, чл.68, ал.1, т.1, чл.69, ал.1, т.1 във връзка с чл.6 и чл.9 от ЗДДС на [фирма], [населено място] е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер 703111,40лв., от които главница в размер на 560101,42лв., ведно с начислените лихви в размер на 143009,98лв., по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма].

Основание за отказа е неподаване на годишни данъчни декларации по чл.92 от ЗКПО от предходните доставчици за съответните периоди, когато са издадени фактури към жалбоподателя. За част от предходните доставчици са налице извършени ревизии, приключили с ревизионни актове, по които са установени задължения по ЗДДС в особено големи размери. Посочено е, че част от доставчиците нямали назначени лица по трудови правоотношения и нямало данни за подавани справки по чл.73 от ЗДДФЛ, а друга имали такива, но техните длъжности били неотнормирани към предмета на извършените доставки. За всички доставчици и техните предходни такива нямало данни да са декларирали офиси или търговски обекти, както и да са отчитани съпътстващи разходи по отношение на извършените доставки към жалбоподателя.

Отказът е обоснован със съображения, че не е доказано реалното извършване на доставките на фактурираните стоки от посочените като доставчици лица и наличието на облагаеми доставки на стока по см. на чл.12, ал.1, във вр. с чл.6, ал.1 от ЗДДС, респ. че не е доказано възникнало данъчно събитие по см. на чл.25, ал.1 от ЗДДС като основание за изискуемостта на данъка и съответно право на приспадане на данъчен кредит съгласно чл.68, ал.2 от ЗДДС за ревизираното лице [фирма], [населено място].

Съгласно разпоредбата на чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС, данъчен кредит 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 облагаема доставка.

По см. на ЗДДС „доставка на стока " е прехвърлянето на правото на собственост или на друго вещно право върху стоката, както и на всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик /чл.6, ал.1 от ЗДДС/.

Според чл.12, ал.1 от ЗДДС облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл.6 и чл.9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго.

Данъчно събитие по см. на ЗДДС съгл. чл.25, ал.1 от ЗДДС представлява доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл.16, което данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена (чл. 25, ал. 2 от ЗДДС).

В разпоредбата на чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС е предвидено, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът-регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави.

От така посочената регламентация следва изводът, че наличието на действително осъществена доставка на стока/услуга, е условие (предпоставка) за възникване на правото на данъчен кредит, като изпълнението на тази предпоставка следва да бъде проверено за извършването на преценка дали ревизирият субект има право да приспадне данъчния кредит, който е декларирал в подадената справка-декларация. При липса на реално осъществена доставка на стока/услуга не е налице една от предпоставките за възникване на правото на данъчен кредит по чл. 68, ал.1, т.1 във вр. с чл. 69, ал.1, т.1 във вр. с 6, ал.1 /чл.9, ал.1/ от ЗДДС респ. по чл.168, б. „а" от Директива 2006/112/ЕС, съответно такова право не възниква по доставка, която съществува само документално, но не е реална.

Основание за този извод следва и от практиката на СЕС. В т.31 и т.32 от Решение от 06.12.2012г. на СЕС по дело C-285/11 ([фирма]) е прието, че за да се признае правото на приспадане, е необходимо съдът в съответствие с правилата на доказване, установени в националното законодателство, да провери дали доставките на стоки /услуги/ са реално осъществени и дали тези стоки са използвани от получателя за извършваните от него облагаеми сделки.

Спорният в случая въпрос от гледна точка наличието на възникнало за

[фирма], [населено място] право на данъчен кредит за доставките по процесните фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], с получател [фирма], [населено място], се свежда именно до това, дали от сочените като доставчици дружества реално са осъществени доставките т.е дали стоките и услугите-предмет на фактурираните доставки, действително са доставени на ревизираното дружество от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма].

По делото няма спор относно наличието на останалите предпоставки за упражняване на правото на данъчен кредит, регламентирани в чл.69, ал.1, т.1 и чл.71, т.1 от ЗДДС

-доставчиците към датата на спорните доставки са регистрирани по ЗДДС лица, и

-жалбоподателят да притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115 от ЗДДС, в който данъкът е посочен на отделен ред.

Съображенията на ревизиращите органи, мотивирали направения извод, че доставките по подробно описаните в РД фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], с получател [фирма], [населено място], не обективират реално извършени доставки от лицата, посочени като доставчици и съответно, че не са налице реално осъществени облагаеми доставки на стоки по см. на чл.6, ал.1 от ЗДДС, като се основават и на констатациите, че липсва материална, техническа и кадровата обезпеченост за извършването на фактурираните доставки на стоки от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и съответно, че е налице фиктивно фактуриране и документално оформяне на стопански операции, които не са реално извършени от сочените като доставчици във фактурите лица.

На първо място, следва да бъде отбелязано, че всички доставки касаят стоки. Всички те са признати от ревизиращите за налични и използвани за независимата икономическа дейност на дружеството. Всички доставки са възложени писмено, изготвени са приемо-предавателни протоколи, фактури, стокови и складови разписки. Налице е търговска кореспонденция.

Налице са доказателства за разплащане - в по-голямата си част по банков път или постигнати споразумения за разсрочване на плащанията .

Всички доставки са надлежно осчетоводени при ревизираното лице и при всеки от доставчиците;

Всички доставчици са потвърдили извършените от тях доставки - също необсъдено в процесното решение;

Всички доставчици са представили същите относими доказателства към доставките - фактури, приемо-предавателни протоколи и т.н. За ползваните подизпълнители (произход на стоките) са представени всички доказателства

за приемане на стоките, фактуриране, разплащане и осчетоводяване при прекия и при предходния доставчик.

Съдът споделя становището, изразено в жалбата, че простото отричане на значението на събраните в административното производство доказателства, не е достатъчно, за да се достигне до извод, че не са били налице реални доставки. В тази връзка съдът не споделя тезата, че представените в хода на ревизията фактури, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки и т.н. поради естеството си на частни документи не могат да бъдат ценени. Тук трябва да се съобрази обстоятелството, че доставките се осъществяват въз основа на търговски сделки, между частни субекти и наличието на официални документи е неприложимо. Макар и частни, представените документи имат доказателствена сила, която следва да бъде ценена както поотделно, така и в тяхната съвкупност. Още повече, че доставките са изрично потвърдени от доставчиците, предстаени са и доказателства за предходните доставки, което опровергава тезата за липсата на данни за произхода на стоките.

Съдът намира за правилна тезата, че не може в тежест на ревизираното лице да се възложи доказване на кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците.

За да откажат данъчния кредит по спорните фактури ревизиращите се базират единствено на насрещните проверки на доставчиците, повечето от които са извършени въз основа на данни от регистрите на НАП, но не са направени реални проверки в счетоводствата на доставчиците. В акта се съдържат констатации, че доставчиците са нерегистрирани по ЗДДС, имат задължения към бюджета и други в този смисъл, които констатации, обаче, са напълно неотнормими към правото на приспадане на данъчен кредит. Още повече, че от страна на С. С.“ не е имало забележки по отношение на извършените доставки от всички доставчици, не са срещани никакви проблеми. Всеки от процесите доставчици е бил проверяван за:

- регистрация в Търговския регистър и регистрация по ЗДДС;
- отсъствие на съответната фирма от списъците на неизрядните длъжници към НАП по реда начл.182 от ДОПК - публикуван на страницата на НАП.

Всички доставчици са били изрядни по данни на посочените регистри, поради което не е имало и причина да има съмнения в ръководството на С. С. в тяхната редовност към периода на извършените доставки на стоки. Ако тези доставчици са имали някакви проблеми с НАП, то това не е относимо към периода на доставките към жалбоподателя и не следва да бъде прехвърляна в негова отговорност тяхно евентуално неизрядно поведение. Дори и да са били налице такива данни, то липсват доказателства същите да са били обективно известни на „С. С., респективно – да се изведе извод за знание или за участие в схеми за злоупотреби с ДДС. Следва да бъде отбелязан и факта, че от страна на приходната администрация не се твърди и не е доказано въз основа на обективни критерии, че С. С. е знаело или е било длъжно да знае за евентуална измама с ДДС, извършена от доставчиците, каквито обективни

данни за участие в злоупотреби с ДДС в ревизионния акт не се съдържат. В този смисъл е и Решение от 13 февруари 2014г. по дело С-18 на Съда на ЕС.

При извършване на ревизията неправилно не са били взети предвид представените доказателства от страна на получателя по доставките С. С.. В тази връзка искаме да се отбележи, че от обстоятелството, че даден доставчик не е намерен на адреса за кореспонденция, респ. от непредставянето от негова страна на поискани му документи и обяснения, не може да бъде направено логически издържано заключение, че липсва извършена доставка. В тази връзка, съдът споделя становището, че не е налице законова разпоредба в ЗДДС, според която, за да се приеме една доставка за реално изпълнена, непременно доставчикът да е открит на адреса за кореспонденция и да представи всички поискани му документи. В настоящия случай служебните проверки са ограничени до проверка в информационната система на НАП (С.) за декларирани от доставчиците през съответния ревизиран период трудови договори, търговски обекти и касови апарати, констатации за установени публични задължения, т.е. това са все индикации, които нямат пряка връзка с признаване правото на данъчен кредит по смисъла на закона, нито пък могат да доведат до извод, че процесите доставки не са осъществени. В този смисъл е и трайната практика на ВАС.

С. анализ на представените по делото писмени документи сочи, че те съдържат напълно идентични данни по отношение физическата наличност на резултата от процесните доставки, начина на плащане на дължимите суми по доставките, последващата влагане в дейността на жалбоподателя на закупените стоки. Съдът намира, че значителният брой на представените документи и големият обем информация, който се съдържа в тях, изключва мислимата възможност, те да са съставени с оглед процесното ревизионно производство, с цел да удостоверят благоприятни за жалбоподателя факти. Автентичността и истинността на приобщените по преписката и съответно по делото документи, не бяха подложени на съмнение от страна на ответника, нито пък бяха ангажирани доказателства за противното. Ето защо, съдът приема, че същите са съставени от жалбоподателя и преките му доставчици [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], както и от техните предходни доставчици, за да обективират насрещните им волеизявления, относно фактическото осъществяване на престациите, за които страните са се задължили по обсъжданите доставки.

По отношение на правото на приспадане на данъчен кредит, съдът счита следното:

Дефиницията на понятието данъчен кредит се съдържа в чл.68 ЗДДС и това е сумата от начислен данък върху добавената стойност на регистрирано лице за получена от него стока или услуга по облагаема доставка или за осъществен от него внос на стоки в рамките на данъчния период, която лицето има право да приспадне, освен когато този закон предвижда друго. Предпоставките, които следва да бъдат налице, за да се признае на

получателя по доставката правото на приспадане на данъчен кредит, са посочени в същия чл.68 ЗДДС. Правото на приспадане на данъчен кредит е винаги за получателя по доставката, който заплаща данъка на своя доставчик. Изискването за начисляване на данъка се съдържа в нормата на чл.82 ЗДДС и то се извършва от изпълнителя по доставката, който издава данъчната фактура, в която посочва извършената облагаема доставка от регистрирани по ЗДДС лица, данъчната основа и размера на дължимия данък, след което в определения от закона срок отразява данъка в счетоводството си като задължение към бюджета. Данъчната фактура следва да се отрази в отчетните регистри по чл.124 ЗДДС и данъкът да се включи в справка-декларация по ЗДДС, която заедно с дневниците за покупки и продажби в края на всеки данъчен период се представят в съответната данъчна служба. Отразяването на данъка в счетоводството на доставчика като задължение към бюджета е налице, когато наред с посочването на фактурата в дневника за продажби и на данъка в справката-декларация се извърши записване за осъществената от страните облагаема доставка и начислен ДДС по съответните счетоводни сметки. При изпълнение на тези законови изисквания за получателя възниква правото на приспадане на данъчен кредит.

От анализа на механизма на ДДС следва, че е налице обвързаност между действията на доставчика по начисляване на данъка, вменено от закона като задължение, и материалното право на получателя по доставката да го приспадне като данъчен кредит. В този смисъл е законовата уредба на правото на приспадане на данъчен кредит в материалния закон - ЗДДС. В случая органите по приходите са приели, че са налице препятстващите обстоятелства по чл.70, ал.5 ЗДДС, за да се признае правото на данъчен кредит.

Наличието на основание за отказ на правото на данъчен кредит, органите по приходите са се позовали на резултатите от извършената насрещна проверка на доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], за издадените от тях фактури, която проверка е завършила без представяне на документи от тяхна страна и липсата на доказателства за реално извършване на доставките.

За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68 ЗДДС, следва да е изпълнено някое от условията, посочени в чл.71 ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит, винаги трябва да се държи сметка за това, налице ли е облагаема доставка по смисъла на чл.6 ал.1 и чл.9 ал.1 от ЗДДС, и едва след това, да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл.71 от ЗДДС.

В посочения смисъл е и практиката на Съдът на ЕС, а именно: правото на данъчен кредит на получателя по данъчна фактура не следва да бъде признато само поради това, че ДДС е посочен във фактурата. Така в т.13 на

решението по дело С-342/87 Съдът на ЕО приема, че упражняването на правото на приспадане, предвидено в Шестата директива, не включва данъка, който се дължи, само защото е вписан във фактура; упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци, т.е. тези, отговарящи на облагаема сделка, или платени, доколкото са дължими. В т.17 на същото решение се казва, че, ако всеки фактуриран данък можеше да се приспада, дори, когато не отговаря на действително дължим данък, то данъчната измама би била по-лесна.

Съдът напълно споделя възражението на жалбоподателя, че неизправността на доставчика изразяваща се в невъзможността да бъде открит, или непредставянето от негова страна на част от поисканите му справки и обяснения, не следва да се отразява на правото на ревизираното лице да ползва полагащия му се данъчен кредит. Още повече, че в хода на съдебното производство се доказва реалността на доставките. Стоките са редовно заприходени в счетоводството на жалбоподателя и същите са използвани в неговата икономическа дейност. В тази връзка съдът съобрази и представените по делото справки-декларации за съответния период; приемо-предавателните протоколи; стокови разписки; съответствието на вид и количество стоки.

В този контекст, описаните по-горе данни досежно [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] са безпротиворечиви по отношение на следните факти:

- както доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], така и жалбоподателят са били регистрирани по реда на ЗДДС субекти, към момента на извършване на процесните доставки;
- процесните стоки, съществуват фактически при жалбоподателя и този факт не се оспорва, като физически осъществен резултат /в каквато насока е еднозначната констатация на назначеното по делото вещо лице по СТЕ/;
- правото на разпореждане с тях е било предоставено на жалбоподателя като същите са вложени в стопанската му дейност;
- издадени са редовни съобразно изискванията на Закона за счетоводството и ЗДДС фактури;
- данъчната основа и дължимия косвен данък са разплатени или предстои да се разплатят между съконтрагентите.

Тези факти са необходими и достатъчни, за да се приеме, че доставката е реално осъществен юридически факт и съответно, като правна последица от това, за жалбоподателя се е породило правото на данъчен кредит, което той надлежно е упражнил.

Фактурите издадени от доставчика [фирма] са подписани и съдържат печат на дружеството. Издадени са и са подписани от управителя на [фирма] според отразеното в тях. Подписът на управителя в тях не е оспорен от ответника по делото. Представени са договор за доставка, приемо-предавателни протоколи и счетоводни справки. От представения

договор за доставка на стоки №1077/10.10.2017г.се установява, че предмет на доставките са канцеларски материали и компютърни консумативи, което кореспондира с представените фактури и приложенията към тях приемо-предавателни протоколи. Не са налице доказателства за извършено разплащане по фактурите, както и документи във връзка с транспортиране на стоките. В дневника за продажби за периода на издаване на фактурите от 01.11.2017г. до 31.01.2018г., [фирма] не е декларирало извършени продажби. За този период са подадени СД по ЗДДС с нулев резултат /няма отразени покупки и продажби/. Издадените фактури на [фирма] са отразени в дневника за продажби за месец март 2018г., като по част от тях са издадени и кредитни известия, отразени в м.април 2018г.

При тези факти, настоящият състав намира, че процесните фактури са издадени от [фирма] на [фирма], [населено място] и имат за предмет стоки-канцеларски материали и компютърни консумативи.

Видно от заключението на счетоводната експертиза фактурите са включени в дневник 401/ Контрагент Кофражни системи (представен дневник) и закупените стоки са отразени по дебитата на сметка 601 Разходи за материали и сметка 302 Материали на склад. Ревизията е констатирала, че фактурите са включени в дневниците за продажби на доставчика към съответните СД по ЗДДС.

Не е спорно, че стоките са използвани за икономическата дейност на жалбоподателя. Съдът установи идентитет на стоките, описани в процесните фактури и приложенията към тях приемо-предавателни протоколи.

От ответника не е оспорено подписаното споразумение за разсрочване на плащането, в което са потвърдени задълженията на [фирма], [населено място]. Независимо от това, следва да бъде отбелязано, че плащането на възнаграждението за доставките на стоки, независимо от това дали е извършено или не, е неотнормимо към въпроса за това осъществени ли са доставките на стоки или не, съответно към спорния по делото въпрос за правото на приспадане на ДДС на получателя на тези стоки.

Същото се отнася и до изпълнението от страна на доставчика на задължението му по чл.86 ЗДДС да начисли данъка като включи издадените от него фактури в дневника си за продажбите за съответния данъчния период и отрази размера му при определяне на резултата за данъчния период в справката–декларация.

В тежест на жалбоподателя бе да докаже, че стоките са доставени и че те са използвани от него за стопанската му дейност. Тези две материалноправни предпоставки в случая безспорно са доказани от писмените доказателства по делото и от ССЧЕ. Според т.43 от решението на СЕС от 6 септември 2012 г. по дело С-324/11, 2011 г., G. Т. Директива 2006/112 не допуска национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае правото на

приспадане поради това, че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата, във връзка с която се иска упражняване на правото на приспадане, е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, макар да са изпълнени предвидените в директивата материалноправни и процесуални условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не е разполагало с данни, въз основа на които да заподозре евентуални нарушения или измама в това отношение от страна на въпросния издател (вж. Решение по дело М. и D., посочено по-горе, точка 66). Според т. 51 от това решение правото на приспадане на ДДС следва да се откаже, ако данъчният орган установи въз основа на обективни данни, че данъчнозадълженото лице /получател на доставката/ е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от издателя на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

Единствената нередност, която е констатирана, е свързана с късното начисляване на данъка по фактурите.

Наличие на извършена данъчна измама от страна на доставчика не се твърди в акта, издаден от приходната администрация, а нейна е тежестта не само да я твърди, но и да докаже в какво конкретно се изразява тя, каква е неправомерната цел, която преследва, и кой се облагодетелства от така извършената измама, съответно да предостави обективни данни и доказателства в подкрепа на твърденията си, както и относно наличието на знание у получателя. В случая установената нередност е свързана с несвоевременното начисляване на данъка по 14 броя фактури, неплатени от жалбоподателя предвид подписаното между страните споразумение за разсрочено плащане. Дали така извършеното неплащане от жалбоподателя доказва наличието на знание у него за това, че данъкът няма да бъде платен от доставчика, и че фактурите няма да бъдат включени в справките декларации е въпрос който не е бил коментиран нито от страна на ревизиращия екип и решаващия орган в хода на ревизията и следователно, не може да бъде изследван в настоящото производство.

Що се касае до 8-осемте фактури, издадени от доставчика [фирма], то за същите е подадена СД по ЗДДС, с деклариран ДДС за внасяне. Автентичността на фактурите не е оспорена. Представени са договор за доставка от 01.02.2016г., приемо-предавателни протоколи и счетоводни справки, от които е видно, че предмет на доставките са работно облекло, което кореспондира с представените фактури и приложените към тях приемо-предавателни протоколи, счетоводни регистри, опис по фактурите и оборотна ведомост. Налице са доказателства за извършено разплащане по фактурите, в размер на 20000,00лв. на дата 26.09.2016г. и в размер на 20000,00лв. на дата 04.10.2016г., като преводите са извършени към [фирма] по нареждане на [фирма] съгласно уведомление от дата 29.08.2016г.

Видно от заключението на вещото лице, съгласно приемо– предавателни

протоколи от 29.02.2016г. и от 31.03.2016. подписани между главен счетоводител и технически организатор на [фирма] стоките-работно облекло са предадени от счетоводството на дружеството на съответния технически организатор, който се явява отговорник за последващото разпределяне и изпращане на работното облекло по представителствата на [фирма] в страната, съгласно заявените нужди. Според експертизата, работното облекло не се отразява в счетоводството на дружеството, а се отчита в съответното регионално представителство на [фирма], като съответните дрехи/предпазни средства се отразяват в поименни вещеве картони.

Съгласно чл.55 от Закона за частната охранителна дейност, за целите на получаване на лиценз, лицата (служителите) при упражняване на дейността следва да носят отличителен знак и униформено облекло или нормативната уредба задължава дружеството жалбоподател да осигурява униформено /работно/ облекло на своите служители, което е различно през различните сезони на годината. Вещото лице заключава, че стоките-специализираното работно облекло – защитни обувки, работен гащиризон със светлоотразителни ленти, студозащитен костюм, яке и други, са използвани за дейността на предприятието, като същите са преназначени за служителите в представителствата на дружеството в страната.

Съдът приема за доказано изпълнението на доставките от доставчика [фирма], както и че те са използвани от него за стопанската му дейност.

Съдът счита че констатираната нередност свързана с късното начисляване на данъка по фактурите не е основание за непризнаване на право на данъчен кредит.

Фактурите издадени от доставчика [фирма] са предмет на сделки съгласно договор за доставка на стоки 28.08.2017г., сключен между [фирма], в качеството му на продавач и [фирма] в качеството на купувач. Налице са приемо-предавателни протоколи. Не са налице доказателства за извършено разплащане по фактурите. Фактурите са включени в СД по ЗДДС и са отразени в дневника за продажби за съответния месец.

При извършена проверка на декларираните продажби в дневниците за продажби и дневниците за покупки на предходния доставчик [фирма] е установено, че издадените фактури на [фирма] са отразени от [фирма] в справките по ЗДДС през м. 03.2018г.

При тези факти, настоящият състав намира, че процесните фактури са издадени от [фирма] на [фирма], [населено място] и имат за предмет стоки-канцеларски материали, компютърни части, периферни компютърни устройства и консумативи за тях. Същите са включени в дневник 401/Контрагент [фирма] и закупените стоки са отразени по дебита на сметка 601 „Разходи за материали” и сметка 302 „Материали на склад”. Ревизията е констатирала, че фактурите са включени в дневниците за продажби на

доставчика към съответните СД по ЗДДС. Не е спорно, че стоките са използвани за икономическата дейност на жалбоподателя. Независимо, че не са налице доказателства за извършено разплащане по фактурите, съдът счита, както бе посочено и по-горе, че плащането за доставките на стоки, независимо от това дали е извършено или не, е неотнормимо към въпроса за това извършени ли са доставките на стоки или не, съответно към спорния по делото въпрос за правото на приспадане на ДДС на получателя на тези стоки.

Предвид изложеното, съдът приема за доказано изпълнението на доставките от доставчика [фирма], както са описани във фактурите и в приложените към тях приемо-предавателни протоколи.

В хода на производството е установено, че доставчикът [фирма] е начислил със закъснение данъка по процесните фактури. Същите са включени в дневник за продажби за периода 01.03.2016г. до 31.03.2016г. и са декларирани с подадена СД по ЗДДС с вх.номер 22141870119/14.04.2016г.

Видно от заключението на вещото лице, фактурите са отразени със закъснение в счетоводството на доставчика и съответно своевременно от жалбоподателя. В същото е констатирано, че стоките, предмет на процесните фактури са използвани за целите на извършваната независима икономическа дейност. В експертното становище изрично се посочва, че получените стоки фактури са надлежно заведени и изписани като вложени в производствената дейност на дружеството. Всъщност приходната администрация не оспорва самата реалност на доставките, а факта, че същите са извършени от издателя на процесните фактури. Отказът практически е мотивиран с липсата на доказателства за правото на собственост на доставчика и произхода на стоката.

Следва да се отбележи, че произходът на стоката не е и не може да бъде сред обективните критерии по чл. 6, ал.1 от ЗДДС и изясняването му е ирелевантно обстоятелство по отношение на валидността на доставката. Дори и да не е доказан произхода на стоката, щом е установена нейната наличност и последваща реализация, или влагане на същата в стопанската дейност на жалбоподателя, то следва да се приеме, че доставките са реално извършени. Понятието доставка на стоки и доказването на действителното осъществяване на такава доставка не са свързани с формата на придобиване на право на собственост върху съответните стоки. Твърдението, че друг, а не издателя на фактурите е доставчикът, дори и да беше установен от приходната администрация, което не е сторено, не може да обоснове отказ на правото на приспадане на данъчен кредит, ако не е установено, че жалбоподателят е знаел или е бил длъжен да знае, че трето лице е доставчик на стоката. В този смисъл е Решението на СЕС по делото М. П., С-18/13. Според трайната практика на СЕС, когато данъчната администрация констатира, че издателят на фактурата е извършил измама или е допуснал нередности, тя е тази, която трябва въз основа на обективни данни и без да изисква от получателя на фактурата да е извършил проверки, които не са

негова задача, да установи, че този получател е знаел или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от измама с ДДС, като запитващата юрисдикция следва да провери дали администрацията е направила това (вж. в този смисъл Решения Б., С-285/11, т. 45 и Л. - 56, С-643/11, т. 64). Мерките, които в конкретния случай е разумно да се изисква да бъдат взети от желаещото да упражни право на приспадане на ДДС данъчнозадължено лице, за да се увери, че сделките му не са част от измама, извършена от друг стопански субект по предходна сделка, се определят основно с оглед на обстоятелствата в конкретния случай (вж. решение *Maňagében* и *Dávid*, С-80/11 и С-142/11, т. 59, както и определение *Jagiello*, С-33/13, т. 37). Същите обаче не могат да са такива, че да предполагат и изискват от жалбоподателя да притежава документи или информация за издателя на фактурата за стоките и услугите, във връзка с които се иска упражняване на правото на приспадане, дали разполага със съответните стоки и дали е в състояние да ги достави и дали е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС (вж. в този смисъл решения *Maňagében* и *Dávid*, С-80/11 и С-142/11, т. 60 и 61, *Строй транс*, С-642/11, т. 49, както и определение *Jagiello*, С-33/13, т. 38 и 39). Като продължение на тази логика е разбирането, че след като получателят е положил обичайната дължима грижа при осъществяване на доставката, той не може да носи отговорност за обстоятелства, които е нямало как да узнае и за които няма задължение да събира информация или документи. В тази връзка получателят не може и няма задължение да знае, по какъв начин доставчикът се е снабдил със стоката, действията на неговите предходни доставчици, дали в процеса на придобиване на стоката е съставял документи установяващи реалното предаване и получаване на стоката от предходните доставчици, дали предходните доставчици установяват придобиването на стоките и други подобни действия, които крайният получател, в случая жалбоподателят, няма възможност както да проследи, така и да контролира. Това са обстоятелства, за които получателят не носи отговорност и те не могат да бъдат основание да му бъде отказано право на данъчен кредит по съответните доставки.

По изложените съображения, съдът намира, че процесните фактури обективират реално настъпили облагаеми доставки. В ревизионното и настоящото производство са събрани доказателства, които след обективен анализ обуславят извода, че жалбоподателят е получил реално фактурираните стоки и липсват факти да е знаел или да е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от измама с ДДС.

По подобни аргументи, съдът приема, че е налице реалност на извършените доставки по фактурите, издаден от „М. БГ“ и [фирма]. В тази връзка, съдът съобрази, че процесните фактури са надлежно осчетоводени. Към същите са издадени съответните проемо-продавателни протоколи, в които стоките са индивидуализирани по вид и стойност.

При преценка материалната законсъобразност на РА, съдът съобрази и

това, че изводите на данъчната администрация са формирани основно въз основа на факта на непредставяне на документи от страна на дружествата-доставчици [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], както и на извършени "проверки" в информационната система на НАП. Съдът споделя възраженията на жалбоподателя, че същият не разполага с възможност да предприеме такива разумни мерки, че да гарантира повече от пет години след осъществяване на процесните доставки, при извършване на насрещна проверка откриването представител на някое от тези дружества.

По отношение констатациите, за доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], съдът констатира, че както в РД, така и в РА липсва яснота кой, кога и при упражняване на какви правомощия е констатирал описаните данни от информационната система на НАП относно кадровата обезпеченост на дружествата, както и де/регистрацията им по ЗДДС и относима ли последната към процесните доставки. В административната преписка не се съдържат надлежносъставени протоколи по реда на чл.50 от ДОПК относно удостоверяване на действия на ревизиращите органи в тази насока. Не са приложен и справки за всички подадени уведомления от работодател по чл.62 от КТ, както и справки-данни за осигуряването по Булстат.

При тези обстоятелства, съдът приема, че данни, изложени в ревизионния доклад, ревизионния акт и в решението на контролния административен орган са непълни и неточни, а формираните въз основа на тях изводи – необосновани.

Този подход на административния орган е в несъответствие с установените в процесуалния закон принципи за "обективност" и "служебно начало" /чл.3 и чл.5 от ДОПК/, според които, органите по приходите и публичните изпълнители са длъжни да установяват безпристрастно фактите и обстоятелствата от значение за правата, задълженията и отговорността на задължените лица, като административните актове по кодекса се основават на действителните факти от значение за случая. Съответно, органите по приходите и публичните изпълнители са длъжни служебно, когато няма искане от заинтересованите лица, да изясняват фактите и обстоятелствата от значение за установяване и събиране на публичните вземания, включително за прилагането на определените в закона облекчения.

Крайният извод при това положение е, че съобразно данните, съдържащи се в приобщените по делото доказателства следва да се приеме, че процесните доставки на стоки изпълнени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] е позитивно осъществен юридически факт, поради което упражненото от жалбоподателя данъчно право по фактурите, издадени от тези 6-шест доставчици, е фактически и нормативно основано, сиреч в тази част, ревизионният акт е незаконосъобразен, поради което ще следва да бъде отменен относно непризнато право на приспадане на ДДС на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС вр. чл. 6 ЗДДС и установените с него

задължения на [фирма], [населено място]:
в размер на 102134,92лв. за данъчните периоди за м.12.2017г. в размер на 62133,21лв. и за м.01.2018г. в размер на 40001,71лв. по 14 фактури, издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК], [населено място],
в размер на 10320,80лв., за данъчните периоди за данъчни периоди м.02.2016г., м.03.2016г. и м. 04.2016г. по 8 фактури, издадени от [фирма], [населено място]
в размер на 100005,23лв. за данъчните периоди от м.09.2017г. до м.11.2017г. по 19 фактури, издадени от [фирма],[ЕИК] [населено място]
в размер на 13 629,60лв. за данъчен период от м.01.2016г. по 4 броя фактури издадени от [фирма],[ЕИК] [населено място],
в размер на 67 870,20лв. за данъчен период от м.12.2017г. по 8 броя фактури издадени от [фирма],[ЕИК] [населено място],
в размер на 259 687,80лв. за данъчен период м.02, 03, 04, 05, 07, 08, 09, 10, 11 и 12.2016г. и м.01, 02, 03, 04, 05.2017г. по 76 броя фактури издадени от [фирма],[ЕИК] [населено място]

В заключение, настоящият съдебен състав счита, че процесните доставки от доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] са реални такива.

По основателността на жалбата в частта за определените лихви за неправомерно упражнено право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 7833,63лв. по фактурите, издадените от [фирма], общо в размер на 4058,37лв. включващ сумите, 1201,82лв. за м.06.2017г., 1634,53лв. за м. 07.2017г., 1006,59лв. за м. 08.2017г., 147,17лв. за м.09.2017г., 68,26лв. за м.09.2017г., за които са издадени ДКИ през м.03.2018г. и по фактурите, издадени от [фирма] за м.11.2017г. в размер на 3775,26лв. за които също са издадени кредитни известия съдът счита жалбата за основателна.

Същите са начислени за описаните периоди във връзка с упражненото право на приспадане на данъчен кредит по коригирани фактури, издадени от [фирма] и [фирма] за периода до анулирането им с издадени от същите дружества кредитни известия.

Съдът счита, че при издаването на фактурите от [фирма] и от [фирма] е налице основание по чл.25, ал.6 ЗДДС (в сила от 01.01.2008г.) за начисляване на данъка чрез издаване на данъчна фактура и включване на размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период. Действията на [фирма] [населено място] като получател по процесните фактури, чрез включването им в дневниците за покупки и в справките декларации за съответните периоди, респ. ползване на ДК, са напълно законосъобразни.

Издаването на кредитно известие през м.03.2018г. от [фирма] /при разваляне на доставката/ по чл.115, ал.1 ЗДДС не създава данъчно предимство, изразяващо се в неправомерно ползван данъчен кредит. Отмяната на доставката налага извършване на корекции на документираните

данни, начисления данък и на евентуално ползвания данъчен кредит за авансовото плащане. Корекциите се извършват по реда на чл.115 от ЗДДС от получателя на доставката, но на основание на документи, издадени от доставчика. Полученото кредитно известие на стойност полученото плащане и начисления данък за него, се отразява в данъчните регистри на участниците в доставката и в справките им декларации за съответния период със знак минус. По този начин размерът на ДК, който е ползван за плащането, се редуцира до нула.

Съдът намира, не са налице основания за начисляване на лихви за забава, тъй като данъчният кредит не е ползван неправомерно. Неправилно в тази насока ответникът се позовава на разпоредбата на чл.175, ал.2, т.1 ДОПК поради наличие на неправилно възстановяване на ДДС по процесните фактури, както и на указание на Централно управление на НАП изх. № 20-00-134/21.06.2013г. Това е така, тъй като реципрочо на задължението на получателя е задължението на издателя на фактурите да начисли и внесе начисления данък. Съдът счита, че бюджетът не е ощетен, доколкото сумата на данъка е била на негово разположение. В хода на ревизионното производство не са изследвани правоотношенията между страните по сделките, както и наличие на реален риск от загуба на данъчни приходи. Ето защо не може да се направи извод за реализирано данъчно предимство. /Решение № 5846 от 21.05.2015г. на ВАС по адм. дело № 8204/2014г./

Предвид изложеното, РА в частта относно установените с него задължения на [фирма] [населено място] общо в размер на 7833,63лв., определени лихви за неправомерно упражнено право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадените от [фирма] и по фактурите, издадени от [фирма], е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

По основателността на жалбата в частта по ЗКПО.

На основание чл.26 т.2 ЗКПО във връзка с чл.10 ал.1, ревизиращият екип е извършил увеличение на счетоводния финансов резултат за 2016г., общо в размер на 106526,98 лева, в т.ч. главница 84317,61 лв. и лихви 22209,37 лв.

Според приходната администрация, посочените суми представляват непризнати разходи за данъчни цели, осчетоводени по счетоводни сметки, по фактури издадени от [фирма], [фирма] и [фирма]. Формиран е краен извод, че процесните сделки между ревизираното лице и посочените контрагенти не са реално осъществени и в тази връзка е прието, че разходите не са документално обосновани.

За да потвърди РА решаващият орган изцяло е възприел мотивите на ревизиращия екип и тези констатации, поради което и е потвърдил РА и в тази му част.

Според чл.26, т.2 от ЗКПО не се признават за данъчни цели разходи, които не

са документално обосновани по смисъла на този закон. Съгласно чл.10, ал.1 от ЗКПО, 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.

Посочено бе по-горе, че с оспорения РА е начислен допълнително ДДС в резултат на непризнато право на данъчен кредит за данъчни периоди през 2016г., поради нереалност на доставките, отразени във фактурите, издадени от посочените от доставчиците: [фирма], [фирма] и [фирма]. Т.е., в случая, според ревизиращият орган е налице хипотезата на разходи, които не са документално обосновани по смисъла на закона.

Предвид изложените по-горе мотиви, съдът прие, че в хода на съдебното производство бяха оборени констатациите в ревизионния акт в частта по ЗДДС, във връзка с не/реалността на доставките на стоки, изпълнени от [фирма], [фирма] и [фирма]. Ето защо, неправилно органите по приходите са отказали правото на приспадане на данъчен кредит, поради което РА в тази част следва да бъде отменен.

По основателността на жалбата в частта, за вноски за ДОО за осигурители, за вноски за ЗО - за осигурители, за вноски за УПФ-за осигурители за периодите от 01.02.2015г. до 31.01.2018г. ревизията е проведена по реда на чл.122 от ДОПК.

Основният спор между страните се концентрира върху това налице ли са основания за прилагане на особения ред по чл.122 ДОПК.

Съгласно чл.124, ал.2 ДОПК, в производството по обжалване на ревизионен акт при извършена ревизия по чл.122 ДОПК фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл.122, ал.1 ДОПК е подкрепено от събраните доказателства. Следователно в тежест на органите по приходите е да установят наличието на основанията по чл.122, ал.1 ДОПК, а в тежест на жалбоподателя е да установи при условията на пълно насрещно доказване твърдените от него факти и обстоятелства, с които се опровергават фактическите констатации в акта.

За да пристъпят към облагане по аналогия, органите по приходите са приели, че са налице обстоятелства по смисъла на чл.122, ал.1, т.4, от ДОПК.

Съгласно разпоредбата на чл.122, ал. 1 от ДОПК, органът по приходите може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на ал.2 данъчна основа, когато е налице някое от обстоятелствата, визирани в т.1-7 от посочената разпоредба. Според текста на чл. 122, ал. 1, т.4 от ДОПК, такова обстоятелство е налице, когато липсва или не е представена счетоводна отчетност по ЗСч или воденото

счетоводство не дава възможност за установяване на основа за данъчно облагане.

От събраните в хода на ревизионното производство доказателства, както и от изслушаната по делото ССЕ се установява, че както на органите по приходите, така и на вещото лице е предоставен достъп до всякаква документация на дружеството, при което органите по приходите са разполагали с възможност за установяване на основата за данъчно облагане.

Видно от съдържанието на РА и РД, ревизията се извършва по реда на чл. 122 от ДОПК, доколкото *"непредставяне на всички изискани документи относно графици на лицата по охранителни обекти, водените регистри във връзка с изплатени възнаграждения за положен извънреден труд през официални празници и почивни дни, както и поради липсата на документи, които да заместят липсата графици за работа на охранителите за всеки обект, форма-76 по обекти, заповедите за полагането на труд .В ревизионния акт е посочено, че са установени фактически обстоятелства по чл.122, ал.1, т.4 от ДОПК.*

В потвърдителното решение на Директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" е отразено, че *„Именно наличието на несъмнени данни, че заетите в дружеството лица в сектор охранителна дейност за процесите ревизирани периоди са работили в празнични и в почивни дни, при положение, че съгласно дадените обяснения от жалбоподателя не е полаган извънреден труд, е наложило необходимостта да се прибегне до особения ред за извършване на данъчна ревизия предвиден в чл.122 и следващите от ДОПК, който е приложим във всеки случай, когато данъчната основа не може да бъде определена по реда на съответния материален данъчен закон.“* съответно, че е констатирано наличие на предпоставките на чл.122, ал.1, т.4 от ДОПК.

Цитирането на изложеното се налага, с оглед илюстриране отсъствието на конкретни мотиви за основанията, които са приети за налице за извършване на ревизия по реда на чл.122 от ДОПК. В съдържанието на ревизионния акт и ревизионния доклад, съставляващ неразделна част от него, освен посочването на конкретните законови разпоредби, липсват изложени аргументи защо приходната администрация счита, че са осъществени конкретните хипотези, посочени в правните норми, имащи за последица извършване на ревизия по реда, уреден в чл.122 от ДОПК. В тази връзка следва да бъде отбелязано, че за да се приложи чл.122 от ДОПК, при установяването на дължимия данък, следва да е налице особен случай, който да пречатства извършването на ревизия по общия ред. Тези особени случаи са уредени изчерпателно от чл.122 от ДОПК и следва обективно да са установени от органа по приходите в условията на пълно доказване.

Установяването на основанията следва да е доказано с допустимите от ДОПК доказателства, като доказателствената тежест е за органите по приходите и не е допустимо прилагането на разпоредбата само при

предполагаемо наличие на основание.

Както бе посочено по-горе, според приетото по делото заключение на ССЧЕ, неоспорено от страните, счетоводството е водено правилно и законосъобразно.

Установеното противоречи на твърдяното от ревизиращите, че „липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане, както и когато документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци или за определяне на задължителните осигурителни вноски, са унищожени не по установения ред" и на т.3 от същата алинея - в счетоводството са използвани неистински или с невярно съдържание документи“. В хода на настоящото производство не се установи в счетоводството на дружеството да са използвани документи с невярно съдържание. Налице са изготвени по реда на ЗСч, документи-доказателства, което обосновава извод, че счетоводството е водено правилно и законосъобразно и че няма данни за унищожени документи. Административният орган е разполагал с процесуалната възможност да изиска необходимите доказателства за установяване на неизяснените според него факти, да направи по-задълбочено проучване на ревизираното лице.

В „С. С.'4 О. е действал Правилник за вътрешния трудов ред /П./, съгласно чл. 20, ал. 4 от който организацията на смените за всеки конкретен охраняван W обект се определя в План-инструкцията за охрана, въз основа на която се съставя график за дежурствата на конкретния охраняем обект. Изготвянето на план-инструкция за охрана на всеки обект е задължение на охранителната фирма съгласно чл. 24, ал. 2 от Закона за частната охранителна дейност /ЗЧОД//отменен ДВ бр. 10 от 30.01.2018 г., действащ през ревизирания период/. В изпълнение на специалните изисквания на ЗЧОД /отм./ предприятието е съставяло и съхранява план-инструкции за всеки охраняван обект. Те са представени в НАП с писмо вх. № 23-30-65#5/13.04.2020 г. В тях подробно е описана организацията и начина на работа на охранителите на отделните обекти. Въпреки че план-инструкциите са изготвяни в изпълнение на изискванията на специален закон - ЗЧОД, те съдържат много от елементите на графика, тъй като едно от предназначенията им е да организират работните смени на охранителите в отделните обекти. Като се има предвид, че КТ не изисква съставянето на задължителни документи за отчитане на работното време, а ЗЧОД изисква съставянето на задължителен документ за организацията на охрана /план-инструкция/, съдът споделя становището на жалбоподателя, че няма пречка работодателят, да прехвърли към план-инструкциите и функция на документ, който организира и отчита работното време на охранителите в отделните обекти.

Видно от заключението на ССЧЕ, отчитането и доказването на работното време, положено по график, документално се извършва чрез така наречената отчетна форма 76, която отчита явяването / неявяването на работа на работника или служителя. От гледна точка на счетоводното отчитане на

трудовете възнаграждения, графика и присъствена форма обр.76 не са задължителни. Не се доказва от ответната страна да е начисляван извънреден труд от жалбоподателя през ревизирия период. В този смисъл са основателни възраженията на жалбоподателя че, съмненията за положен извънреден труд се базират единствено на приети от приходната администрация косвени доказателства. Документите, свързани с установяването и отчитането на извънредния труд, които са изискани от нас в хода на ревизията не са счетоводни документи и липсата им не следва да доведе до извод за наличие на предпоставките на чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК.

Съобразно доказателствената тежест в процеса, нейна е отговорността да установи всички предпоставки за положен извънреден труд, а това в конкретния случай не е направено. След като юридическият факт не е осъществен, не могат да настъпят последиците, които съответната материалноправна норма, свързва с неговото проявление.

В хода на ревизията е установено и не е спорно между страните по делото, че не са констатирани различия между декларираните данни от ревизираното дружество, съдържащи се в информационните масиви на НАП-Декларации обр.1 и обр.6 и разчетно-платежните ведомости за ревизирия период. Не е спорно и обстоятелството, че дружеството е заплащало ежемесечно начислените трудови възнаграждения и е внасяло в законоустановените срокове дължимите данъци и осигурителни вноски върху начислените и изплатени трудови възнаграждения, съобразно сключените трудови договори с работниците и служителите. Видно от приложените по делото Декларации обр.1 и обр.6, същите са подавани от дружеството в нормативно установените срокове. В счетоводството на дружеството е отразена наличната счетоводна информация и дружеството притежава документи /трудова договори, разчетно - платежни ведомости, Декларации обр.1 и 6 и пр./ за определяне на основата за облагане с данъци и определяне на осигурителни вноски, които като такива дават възможност за определяне на облагаемата основа съобразно действително претързания труд от работниците и служителите. Констатациите на вещото лице, че наличната счетоводна информация за определяне на основата за данъчно облагане и задължителни осигурителни вноски и информацията относно изплащането на възнагражденията на работниците и служителите, е отразена в счетоводните масиви и регистри на дружеството и в счетоводните масиви не са налични данни за изплащането на възнагражденията на работниците и служителите в размер, различен от посоченият в трудовете им договори дават основание за различен извод от този на ревизириания екип.

В частта за определените ЗОВ, атакуваният акт е незаконосъобразен и на още едно основание. Според разпоредбата на чл. 6, ал. 8 от КСО, „Окончателният размер на месечния осигурителен доход за лицата по ал. 7 се определя за периода, през който е упражнявана трудова дейност през предходната година въз основа на данните, декларирани в справка към годишната данъчна декларация по Закона за данъците върху доходите на физическите лица, и не

може да бъде по-малък от минималния месечен осигурителен доход и по-голям от максималния месечен осигурителен доход. Окончателните осигурителни вноски се дължат от осигурените лица върху годишния осигурителен доход в размерите за фонд "Пенсии" и за допълнително задължително пенсионно осигуряване в срока за подаване на данъчната декларация. Годишният осигурителен доход се определя като разлика между декларирания или определения с влязъл в сила ревизионен акт по Данъчно-осигурителния процесуален кодекс облагаем доход от упражняване на съответната трудова дейност и сбора от доходите, върху които са внасяни авансово осигурителни вноски. Когато с данъчната декларация за предходната година са декларирани доходи, получени за извършена дейност през минали години, или е определен с влязъл в сила ревизионен акт по Данъчно-осигурителния процесуален кодекс по-висок или по-нисък облагаем доход, лицето подава и коригираща справка за осигурителния доход за съответната година."

Налага се извод, че без да е налице влязъл в сила ревизионен акт, определящ окончателно размера на облагаемия доход, няма как и не може да се определя и размера на осигурителния доход. Отделен е въпросът, че фактът на констатиран укрит доход не води автоматично до промяна в размера на дължимите ЗОВ, тъй като не е задължително същият да е от трудова дейност, по аргумент на чл.6, ал.2 от КСО. Освен това, за правилното определяне на ЗОВ е необходимо да се определи размерът на месечния, а не на годишния осигурителен доход, каквато информация в РА в случая липсва, а липсата на такава констатация води до необоснованост на изводите на ревизиращия орган.

Ето защо, съдът приема, че размерът на осигурителния доход, върху който са дължими ЗОВ от жалбоподателя за ревизираните периоди, е определен неправилно. След като данъчната основа е определена незаконосъобразно, следва извода че не се дължат и определените в РА задължения за данък върху доходите по трудови и приравнени на тях правоотношения- ЗДДФЛ, за ДОО, за ДЗПО – УПФ и за здравно осигуряване.

При липса или непълнотата на доказване на обстоятелствата, послужили на приходната администрация да определи основата за облагане по реда на чл.122, ал.2 от ДОПК, фактическите констатации на ревизионния акт не се ползват с обвързваща доказателствена сила за съда. Недоказването на предпоставките по чл.122, ал.1 от ДОПК лишава акта от тази доказателствена сила и го прави незаконосъобразен.

С оглед на всичко гореизложено се налага извода, че ревизионният акт в тази му част следва да бъде отменен.

В обобщение, съдът намира, че оспореният ревизионен акт, в частта потвърдена с решението на директора на Дирекция „ОДОП“ следва да бъде отменен изцяло, като незаконосъобразен.

По отношение на сторените по делото разноски:

Видно от приложения по делото договор за правна помощ и съдействие, жалбоподателят е сторил разноски за съдебно оспорване на процесния ревизионен акт в размер на 49 500 лв. , за ДТ -50 лева, както и такива за вещо лице в размер на 3024 лева.

Ответникът е направил възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

Разпоредбата на чл. 8, ал. 1, т. 6 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, предвижда, че при интерес от 1 000 000 лв. до 10 000 000 лв. – минималния размер на дължимото адвокатско възнаграждение възлиза на 12 530лв за сумата от 1000000 лева, плюс 0,3 % за горницата над 1000000лв. , или в случая - на 13433 лева.

При тези обстоятелства, и като съобрази фактичестката и правна сложност на делото, значителния обем от доказателства, съдът намира, че възражението следва да бъде уважено, като полагащото се възнаграждение следва да бъде намалено до трикратния размер на минималното възнаграждение според наредбата, а именно – 40300 лева.

Предвид изхода на правния спор, направеното искане за присъждане на разноски от страна на жалбоподателя е основателно и следва да бъде уважено за сумата от 43374 лева/ адв.възнаграждение, ДТ и разноски за ВЛ/. Предвид изложеното, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт /РА/ №Р-22222518001372-091-001/04.11.2019г., издаден от Л. К. К. на длъжност Началник на отдел, възложил ревизията и Н. В. К. на длъжност главен инспектор по приходите- ръководител на ревизията при ТД на НАП [населено място], в частта, потвърден с Решение №580 от 10.04.2020г. на Директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" /Д "ОДОП"/ [населено място] при ЦУ на НАП, с която на [фирма],[ЕИК], [населено място] е отказан данъчен кредит в общ размер 703111,40лв., от които главница в размер на 560101,42лв., ведно с начислените лихви в размер на 143009,98лв., както и е установен корпоративен данък за 2016г., общо в размер на 106526,98лв., в т.ч. главница 84317,61лв., ведно с начислените лихви в размер на 22209,37лв. и са установени задължения за вноски за ДОО в размер на 419066,68лв. и лихви в размер на 110581,71лв., за вноски за УПФ в размер на 43571,37лв. и лихви в размер на 11635,17лв., за вноски за ЗО в размер на 156644,07лв. и лихви в размер на 41635,90лв., както и задължения по ЗДДФЛ в размер на 669,86лв. и

лихви в размер на 221,44лв., като незаконосъобразен.

ОСЪЖДА Дирекция "ОДОП" – С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма],[ЕИК], [населено място] сумата от 43374 лева /четиридесет и три хиляди триста седемдесет и четири лева/ разноски по делото.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред ВАС на РБ в 14 - дневен срок от съобщаването на страните за постановяването му.

СЪДИЯ: