

РЕШЕНИЕ

№ 1957

гр. София, 09.04.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 17 състав,
в публично заседание на 10.03.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Добромир Андреев

като разгледа дело номер **3586** по описа за **2018** 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[ЕИК], срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22002217004705-091-001 от 04.12.2017 г., поправен с Ревизионен акт №П-22220317224559-003-001/22.12.2017 г. за поправка на ревизионен акт /РАПРА/, издадени от В. А. В. – орган, възложил ревизията и А. Г. Ч. - Д. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 326 от 02.03.2018 г. на директора на Д”ОДОП” – С..

Жалбоподателят поддържа, че задълженията със спорния Ревизионен акт са определени при допуснати съществени процесуални нарушения на нормите на ДОПК, като същите са довели до неправилни фактически изводи и неправилно приложение на ЗДДС и ЗКПО. Излага, че са налице достатъчно документи, които доказват реално извършени доставки. Моли оспорваният акт да бъде отменен. Претендира деловодни разноски.

Ответникът - директор на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” („ОДОП”) – С., чрез процесуалния си представител оспорва жалбата като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

По допустимостта на жалбата:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК срещу спорния РА, се явява процесуално допустима и следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

Административен съд София – град, Трето отделение, 17 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22002217004705-020-001 от 18.07.2017 г. на осн. чл. 112 ДОПК и чл. 113 ДОПК. С последната е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчните периоди м. 05.2014 г., м. 06.2014 г.; от м. 08.2014 г. до м. 10.2014 г., м. 12.2014 г., м. 05.2015 г., м. 06.2015 г. и м. 09.2015 г., както и корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2015 г. Заповедта е издадена от компетентен орган по приходите от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. (виж Заповед № РД-01-369/30.03.2016 г. на директора на ТД на НАП С.). Сроктът, в който следва да се завърши ревизията е определен на три месеца, считано от датата на връчване на ЗВР на ревизираното лице на 19.07.2017 г.

На 06.11.2017 г. след срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК е издаден Ревизионен доклад (РД) №Р-22002217004705-092-002 от ревизиращите органи, определени с посочените по – горе ЗВР, връчен по електронен път на 07.11.2017 г. Р. доклад има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК. Констатираното от съда, издаване на РД след изтичането на срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК представлява несъществено процесуално нарушение, което не би могло да доведе до издаването на различен по съдържание РА и не влияят на законосъобразността на издадения такъв. Ето защо те не могат да бъдат самостоятелно основание за неговата отмяна.

В срока по чл. 117, ал. 5 ДОПК дружеството-жалбоподател е представило писмено възражение срещу РД, което е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-22002217004705-091-001 от 04.12.2017 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и А. Г. Ч. - Д., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 05.12.2017 г. по електронен път.

На основание чл. 133, ал. 3 от ДОПК, във връзка с молба вх. №Р-22002217004705-056-001 от 22.12.2017 г. и след извършена проверка за наличие на очевидна фактическа грешка, е издаден Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт /РАПРА/ №П-22220317224559-003-001 от 22.12.2017 г. Констатирано е, че в Таблица 1 на РД е допусната техническа грешка за данъчен период м. 06.2015 г., като е вписана прихваната сума в размер на 42,15 лв., вместо 0,00 лв. Отбелязано е, че във връзка с допуснатата техническа грешка задължението за посочения месец следва да се увеличи и става 21 408,73 лв. Уточнено е, че лихвата за забава е изчислена правилно върху задължение в размер на 21 408,73 лв. Констатирана е и сборна грешка на общите задължения по ЗДДС, които са променени от 44 054,95 лв. на 44 097,10 лв. Във връзка с изложеното, в Таблица 1 към РА са поправени данните в колони 9 и 11 на ред 10, а в Таблица 3 е нанесена поправка в колона „Сума“ на ред 2. Установените при ревизията задължения за довносяне са общо в размер на 68 021,57 лв., в т. ч.: данък върху добавената стойност 44 097,10 лв. и лихви в размер на 12 047,92 лв., корпоративен данък в размер на 9 335,88 лв. и лихви в размер на 2 540,67 лв.

РАПРА е връчен на ревизираното лице на 28.12.2017 г. по електронен път. В срока по чл. 152, ал. 1 ДОПК от ревизираният субект до директора на Дирекция

„ОДОП” е постъпила жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА с жалба вх. №53-03-2664/29.12.2017 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-33/08.01.2018 г. по регистъра на дирекция „ОДОП“ С..

С Решение № 326/02.03.2018 г. на директора на Дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП – С., атакуваният РА е потвърден изцяло. Решението е връчено на жалбоподателя на 08.03.2018 г.

В хода на ревизионното производство от фактическа страна е установено, че основната дейност на дружеството е свързана с продажба на стоки за награждаване при спортни мероприятия; рекламни материали; търговия с гуми, фитинги и резервни части; услуги по изработка на дървени скари; разкрояване на плоскости; ремонтни дейности и консултантски услуги.

За събиране на доказателства и установяване на факти от значение за определяне на данъчните задължения на ревизираното дружество са изготвени искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице.

На основание чл. 45 ДОПК са инициирани насрещни проверки на доставчиците на жалбоподателя. За резултатите от същите са съставени протоколи с номера и дати, конкретно цитирани в РД.

С Протокол от 19.07.2017 г. са приобщени всички доказателства, събрани в хода на предходното ревизионно производство, приключило с издаването на РА №Р-22220316004996-091-001/28.04.2017 г.

След анализ на извършени справки в информационната система на НАП, установените факти и представени документи органите по приходите са приели, че са налице основания за извършване на корекции в декларациите от жалбоподателя резултати, както по ЗДДС, така и по ЗКПО.

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

Настоящият съдебен състав намира, че атакуваният РА №Р-22002217004705-091-001 от 04.12.2017 г., поправен с Ревизионен акт №П-22220317224559-003-001/22.12.2017 г. за поправка на ревизионен акт, е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 ДОПК. Оспореният РА е издаден в предвидената форма, съгласно чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

Приобщени са разпечатки от електронни документи, които представляват възпроизведени на хартиен носител електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги (загл. изм. ДВ бр. 85/2017 година), които материализират електронно изявление, подписано при условията на чл. 13 от същия закон. От електронните документи и удостоверяванията към всеки от тях съдът констатира, че разпечатаните документи са идентични с представените в електронна форма и са подписани с квалифициран електронен подпис от лицата, посочени като техни автори. Законът придава значение на подписан документ само на този електронен документ, към който е добавен квалифициран електронен подпис. Когато посочените предпоставки са налице, създаден е подписан електронен документ. Неговата доказателствена сила е такава,

каквато законът признава на подписания писмен документ.

В частта по ЗДДС:

С РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по отношение на следните фактури и доставчици:

1. Относно непризнатото право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени [фирма]:

За данъчни периоди м. 05.2014 г., м. 06.2014 г., м. 08.2014 г., м. 09.2014 г., м. 10.2014 г. и м. 12.2014 г. не е признато правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 23 106,40 лв. по фактури, описани на стр. 14 и 15 в РД, с предмет на доставките: „спортни стоки“, „химикали – лазер – 2 500 бр.“, запалки – 2 000 бр.“, ключодържатели – 1 500 бр.“, „футболни топки – 180 бр.“, медали – 300 бр.“, „купи – 14 бр.“, „плакети – дървени и метални – 800/350 бр.“, „мраморни поставки – 75/75мм., 85/85 мм., 100/100 мм. – 560/1120/1200 бр.“, „бюра офис – 4 бр., метален шкаф, стилажи – 6 бр.“, „фигури за тенис – 400 бр.“, „спортни принадлежности“ и други. Същите да придружени от касови бонове.

В хода на първата ревизия, на доставчика е извършена насрещна проверка. В отговор на връчено ИПДПОЗЛ са представени копия на проверяваните фактури /описани по номера, дати, предмет, мярка, данъчна основа и ДДС в таблица на стр. 15 и 16 от РД/, с изключение на фактури №338/28.05.2014 г. и №340/09.06.2014 г.; договор за стоково кредитиране от 04.01.2012 г., сключен между „Z. С.“ G., Германия с VIN DE185201490 – кредитор и [фирма] /понастоящем Е./ – кредитополучател; международна товарителница от 27.08.2012 г.; заявки за международен транспорт до [фирма]; фактури от 11.03.2011 г., 11.10.2011 г. и 13.02.2012 г., издадени от „Z. С.“ G.; обратна ведомост за периода от 01.01.2014 г. до 31.12.2014 г.; счетоводни документи. В РД е посочено, че според договора за стоково кредитиране от 04.01.2012 г., „Z. С.“ G., с управител Волфрам Х. Ц. прехвърля на [фирма] /понастоящем Е./ спортни стоки на стойност 75 000,00 евро. Записано е, че собственик на немското и българското дружество е едно и също лице и в случая се касаело само за преместване на стоки. В договора се съдържат клаузи за инвентаризиране на стоките и за дата на доставка - до края на месец август 2012 г. В раздел „други“ на договора е записано, че управителят на [фирма] се задължава да приеме доставените стоки и да ги съхрани и предпази от увреждане. Кредитополучателят се задължава преди доставянето на договорените спортни стоки да наеме склад, подходящ за такива стоки.

От управителя на [фирма] е представена писмена декларация, в която заявява, че дружеството е дъщерно на „Z. С.“ G., Германия. Лицето сочи, че стоката, която е налична в дружеството му е доставена от Германия и е собственост на немския търговец. Твърди също така, че по-голямото количество стоки са доставени по договор за стоково кредитиране от 04.01.2012 г. като цената от 75 000,00 евро е определена статистически, както и че са доставени 18 европалети, наличността по които не би могла да бъде уточнена от двете страни. Заявява, че прилага само три от многобройните фактури, които са уточнени по номенклатура.

В хода на ревизионното производство е извършена проверка в информационния масив на НАП, при която е установено, че проверяваните фактури са отразени в дневниците за продажби на доставчика за съответния период с получател ревизираното лице. Констатирано е също, че [фирма] е с прекратена регистрация по ЗДДС, считано от 16.12.2014 г. на основания по чл. 176, т. 1 от ЗДДС. От страна на органите по приходите е направена констатация, че една от процесните фактури, а именно №380 е

от 18.12.2014 г., т. е. след датата на дерегистрацията по ЗДДС на дружеството.

По отношение на фискалните бонове, които са представени към процесните фактури е установено, че от устройството, от което са издадени не са отчитани обороти за периода от 01.05.2014 г. до 31.12.2014 г.

В хода на ревизионното производство от ревизираното лице също са изисквани документи, относими към доставките, по които същото е упражнило право на приспадне на данъчен кредит, но от същото по електронен път са представени единствено счетоводни распечатки.

След анализ на същите органите по приходите са установили, че стойността на 7 от процесните фактури е отразена по дебита на сметка 304 Стоки, а стойността на 4 фактури е отразена по дебита на сметка 301 Доставки. По дебита на сметка 206 Стопански инвентар е намерила отражение сума в размер на 5 420,00 лв. /доставени бюра и стелажи по фактура №357/, а по дебита на сметка 601/2 Разходи за ММП е отразена сума в размер на 1 950,00 лв., също по фактура №357.

Видно от РД в хода на второто ревизионно производство е извършена проверка на С.-ТРАНС“ Е. във връзка с транспортирането на стоките от Германия до България. От страна на същото са представени: фактура №2011 от 03.09.2012 г., издадена от [фирма] на „Z. С.“ Г. с данъчна основа 2 933,74 лв., с посочено в нея основание чл. 22, ал. 4 от ЗДДС и банково извлечение от 30.09.2012 г., с отразен превод на 12.09.2012 г.; - фактура №16166/04.09.2012 г., издадена от [фирма], /в качеството му на превозвач/ на [фирма]. За извършеното плащане е представено банково извлечение от 30.09.2012 г., с отразен превод на 18.08.2012 г. – в размер на 3 000,00 лв.; договор за транспорт от 27.08.2012 г. с възложител [фирма] и изпълнител [фирма] /без вписани идентифициращи данни/, в който са посочени следните условия/изисквания: бордови автомобил Х. с чист и здрав брезент за товарене с номер на камиона ВР 0154 АН/ВР 5114 ЕА; дата и час на товарене – 28.08.2012 г. – 8,00 часа; адрес на товарене – Германия, Е. 1-9; товар – 18 европалета; бруто тегло – 10 тона; адрес на разтоварване – България, С. и лице за контакт – Т. В.; договорена цена – 2 500,00 лв. без ДДС; международна товарителница с дата на товарене 27.08.2012 г., изпращач - „Z. С.“ Г., превозвач „Й. – В. В.“ и нечетлив печат за получател.

От страна органите по приходите е направен анализ представените документи, като е констатирано, че според товарителницата товарът, който се превозва е 18 европалета /10 тона/ и следва да бъде доставен в [населено място], като в същото време е установено, че [фирма] декларира единствено нает офис на [улица], който не би могъл да поеме такова количество товар за съхранение.

Извършени са и служебни проверки в информационната система на НАП, при които е установено, че издадените от [фирма] и [фирма] фактури са отразени в дневниците за продажби за съответните периоди, потвърдено е, че превозните средства с горепосочените номера са собственост на едноличния търговец. По отношение на немското дружество е констатирано, че е с невалиден номер, считано от 01.04.2012 г.

От РД е видно още, че на [фирма] е извършена ревизия по ЗДДС /за данъчните периоди м. 03.2013 г., м. 06.2013 г., м. 12.2013 г. и от 01.02.2014 г. до 30.04.2014 г./, като за обосноваване реалността на доставката от страна на жалбоподателя са представени идентични документи, като тези в спорното ревизионното производство.

На следващо място при извършените от органите по приходите проверки в ПП ВАТ са констатирани несъответствия между подадените от [фирма] и чуждестранното лице данни, описани в таблици на стр. 20 и 21 от РД. Установено е също, че за м. 02.2012 г.

от [фирма] не е декларирано вътреобщностно придобиване /ВОП/ на стоки, а подадената справка-декларация по ЗДДС е с нулеви стойности. За м. 09.2012 г., когато се твърди, че е извършен транспорт, [фирма] не е декларирало ВОП. В СД за м. 12.2014 г. е деклариран протокол за стоково кредитиране на стойност 146 687,30 лв., но в същото време не се установява обем на ВОП в декларация V., нито от страна на [фирма], нито от страна на чуждия търговец.

При горните факти органите по приходите са направили извод, че не може да се установи какви реално стоки на пристигнали, тъй като към датите на издаване на цитираните по-горе фактури от „Z. С.“ G. не е установено пристигане на стоки на територията на страната.

По отношение на упражненото право на приспадане на данъчен кредит по фактура №357/19.09.2014 г., издадена от [фирма], с предмет на доставката – бюра офис, метален шкаф, стелажи е извършена насрещна проверка на предходен доставчик на стоките. От управителя на дружеството е представена единствено фактура, както е дадено обяснение, че не разполага с други документи. От същият се твърди, че е извършено по доставките, както и че се касае за реална доставка на употребявано оборудване и стелажи, които са получени безвъзмездно от ФД „Л.“.

От страна на органите по приходите е установено, че тази фактура е включена в дневниците за продажби на дружеството.

С оглед събраните при ревизията доказателства, органите по приходите са приели, че същите не са достатъчни за да докажат наличието на реално осъществени доставки на стоки, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 25, ал. 2 от ЗДДС на жалбоподателя е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 23 106,40 лв., по фактури, издадени от [фирма]. По отношение на фактура № 380/18.12.2014 г., издадена след дерегистрацията по ЗДДС на доставчика, правото на данъчен кредит е отказано на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

2. Относно непризнатото право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени [фирма]:

За данъчни периоди м. 05.2015 г., м. 06.2015 г. и м. 09.2015 г не е признато правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 22 848,13 лв. по фактури, описани на стр. 24 от РД, с предмет на доставките: „почистване на офис, паркет, боядисване на дограма“, „авансово за доставяне на мраморни блокове за изработка на основи за купи, плакети и фигури за различни видове спортове“, „авансово за компютърна разработка на рекламни постери“, „Ремонт на магазин – склад – смяна на входна врата, основно миене на пода, стените, тавана и пода с препарати обеззаразяващи, боядисвана на три ръце с оцветена блажна боя, изработка на рекламно пано и осветление“, „почистване на медали и шлайфане, шлайфане на мраморни поставки, почистване на плакети и префасониране на пакети от МДФ“, „проектиране на подвижни билбордове за рекламиране на спортни стоки на авторалита и кросове“, „изработване на билбордове за рали кросове – авто и мото състезания“, „монтаж и осигуряване на безопасност на рекламните билбордове на пистите в [населено място], М., К., В. и Р.“.

В хода на първата ревизия, на [фирма] е извършена насрещна проверка, в резултат, на която са представени копия на: проверяваните 8 фактури;

оборотна ведомост за 2015 г.; аналитични регистри на сметки 304 Стоки, 401 Доставчици, 411 Клиенти, 501 Каса в лв. и др. В обяснение от управителя на дружеството е посочено, че дейностите с ревизираното дружество са се развили спонтанно и преди да бъде сключен рамков договор за услуги, всичко е приключило и са налице сложни финансови спорове. Декларирано е също така, че [фирма] е без постоянно назначен персонал и работи предимно с подизпълнители.

Органите по приходите са анализирали представените от доставчика счетоводни документи и са установили, че съгласно отразеното в оборотната ведомост, дружеството не разполага с активи, не поддържа и не разполага с налични материали, няма отразени разходи за нает персонал. Констатирано е също, че не са представени доказателства за извършени плащания в брой, кореспондиращи с направените счетоводни записвания.

При второто ревизионно производство на доставчика, отново е извършена проверка, като са представени идентични документи, както тези при проверката, извършена в хода на първото производство. Предоставено е писмено обяснение от управителя, в което същият сочи, че фактурите документират услуги и авансов превод за доставка на материали. Пояснено е, че предходен доставчик не е бил необходим, тъй като услугите са извършени от временно наети работници и специалисти като подизпълнители. Камъните са получени от изхвърлени отпадъци на каменодобивното предприятие в [населено място], които са превозени с частни коли до склада на купувача. Последните са приети от служител на купувача на име П. Д. В.. Излага, че банковите сметки на купувача са били блокирани, поради което разплащането е осъществено с РКО.

В хода на второто ревизионно производство управителят на жалбоподателя е посочил, че услугите по почистване на офис и ремонт, документирани с фактури №1/13.05.2015 г. и №6/30.06.2015 г. са извършени на обект на адрес: [населено място], [улица].

След анализ на събраните при ревизията доказателства, органите по приходите са приели, че на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 и чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, на [фирма] следва да се откаже правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 22 848,13 лв., по фактури, издадени от [фирма].

След издаване на РД от страна на жалбоподателя са представени доказателства, касаещи доставките, фактурирани от [фирма].

Така освен спорните фактури и счетоводни регистри по делото, за доказване реалността на доставките от [фирма] са представени:

Рамков договор от 05.05.2015 г., сключен между [фирма], в качеството му на изпълнител и [фирма], в качеството му на възложител. Същият е с предмет „постигнатото споразумение за сътрудничество между двете дружества за взаимноизгодна дейност за всякакъв вид услуги, помощи при изготвяне на проекти, менажиране, маркетингови проучвания и доставка на стоки и материали. Договорът е безсрочен, а цените се определят по взаимно съгласие за всяка една поръчка.

С анекс от 01.06.2015 г. към горецитирания договор, възложителят се е задължил да преведе авансово 55 000,00 лв., колкото е предполагаемата сума

за поръчките, които трябва да бъдат изпълни. В същия е посочено, че сумата следва да бъде оформена за доставка на мраморни блокове и когато те бъдат доставени, да бъде направена равностметка колко още да бъде преведено.

Протокол от 13.05.2015 г., съгласно който [фирма] въз основа на заявка от [фирма], предава работата си извършена по освежаването на офис на [улица] С.“. В същия е посочено и, че [фирма] приема извършените действия като количество и качество и потвърждава цената по фактура №01/13.05.2015 г. в размер на 2 580,00 лв.

Съгласно приемо-предавателен протокол от 01.06.2015 г. към фактура №29 от 01.06.2015 г., [фирма], в качеството си на продавач, е предало на [фирма] /купувач/, което е приело следните стоки: мраморни блокове 1500/1200 мм. – 11 броя. В същия е посочено, че стоката е предадена на работна площадка в [населено място], като превозът е за сметка на доставчика. В протокола е записано, че същият има силата на договор и се съставя в два екземпляра, от които по един за страните.

В протокол от 24.06.2015 г. е посочено, че „съгласно фактура №02/05.06.2015 г., фактура №03/15.06.2015 г. и фактура №04/24.06.2015 г. проектирането, изработването и монтирането на рекламните билбордове е извършено в срок и с перфектно качество. Монтажните дейности са извършени по начин, който позволява билбордовете да се демонтират и монтират многократно. Такова е и основното изискване към производителя. Тези подвижни съоръжения се пренасят там, където има кръгове от Националния шампионат по авто и мотокросове, организирани от БФАС.“ В протокола е записано, че същият следва да счита за приемо-предавателен протокол, по който и двете страни са удовлетворени и се освобождават от отговорност. Посочено е още, че двете страни се освобождават от задължението да изготвят Акт 19, поради обстоятелството, че билбордовете не са стационарни, а преносими.

Приемателен протокол от 29.06.2015 г. е съставен, за да удостовери, че с него се приема извършената работа по фактура №5/29.06.2015 г. Посочено е, че от страните е извършен преглед на посочените във фактурата детайли - медали, плакети, шлайфане на поставки и префасониране на плакети от МДФ, като са установени бройките и качеството на извършената работа. Записано е, че комисията е установила, че извършените дейности са добри, но 92 бр. от префасонираните плакети от МДФ са дали брак. Приети са следните дейности: 5 000 почистени медали, 1800 шлайфани мраморни поставки; 32 почистени орнаменти; 1248 префасонирани плакети от МДФ.

Съгласно приемателен протокол от 29.06.2015 г. за приемане на извършената работа по фактура №6/30.06.2015 г. за освежаване на склад за спортни принадлежности, находящ се в [населено място], собственост на Общински пазари, [населено място], комисията е установила, че освежаването, боядисването, смяната на входната врата и рекламното пано дават друг вид на склада. Отбелязано е, че комисията единодушно е приела извършената работа и благодари на изпълнителя.

Протокол от 25.08.2015 г. е съставен, за да удостовери, че между страните е постигнато споразумение за това, че направената компютърна разработка за рекламни постери е с отлично качество, но може и по-добре. Посочено е, че „същата е направена така, че да изглежда добре на хартия А4, но това не е по

финансовите възможности на [фирма], поради което отпечатването ѝ се приема като бъдеща инвестиция и няма да се възлага за отпечатване сега“.

Съгласно споразумителен протокол от 25.08.2015 г., извършените от [фирма] дейности са на стойност 137 089,77 лв. В същия е посочено, че „сумата от 137 089,77 лв., която е изплащана на части според извършената работа и дейности лично от Т. М. на В. В. К., да бъде призната като издължаване по фактури“, които са изрично изброени в протокола. Посочено е, че „това са извънсчетоводни сметки. Това се прави поради причина, че и двете дружества не разполагат с активни банкови сметки. Изпълнителят няма и касов апарат. Настоящият споразумителен протокол да послужи като документ от който да е видно, че дейностите са извършени и разплащането е направено“.

В частта по ЗКПО

За 2014 г. [фирма] е подало годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО, с която е деклариран данъчен финансов резултат - загуба в размер на 41 095,60 лв.

Видно от РД в хода на ревизията са констатирани основания за увеличение на финансовия резултат за 2014 г. на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО със сума в размер на 134 453,70 лв., представляваща отчетени от дружеството разходи, които не са документално обосновани по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО. В посочената сума са включени, както следва: 120 926,00 лв. - отчетната стойност на стоки по 12 фактури, издадени от [фирма]; 202,70 лв. – начислени амортизации за стопански инвентар по фактура №357/16.09.2014 г. /съгласно амортизационен план за 2014 г./; 1 950,00 лв., отчетени по дебита на счетоводна сметка 601/2 Разходи за ММП /съгласно фактура №357/16.09.2014 г./; 11 375,00 лв., отчетени по дебита на сметка 602/3 Разходи за други услуги /съгласно фактура №328/27.02.2014 г. с предмет – изработка на спортни купи/.

Фактическите основания за така извършените корекции са от една страна обстоятелствата във връзка с издадени от [фирма] фактури /описани на стр. 15 от РД/, констатирани в хода на ревизионното производство по издаване на процесния РА, отразени в частта по ЗДДС за периодите от м. 05.2014 г. до м. 12.2014 г. По 6 фактури /описани на стр. 8 от РД/, издадени от същото дружество за периодите от м. 02.2014 г. до м. 04.2014 г., корекциите са във връзка с обстоятелствата, констатирани при ревизия по ЗДДС за данъчните периоди м. 03.2013, м. 06.2013 г., м. 12.2013 г. и от м. 02.2014 до м. 04.2014 г., приключила с постановяването на РА №Р-22002215002877-091-001 от 08.03.2016 г.

В резултат на извършените корекции за 2014 г. е установен данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 93 358,80 лв., дължимият корпоративен данък е в размер на 9 335,88 лв., а за забавата е начислена лихва в размер на 2 540,67 лв.

РА №Р-22002215002877-091-001 от 08.03.2016 г. е обжалван по административен ред и с Решение №852/27.05.2016 г. е потвърден от директора на дирекция ОДОП С.. Същият е обжалван по съдебен ред пред Административен съд София град, като с Решение № 652/05.02.2019 г. по адм. дело 6312/2016 г., жалбата на [фирма] е отхвърлена. Решението на АССГ е обжалвано пред ВАС, като с Решение № 13492/10.10.2019 г. по адм.

дело № 5076/2019 г. на ВАС същото е оставено в сила.

За 2015 г. ревизираното дружество е подало ГДД, с която е деклариран данъчен финансов резултат – загуба в размер на 81 913,49 лв.

Видно от РД във връзка с установените обстоятелства в частта по ЗДДС и възприетата теза за липса на доставки на услуги по издадените от [фирма] фактури, ревизиращите органи са приели, че разходи в размер на 53 340,64 лв., осчетоводени по счетоводни сметки 602/3 Разходи за други услуги, 601/9 Други разходи и 602/6 Разходи за ремонтни дейности, не са документално обосновани, което съставлява основание за приложение на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10, ал. 1 от същия закон.

Преценено е също така, че финансовият резултат на дружеството за 2015 г. следва да бъде увеличен на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО със сума в размер на 810,87 лв., тъй като е установено, че в амортизационния план на [фирма] фигурира стопански инвентар - бюра и стелажи, заведени на основание фактура №357/16.09.2014 г., издадена от [фирма]. По счетоводни данни инвентарът е въведен в експлоатация от 16.09.2014 г., като начислените амортизации през 2015 г. са общо в размер на 810,87 лв. Сумата намира отражение във формирания от ревизираното лице финансов резултат, чрез отчетените разходи за амортизация /счетоводна сметка 603/. Вследствие на констатациите по ЗДДС, ревизиращият екип е приел, че за описаната фактура не са изпълнени изискванията на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО - а именно, счетоводният разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството /ЗСч./, отразяващ вярно стопанската операция. Формиран е извод, че фактурата не отговаря на изискванията за вярност на стопанската операция, тъй като реална стопанска операция няма и не е налице годно доказателство за осчетоводения разход, проявяващ се в размера на отчетените разходи за амортизация.

В резултат на извършените корекции за 2015 г. е установен данъчен финансов резултат – загуба в размер на 23 500,80 лв., при декларирана от лицето загуба в размер на 81 913,49 лв.

По делото е приета съдебно-счетоводна експертиза, която не е оспорена от страните. Същата е изготвена на база извършена проверка на приложените по делото документи. От вещото лице е установено, че доставките по фактури, издадени от [фирма] към жалбоподателя не може по категоричен начин да се отнесат към последващи облагаеми доставки на [фирма], предвид обстоятелството, че през анализирания период дружеството е доставяло аналогични стоки от други доставчици по ВОП. Посочено също, че от всички представени документи не се установяват и последващи доставки, идентични с процесните от [фирма]. Установено е и, че съгласно счетоводните сметки и записванията на стоковите наличности при жалбоподателя липсва аналитичност по вид, количество и единична покупна и продажна цена на закупените и изписани продадени стоки. Същите са счетоводно водени като обща стойност. С оглед на това е посочено, че не може да се проследи точно и прецизно движението на стоките по процесните доставки и последващи доставки на аналогични по вид стоки. На следващо място е направено заключение, че през ревизирания период жалбоподателя е

водил счетоводната си отчетност , съобразно изискванията на ЗСч., НСС и ЗДДС.

С протоколно определение от 10.03.2020 г. по делото са приети и приложени адм. дело № 6312/2016 г. по описа на АССГ и адм. дело № 5075/2019 г. по описа на ВАС.

Предвид така установеното от фактическа страна, съдът направи следните правни изводи относно доставките по спорните фактури:

След като съобрази представените по делото доказателства, съдът намира, че жалбата по отношение на доставките, за които се твърди да са извършени от [фирма] и [фирма] е неоснователна. Спорният РА е законосъобразен, поради което оспорването срещу него следва да бъде отхвърлено.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС за признаване правото на приспадане на данъчен кредит следва да са получени стоки или услуги по облагаеми доставки. Наличието на доставка е първото условие за признаването на данъчен кредит. Понятието е легално дефинирано в чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС. Доставка е налице, когато има прехвърляне на собственост или други вещни права върху стока, а в случаите, при които се претендира право на приспадане на данъчен кредит за извършени услуги следва да се установи и докаже по какъв начин са извършени същите и с какъв ресурс. Механизмът на данъка върху добавената стойност предполага наличие на реална доставка, като условие за възникване на правото на данъчен кредит, а не само документалното оформяне на стопанските операции. Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице, се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да е налице фактически извършена стопанска операция, няма основание за данъчен кредит, предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС.

Правото на приспадане на данъчен кредит е субективно публично право на данъчно-задълженото лице с насрещен субект приходната администрация. Това право е обусловено от кумулативното осъществяване на материалноправните предпоставки на регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав, който наред с притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 ЗДДС изисква и установяването на реално получаване на стоките или услугите по облагаемата доставка. Съгласно чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, когато стоките или услугите се използват за целите на извършените 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. Съгласно чл. 68, ал.1, т.1 ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по закона за получени стоки или услуги по облагаеми доставки. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем, арг. от чл. 68, ал. 2 ЗДДС. Следователно, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит следва да е осъществена реална доставка, която изпълнява

критериите на чл. 6 и чл. 9 ал. 1 ЗДДС, както и да са налице предвидените в чл. 71, т. 1 ЗДДС документи.

Следва да се посочи, че по аргумент от чл. 154 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК) в тежест на жалбоподателя, като лице, черпещо изгодни за себе си правни последици – претендираното право на данъчен кредит, е да докаже реалността на процесните доставки, за което са му дадени указания с разпореждането за насрочване на делото.

Предметът на доставката, по която се претендира приспадане на данъчен кредит определя обстоятелствата, които подлежат на доказване във всеки отделен случай.

От представените по делото доказателства се установява, че от дружеството [фирма] са издадени фактури с предмет различни видове стоки /химикали, запалки, футболни топки, медали, плакети, бюра, шкафове, спортни принадлежности и др./. В случая за доказване реалността на разглежданите доставки по делото са представени единствено спорните фактури и счетоводна документация. По същество обаче същите не са достатъчни, за да се направи извод за реално извършени стопански операции между издателя на фактурите [фирма] и жалбоподателя.

Реалността на доставката, документирана с редовно издадена фактура, е основен въпрос при преценка налице ли е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка - чл. 6, ал. 1, чл. 25, ал. 2 и 6, чл. 68, т. 1 и 69, ал. 2 ЗДДС, съответно чл. 62, 63, 167 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и актуалната практиката на СЕС - в т. 31 от решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, в която се сочи, че за да се установи, че на основание доставки на стоки е налице правото на приспадане на данъчен кредит за съответното данъчнозадължено лице, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от лицето за извършване на облагаеми сделки. Съдът е задължен в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, за да определи дали съответното дружество може да упражни право на приспадане на основание на споменатите доставки. Ако в резултат на тази преценка се установи, че разглежданите доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на облагаемите сделки на съответното данъчно задължено лице, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано (т. 32, 33). Изискването за наличие на реална доставка не е допълнително въведена формалност, а е предпоставка за възникване на данъчно събитие като предпоставка за дължимост на ДДС и съответно на право на приспадане на ДДС.

На първо място за фактурираните стоки не са представени доказателства, с които същите да са възложени на [фирма]. В случая липсват договори, поръчки, заявки или други документи, от които да е видно как са определени видът и количеството на стоките, както и как е формираната стойността на същите, чрез посочване на единична и обща стойност на стоките. Дори да се приеме, че такива не са необходими, то в случая липсват на доказателства за предаването на разпореждане със стоките от [фирма] на получателя т.е

такива, които удостоверят прехвърляне на собствеността на фактурираните стоки. По същество спорните стоки представляват родово определени вещи и прехвърлянето на собствеността върху тях, респективно данъчното събитие настъпва с отделянето на тези вещи от останалите от същия род. По аргумент от чл. 24, ал. 2 ЗЗД те се индивидуализират с определянето им по съгласие на страните или с предаването им, поради което релевантно е доказването именно на тези факти. В този смисъл в административното и/или в съдебното производство следва да се установи прехвърлянето на собствеността върху същите, чрез фактическото им предаване, включително извършването на транспорт, товаро-разтоварни работи, ако такива са необходими с оглед спецификата на продажбата, както и приемането на стоката.

В конкретния случай по отношение на разглеждания доставчик горепосочените обстоятелства не са доказани, тъй като са представени единствено спорните фактури, без доказателства за предаване на фактурираните стоки – липсват приемо-предавателни протоколи, двустранно подписани от страните по доставката, респ. други писмени документи, удостоверяващи факта на предаване. В случая разпоредбата на чл. 6 ЗДДС следва да се тълкува в унисон с нормата на чл. 14, § 1 от Директива 2006/112/ЕО, която дефинира доставката на стока като прехвърляне на правото на разпореждане с материална вещь като собственик. Следователно при спор за реалност на доставки на стоки се дължи проверка преди всичко на фактите относно транспортирането, предаването и получаването на стоката между страните по пряката доставка, тоест дали стоките реално са преминали от владението на доставчика във владението на получателя (в този смисъл Решение № 7818 от 12.06.2018 г. по адм. д. № 6161/2018 г. на ВАС). Начинът на предаването им е част от реалното прехвърляне на правото на собственост, което е изискване за настъпило данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 ЗДДС, респективно за изискуемост на данъка.

В този смисъл от страна на жалбоподателя не са представени и никакви транспортни или друг вид документи, от които да е видно, къде са натоварени, респективно къде са разтоварени стоките. Във връзка с това по делото не се установи и доказа, а и не са налице твърдения кой е извършил транспортирането на стоките – жалбоподателят или доставчика и за чия сметка е бил същото.

Правилно е възражението на жалбоподателя, че установяването на произход на стоката не е предвидено като предпоставка за признаване право на данъчен кредит, но в при липса на доказателства за прехвърляне на собствеността върху стоките и транспортирането им не може да се направи безспорен извод за реалност на доставките. В случая от жалбоподателя и неговият доставчик не са представени никакви доказателства по пряката доставка, с изключение на спорните фактури и счетоводни регистри. Документите касаещи произхода на стоката са представени от доставчика, което е дало основание на органите по приходи да ги обсъдят в РД, като посочат установените несъответствия и противоречия в тях. Отказаното право на данъчен кредит в случая не е обосновано с произхода на стоките и липсата на безспорни доказателства, че доставчикът разполага със стоки от вида и количеството на фактурираните, а с липсата на такива които да докажат

реалност на доставката между жалбоподателя и [фирма]. Неустановения произход на стоката в случая е само косвено доказателство, което следва да се цени в съвкупност с всички останали доказателства.

За пълнота на изложеното следва да се посочи, че в горния смисъл са и постановените решения по приложените адм. дело № 6312/2016 г. по описа на АССГ и адм. дело № 5075/2019 г. по описа на ВАС, които са постановени при идентични факти и доказателства по отношение на фактури със сходен предмет, издадени от [фирма], но за предходен период /м. 02.2014 г., м. 03.2014 г. и м. 04.2014 г./.

Освен липсата на доказателства за реално извършени стопански операции по отношение на фактура № 380/18.12.2014 г., е налице и още основание за отказа на право на данъчен кредит, а именно дерегистрацията на доставчика към момента на издаването и. Съгласно чл. 106, ал. 1 от ЗДДС прекратяване на регистрацията (дерегистрация) по този закон е процедура, въз основа на която след датата на дерегистрация лицето няма право да начислява данък и да приспада данъчен кредит освен в случаите, когато този закон е предвидил друго. В този смисъл доставчикът не е имал право да начислява данък и да посочва същия в издадената от него фактура след датата на дерегистрация. Съгласно чл. 113, ал. 9 ЗДДС, данъчно задължените лица, които не са регистрирани по този закон нямат право да посочват данъка в издаваните от тях фактури и известия към фактури. Условието и задълженията за начисляване на ДДС са посочени в разпоредбата на чл. 86 ЗДДС, от която е видно, че данъкът се начислява от регистрирано по ЗДДС лице. В този смисъл посоченият в издадената фактура данък се явява начислен неправомерно, поради което правилно е отказан данъчен кредит и на основание чл. 70, ал. 5 ЗДДС.

Неправомерно по смисъла на чл.70, ал.5 ДОПК, е начисляването на ДДС само и единствено тогава, когато данъкът не следва въобще да бъде начисляван, без значение дали са спазени сроковете, посочени в ЗДДС или не. Такива са хипотезите на освободена доставка или доставка с място на изпълнение извън територията на страната, когато доставчикът е нерегистрирано по ЗДДС лице или е начислен данък за дейност, която е извън обхвата на данъка върху добавената стойност. Разглежданият случай е именно в една от горните хипотези – доставчиците са нерегистрирани по ЗДДС лица.

По отношение на доставките, за които се твърди да са извършени от [фирма] жалбата също е неоснователна.

В случая видно от предмета на фактурите се касае предимно за услуги /„почистване на офис, паркет, боядисване на дограма“, „компютърна разработка на рекламни постери“, „Ремонт на магазин – склад – смяна на входна врата, основно миене на пода, стените, тавана и пода с препарати обеззаразяващи, боядисвана на три ръце с оцветена блажна боя, изработка на рекламно пано и осветление“, „проектиране на подвижни билбордове за рекламиране на спортни стоки на авторалита и кросове“, „изработване на билбордове за рали кросове – авто и мото състезания“, „монтаж и осигуряване на безопасност на рекламните билбордове на пистите в [населено място], М., К., В. и Р.“/.

На първо място следва да се отбележи, че в хода на двете на двете

ревизионни производства, както от страна на доставчика, така и от страна на жалбоподателя са представени единствено спорните фактури, счетоводни сметки и обяснения. Същите не са достатъчни, за да се направи извод, че са налице реално извършени доставки по издадените фактури.

Едва след връчването на РД от страна на жалбоподателя са представени документи, съставени с цел да установят реалността на доставките. В случая съдът приема, че същите не се ползват с материална доказателствена сила и следва да бъдат преценявани с оглед всички останали доказателства, относими към спорните доставки. Представянето на частни документи, от които оспорващото дружество черпи изгодни за себе си правни последици - договор, анекс, протоколи, не е достатъчно да се приеме, че те обективират конкретно извършена дейност. Те следва да са придружени с други доказателства, насочени към установяване на основната, водеща предпоставка за признаване на правото на данъчен кредит – облагаема доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС.

Видно от така представените документи е, че същите са съставени в два екземпляра, за всяка от страните. Посоченото води до извода, че доставчикът и жалбоподателят следва да са разполагали със същите към момента на извършване на и на двете ревизионни производства. Такива обаче не са представени своевременно от нито един от двамата. Напротив, в случая е налице противоречие с обясненията дадени от страна на доставчика, в които същият твърди, че дейностите с ревизираното дружество са се развили спонтанно и преди да бъде сключен рамков договор за услуги, всичко е приключило и са налице сложни финансови спорове.

Дори да се приеме, че представените документи не са създадени за целите на производството, то следва да се посочи, че същите отново не доказват реалното изпълнение на доставките.

В случая представения рамков договор е с общо съдържание и от него не се установяват вида и количеството на услугите. Същият представлява споразумение за сътрудничество между двете дружества, но не са представени допълнителни документи, от които да е видно какви са условията на всяка от доставките при възникване на съответната нужда нея. Изрично в договора е посочено, че цените се определят по взаимно съгласие за всяка една поръчка, но в случая такива не са представени. В този смисъл не се установява, какви точно по вид и количество услуги са възложени и как е формирана цена за всяка от тях.

По отношение на услугите „компютърна разработка на рекламни постери“, „проектиране на подвижни билбордове за рекламиране на спортни стоки на авторалита и кросове“, „изработване на билбордове за рали кросове – авто и мото състезания“ следва да се посочи, че с оглед естеството на същите следва възложителят да определи конкретните изисквания за вид, брой, респективно други изисквания, с които да могат да се индивидуализират спорните доставки. В настоящия случай липсват и доказателства, от които да е видно какви са били предварително зададените параметри на възложителя относно графичното оформление и съдържанието на постерите и билбордовете, както и какви и кой спортни стоки е следвало да се рекламират. Изводи за посочените обстоятелства не могат да бъдат направени и от

протоколите, съставени за да удостоверят приемане на услугата, тъй като в тях също липсва индивидуализация на материалите.

На следващо място по отношение на услугите по „почистване на офис, паркет, боядисване на дограма“, „Ремонт на магазин – склад – смяна на входна врата, основно миене на пода, стените, тавана и пода с препарати обеззаразяващи, боядисвана на три ръце с оцветена блажна боя“ отново не е налице индивидуализация на услуги, тъй като не се установяват количеството на същите, обектите, на които е следвало да бъдат извършени, по какъв начин е формирана цената на услугите, както и не се установява за чия сметка са материали и включени ли са във формирането на цената.

Освен това е налице и противоречие между съставените документи и дадените от жалбоподателя обяснения. Последният сочи, че услугите по почистване на офис и ремонт по фактури №1/13.05.2015 г. и №6/30.06.2015 г. са извършени за обект на адрес: [населено място], [улица], а в същото време видно от протокол от 29.06.2015 г. е, че е посочено, че работата по фактура №6/30.06.2015 г. представлява освежаване на склад за спортни принадлежности, собственост на Общински пазар, [населено място]. За удостоверяване на последното обстоятелство също не са представени доказателства, а именно такива от които да е видно, че на жалбоподателя са възложени такива услуги от страна на Общински пазар, [населено място].

По отношение на услугите по „монтаж и осигуряване на безопасност на рекламните билбордове на пистите в [населено място], М., К., В. и Р.“ не се установява кога са извършени услугите. В съставения протокол не е посочено и количеството на същите, а именно колко рекламни билборда са монтирани на всяка от пистите. Освен това не може да се приеме и, че е налице приемане на изпълнението на тези услуги, тъй като в случая е изготвен един общ протокол за няколко фактури и по същество не се установява да е прието изпълнение по монтажа на билбордовете, а единствено на изработването на същите и възможността са многократното им монтиране и демонтиране.

В случая процесните фактури, документират извършването на различни услуги, които подлежат на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет. На облагане с ДДС подлежи действително получената насрещна престация, съответно правото на приспадане на данъка е подчинено на същото правило. Съгласно чл.1, §2 и чл. 73 от Директивата за ДДС, принципът на общата система на ДДС се състои в прилагането към стоките и услугите на общ данък върху потреблението, точно пропорционален на тяхната цена, и данъчната основа включва всичко, което представлява насрещната престация, която доставчикът на стоките или услугите получава или следва да получи за съответните сделки от получателя или трето лице. Данъчната основа за възмездните доставки на стоки или услуги е размерът на действително получената от данъчнозадълженото лице насрещна престация във връзка с тях, която именно престация подлежи на доказване – в този смисъл са Решение от 26 април 2012 г. по дело Б. енд С. пропъртис и П., С-621/10 и С-129/11, точка 43). В друго решение, приложимо към процесния случай /С-463/14 [фирма]/, изрично се подчертава необходимостта националният съд да прецени съдържанието, характера и изпълнението на

договорните правоотношения в светлината на понятието за доставка на услуга (т.40), дали предварително определените вноски представляват насрещната престация за договорените доставки на услуги, дали съществува пряка връзка между извършените услуги и получената насрещна престация (т.36 от решението), както и дали размерът на насрещната престация е определен предварително според добре установени критерии (т.39 от решението).

От гореизложеното следва извод, че при доставките на услуги е относимо да се изследва, дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида и дължимия резултат от възложеното и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане дава възможност за проверка, дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното – предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси и направените във връзка с тях разходи от доставчика, както и данни къде се извършва съответната услуга.

По отношение на мотивите на ответника за необходимостта от кадрова обезпеченост за извършване на услугите следва да се посочи, че липсата на кадрова обезпеченост не би могло да бъде самостоятелно основание за отказване на правото на данъчен кредит, но същото е косвено доказателство и в съвкупност с изложените по-горе мотиви относно липсата на доказателства за осъществяване на доставките, води до извод за липса на доказани реални доставки по процесните фактури.

На следващо място следва да се посочи, че правилно ответникът е констатирал несъответствие между дадените писмени обяснения и съставения приемо-предавателен протокол от 01.06.2015 г. за предаване на 11 мраморни блокове с размери 1500/1200 мм. Видно от писмени обяснения на управителя на доставчика е, че са получени камъни от изхвърлени отпадъци на каменодобивното предприятие в [населено място]. Във същото време обаче в приемо-предавателния протокол е посочено, че са приети мраморни блокове. Не са представени и доказателства за транспортирането на стоката от страна на доставчика, доколкото се твърди същият да е извършен именно от него.

По отношение на счетоводната отчетност на жалбоподателя във връзка с заключението на ССЕ следва да се отбележи, че фактът на осчетоводяване на процесните фактури, издадени от [фирма] и [фирма] следва да се преценява съвкупно с всички останали доказателства по делото, касаещи реалността на доставките. Както притежаването на счетоводни документи, така и редовното осчетоводяване на фактурите, не е достатъчно да обоснове фактическото извършване на отразените в тях стопански операции. Законодателят не предпоставя признаване на правото на данъчен кредит само с формалното документално оформяне, ако то не е свързано с реални доставки. Респективно, при наличието на достатъчно убедителни и безспорни доказателства за реално извършени доставки не може да се откаже право на приспадане на данъчен кредит единствено на основание отделни пропуски в

счетоводната отчетност.

На следващо място следва да се посочи, че по отношение на процесните доставки не са налице и безспорни доказателства за извършено плащане по процесните фактури, доколкото за установяването на този факт по фактурите, издадени от [фирма] не са представени доказателства, а фискалните бонове, които са представени към фактурите издадени от [фирма] са от устройството, от което са отчитани обороти за периода от 01.05.2014 г. до 31.12.2014 г. Но дори да се приеме, че е налице плащане по процените фактури, то същото не е достатъчно, тъй като плащането също не е предпоставка за правото на данъчен кредит, а косвено доказателство, което се обсъжда съвкупно с останалите по делото доказателства, които сочат, че са изпълнени законовите изисквания по установяване реалността на доставките.

Съдът не приема и възраженията на жалбоподателя, че е налице последваща реализация на доставките, тъй като на първо място не са налице доказателства за последваща доставка на стоките и на второ място това обстоятелство не се установява по безспорен начин и от заключението на вещото лице, изготвило ССЕ. Видно от същото е, че жалбоподателят не е водил аналитична отчетност, както при завеждане на стоките, така и при тяхното изписване. На основание чл.123, ал.1 ЗДДС всяко регистрирано лице води подробна счетоводна отчетност, която е достатъчна за установяване на задълженията му по този закон от органите по приходите. В този смисъл съдът намира, че по делото не са представени достатъчно документи, които да удостоверят, че е налице счетоводно отчитане на отделни видове и групи стоки, тяхното количество и стойност, което е организирано на аналитично ниво, за да е възможно да се извършва анализ и проследяване на действителните стокови потоци, респективно придобиването и използването на същите стоки за извършване на последващи облагаеми доставки и резултатът от последващите доставки (печалби/загуби).

В хода на съдебното производство и на основание чл. 154, ал. 1 ГПК ревизираното лице носи доказателствената тежест да докаже благоприятния за него, положителен факт от обективната действителност за наличие на реална доставка. Лицето, което иска да приспадне ДДС следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това (т. 37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело № С-78/12). В тази връзка наличието на издадена данъчна фактура и коректното ѝ отразяване в счетоводството на ревизираното лице не са достатъчни, за да обосноват реалност на доставките, а следва да се извърши съвкупна преценка на всички факти и обстоятелства по делото. Съставянето на документи, които не отразяват реални стопански операции е указание за участие на самото ревизирано лице в данъчна измама и злоупотреба с право по смисъла на практиката на Съда на Европейския съюз. Константна е практиката на СЕС, включително по дела С-80/11 и С-142/11, С-324/11 и С-273/11, че не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от даден стопански субект да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната от него стопанска операция не го довежда до участие в данъчна измама (т. 48 от решение № С-273/11). В изпълнение на

легитимната по Директива 2006/112/ЕО цел за борба срещу данъчните измами, правните субекти не могат с измамна цел да се позовават на правото на Съюза и от друга страна – административните и съдебни органи следва да откажат правото на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба (т. 37 от решение на СЕС по дело C-285/11). Това е така, както когато самото данъчно задължено лице извършва данъчна измама (в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги), както и когато данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на стоките или услугите участва в сделка, която е част от данъчна измама (т. 38 и т. 39 от решение на СЕС по дело C-285/11 и т. 27 от решение на СЕС от 13.02.2014 г. по дело № C-18/13). Мерките, които данъчно задълженото лице трябва да вземе, за да се увери, че сделките му не са част от данъчна измама, зависят главно от обстоятелствата по конкретния случай (т. 59 от решение по съединени дела C-80/11 и C-142/11). Преценката за наличието на подобни обстоятелства следва да се извърши по „обективни данни“ – фактически установявания, които са специфични за всеки конкретен случай и са изцяло от компетентността на националния съд. Именно националната юрисдикция е тази, която трябва да установи, дали доставките са реално осъществени (т. 31 от решение на СЕС по дело C-285/11), да откаже да признае право на приспадане, когато въз основа на обективни данни установи, че се прави позоваване с измамна цел - самото лице извършва данъчна измама, като не участва в реална доставка на стоки или услуги, или знае, че участва в сделка, която е част от данъчна измама (т. 37 от решение на СЕС по дело C-285/11).

Всички доказателства, преценени в тяхната съвкупност, навеждат на извод, че е налице фактуриране, зад което не стоят реални стопански операции между жалбоподателя и процесните доставчици.

Съдът намира РА за законосъобразен и в частта на определените задължения по ЗКПО за 2014 г. и 2015 г.

Съгласно чл. 10, ал. 1 ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводство (ЗСч), отразяващ вярно стопанската операция. При тълкуването на понятието документална обоснованост в цитираната разпоредба се налага изводът, че следва да са налице кумулативно две условия - от една страна документът следва да съдържа необходимите реквизити, посочени в ЗСч, а от друга документът да отразява вярно стопанската операция.

Доколкото в случая не са налице вярно и точно отразени реално възникнали стопански операции по отношение на доставките, за които се твърди, че са извършени от [фирма] и [фирма], то не са налице и основания за признаване на счетоводния разход при формиране на данъчния финансов резултат с оглед разпоредбата на чл. 26, т. 2 ЗКПО, която е приложима в случая. Цитираната разпоредба изрично предвижда, че не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. На основание чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО за отклонение от данъчно

облагане се смята и заплащане на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени.

С оглед така очертаната правна регламентация следва да се вземе предвид казано по-горе относно отказа на правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от процесните доставчици и съображенията за липса на реално осъществени доставки, визирани в частта по ЗДДС. Недоказана реална доставка не поражда права за данъчно задълженото лице, както по отношение на косвени, така и по отношение на преките данъци. Законът във всички случаи изисква, доказателства за реалност на доставката. Извършеното от ревизираното лице намаление на счетоводния финансов резултат е било осъществено без основание, поради което извършеното изменение на същия е законосъобразно.

По отношение на отказаното право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди м. 02.2014 г. до м. 04.2014 г. по фактури, издадени от [фирма] следва да се посочи, че е налице Решение № 13492/10.10.20109 г. по адм. дело № 5076/2019 г. на ВАС, с което е потвърдено Решение № 652/05.02.2019 г. по адм. дело 6312/2016 г. на АССГ. С последното съдът е отхвърлил жалбата на [фирма] срещу РА №Р-22002215002877-091-001 от 08.03.2016 г., с който на дружеството е отказано право на данъчен кредит за посочените периоди по фактури издадени от [фирма].

От гореизложеното се налага изводът, че задълженото лице не е представило относими доказателства, опровергаващи направените в РА фактически констатации и формираните въз основа на тях правни изводи.

Предвид изложените мотиви настоящият съдебен състав намира, че спорният РА е законосъобразен, поради което оспорването срещу него следва да бъде отхвърлено.

Ответникът е направил искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, което предвид изхода на спора следва да бъде уважено в размер на 2 576,64 лв. (две хиляди петстотин седемдесет и шест лева и шестдесет и четири стотинки) съгласно чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София- град, III отделение, 17-ти състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата, подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт №Р-22002217004705-091-001 от 04.12.2017 г., поправен с Ревизионен акт №П-22220317224559-003-001/22.12.2017 г. за поправка на ревизионен акт, потвърден с Решение № 326 от 02.03.2018 г. на директора на Д"ОДОП" – С., за установени задължения по ЗДДС в общ размер на 44 097,10 лв. и лихви в размер на 12 047,92 лв. и задължения по ЗКПО в общ размер на 9 335,88 лв. и лихви в размер на 2 540,67 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика" – С. при ЦУ на НАП разноски по делото в размер на 2 576,64 лв. (две хиляди петстотин седемдесет и шест лева и шестдесет и четири стотинки), представляващи юрисконсултско

възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: