

РЕШЕНИЕ

№ 5533

гр. София, 28.09.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав,
в публично заседание на 13.09.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Бозуков

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **11293** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [улица], ет. 4, ап. 5А, представлявано от В. П. Д.-Управител, срещу Ревизионен акт/РА/ № Р-222211200005706-091-001 09.06.2021, в частта потвърдена с Решение № 1345/27.08.21 г., с който на дружеството са определени резултати по ЗДДС за периодите м. 08.2016 г., м 11.2016 г., м. 03.2017 г., от м. 05.2017 г. до м. 07.2017 г., м. 09.2017 г., от м. 12.2017 г. до м. 04.2018 г., м. 06.2018 г., м. 08.2018 г., м. 11.2018 г., 03.2019 г. и м. 06.2019 г., в т.ч. за периодите м. 07.2016 г.; м. 09.2016 г., м. 05.2018 г., м. 10.2018 г., м. 04.2019 г., м. 08.2019 г. и м. 11.2019 г., установените резултати по ЗКПО за периодите от 2015 г. до 2019 г., ведно със съответните лихви, както и определените лихви за забавени плащания за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения за периода м. 04.2020 г.; за вноски по фонд ДОО за периодите м. 07.2016 г., м. 11.2016 г., м. 11.2017 г., м. 04.2019 г. и м. 08.2019 г., и за вноски за УПФ за периодите м. 07.2016 г., м. 11.2016 г., м. 04.2019 г. и м. 08.2019 г., общо в размер на 63 548.11 лв. и лихви в размер на 21 424.73 лв.

С жалбата се твърди, че издадения ревизионен акт е незаконосъобразен, издаден е в противоречие с материалноправните и процесуални разпоредби на ЗДДС в частта, с която е отказано право на данъчен кредит, необоснован и немотивиран,

защото фактическите констатации и правни изводи не се подкрепят и са в противоречие със събраните и представени доказателства, постановен при особено съществени нарушения на административнопроизводствените правила и принципи на данъчния процес, относно: осигуряване и гарантиране на правото на защита в данъчния процес, на служебното начало и обективност при извършване на ревизията, всестранност и пълнота на доказателствата.

Твърди се още, че от ревизиращият екип са направени констатации, които са довели до установяване на допълнителни задължения в размер на 84160.62 лв., ведно с лихвите, формирани в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит за декларирани доставки, за периоди и по фактури, както и корекции в увеличение на счетоводния финансов резултат, водещи до определяне на корпоративен данък за довносяне и се счита, че издаденият ревизионен акт съдържа редица констатации и изводи, които не се подкрепят от извършените процесуални действия и установените факти, обстоятелства и доказателства за тях. Ревизиращият екип не е успял с допустимите доказателствени средства да обоснове своите твърдения, а това прави направените от тях изводи необосновани и недоказани.

В съдебно заседание жалбоподателят [фирма], представлявано от управителя В. Д., чрез адв. С. К. Ч. – редовно уведомен, се представлява от управителя К., който моли съдът да отхвърли акта.

Ответникът Заместник директора на Дирекция "ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО - ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА"- С. при ЦУ на НАП, редовно уведомен, се представлява от юрк. К.. Юрк. К. моли съдът да постанови решение, с което да остави в сила РА по съображения, изложени в решението. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП – редовно уведомена, не изпраща представител.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е започнало със Заповед за Възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-222211200005706-020-001 от 21.09.2020 г., връчена на 22.10.20г., издадена от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. В качеството ѝ на заместник на Е. М. С., упълномощена със Заповед №РД-84-2200-798/24.08.2020 г. на директора на ТД на НАП С., с която е възложено извършването на ревизия на [фирма], за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.08.2015 г. до 31.08.2020 г., кооперативен данък за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2019г., данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения по ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2015 г. до 31.08.2020 г., вноски за ДОО – за осигурители за периодите от 01.01.2015 г. до 31.08.2020 г., вноски за ДЗПО за УПФ за осигурители за периодите от 01.01.2015г. до 31.08.2020 г. и вноски за здравно осигуряване за осигурители за периодите от 01.01.2015 г. до 31.08.2020 г. Съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията, който изтича на 22.01.2021 г. На основание чл. 113, ал. 3 във - връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК срокът за извършване на ревизията е продължен до 22.03.21 г. със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-222211200005706-020-002 от 22.01.21 г., №Р-222211200005706-020-003/19.02.2021 г., издадени от Е. М. С., определена да изпълнява функциите на компетентен орган по

чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК със №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-222211200005706-092-001/16.04.2021 г., връчен на 19.04.2021 г. по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу РД е подадено писмено възражение вх. №53-00-1380/ 02.06.2021 г., което е преценено за неоснователно.

Ревизията приключила с РА №Р-222211200005706-091-001/09.06.2021 г., издаден от Е. М. С. - орган, възложил ревизията и Р. Т. З., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 10.06.2021 г. по електронен път.

С оспорения РА са установени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 41 187,10 лв., произтичащи от извършени корекции на декларираните резултати вследствие на отказано право на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, вр. чл. 25, ал. 1 от ЗДДС и чл. 6, ал. 1 от същия закон по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] и са определени лихви в размер па 15 255,64 лв., в т.ч. за сторнирани с кредитни известия доставки, по който ревизираното дружество е приспаднало право на данъчен кредит. Установен е и допълнителен корпоративен данък в размер на 22 361,01 лв., в резултат на извършено увеличение на декларираните от дружеството финансови резултати за периодите от 2015 г. до 2019 г. й са определени лихви в размер на 6 161,90 лв.

С РА се твърди, че за ревизираните периоди основната Дейност на [фирма] е в областта на ресторантьорството. Задълженото лице осъществявало дейността си в търговски обект - ресторант „Воденицата“, находящ се на адрес: [населено място],[жк]. Приложен е договор за наем от 01.12.05 г., сключен С [фирма], ЕИК[ЕИК].

В ревизионното производство с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на дружеството, са извършени Процесуални действия, подробно описани в РД, който е неразделна част от РА по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на [фирма] е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №0-222211200005706-040-001/03.11.2020 г., с което от дружеството са изискани търговски и счетоводни документи, свързани с осъществяваната дейност през ревизирания период, в т.ч. всички относими доказателства, свързани с получените през ревизираните периоди доставки от горесцитираните доставчици, по които е упражнено право на данъчен кредит. В отговор на връченото искане от ревизираното лице са представени документи на органите по приходите.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на горепосочените доставчици, резултатите от които са обективирани в протоколи, подробно описани в РД. В протоколите е отразено, че [фирма], [фирма] и [фирма] не са открити на декларираните от тях адреси, поради което изготвените ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК. В указания срок проверяваните дружества не са представили изисканите доказателства, установяващи реалност на доставките по издадените от тях фактури. На [фирма] и [фирма], по електронен път са връчени ИПДПОЗЛ, в отговор на които не са представени документи и обяснения.

Извършени са и проверки в информационната система на НАП, резултатите от които

са отразени в РД и са намерили отражение при формиране на крайните изводи на органите по приходите относно реалността на спорните доставки.

При ревизията е констатирано, че [фирма], „З. Т.“ Е., [фирма], [фирма] и [фирма] са deregистрирани по ЗДДС, поради установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС във връзка с извършени от тях данъчни нарушения. Доставчиците системно не Изпълнявали задълженията си по спазване на данъчното и осигурително законодателство. При анализ на Дневниците им за покупки било установено, че декларират покупки от подизпълнители с рисков профил, който не могат да докажат изпълнението на декларираните доставки или изобщо не са издавали фактури към преките доставчици.

В РД е отбелязано, че процесните доставчици не притежават материално-техническа обезпеченост за изпълнение на спорните доставки. От същите не са представени доказателства за наличието на активи /собствени или наети/, необходими за изпълнението на фактурираните доставки на стоки и услуги. Не са установени данни за притежавани от доставчиците имоти /складове/ и др. Това се установило при извършените справки в Имотен регистър на Агенцията по вписванията, както и за данни за регистрирани транспортни средства в регистъра на КАТ. За ревизираните периоди в дневниците за покупки на доставчиците не били вписани фактури за направени разходи за ел. енергия, вода, интернет, телефони и др., присъщи за дружества, извършващи стопанска дейност. За процесните периоди единствено [фирма] е разполагало с 2 лица, назначени по трудов трудов договор на длъжност „компютърен Техник“, които били неотнормирани към предмета на фактурираните доставки - „салфетки“. Няма данни в масива на НАП останалите доставчици да са разполагали с назначени по трудови и извънтрудови правоотношения договори.

Установено било, че част от процесните фактури, по които ревизираното лице е упражнило право на данъчен кредит, не са включени в дневниците за продажбите на доставчиците или са издадени към други получатели, т. напр. в отчетните регистри по чл. 124, ал. 1, т. 2 от ЗДДС на [фирма] не били отразени фактури №10...683/28.11.2018 г., №10...1435/08.06.2019 г., а в тези на [фирма] фактура №10...632 е отразена в друг данъчен период /м. 11.2017 г./ с различна стойност /данъчна основа 68,88 лв. и ДДС 13,78 лв./ и получател [фирма], ЕИК[ЕИК].

От [фирма] като доказателства за реалността на спорните доставки са ангажирани копия на спорните фактури, с приложени към тях фискални бонове и банкови извлечения, и данни за счетоводно отразяване на стопанските операции. Не били представени съпроводителни документи, в т.ч. договори, анекси, приемо-предавателни протоколи, транспортни документи и др. Липсвали също данни за водена търговска кореспонденция, обяснение за критериите, по които са избрани конкретните доставчици и др.

При така изложената фактическа обстановка, органите по приходите приели, че единствено наличието на включени фактури в дневниците за покупки на ревизираното лице не могат да докажат действителното изпълнение на документираните с тях доставки. За тяхното доказване било необходимо както доставчикът, така и получателят да притежават доказателства за реално изпълнение на доставките. Формиран е извод, че с фактурирането на спорните стоки и услуги е създадена една правна привидност, без доставчиците да разполагат с необходимия за изпълнението на доставките материално-технически и кадрови ресурс.

След анализ на събраните в ревизионното производство доказателства и на основание

чл. 68, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 25, ал. 1 от ЗДДС и чл. 6, ал. 1 от същия закон, с РА е Отказано правото на данъчен кредит общо в размер на 4 384,10 лв., в т.ч. в размер на 8 793,33 лв. за м. 05.2017 Т. по 2 фактури, издадени от [фирма] с предмет „плащане по договор“ и „окончателно плащане по договор“; в размер на 77,69 лв., за м. 03.20Г7 Т. и м. 06.2017 г, по 2 фактури, издадена от [фирма] с предмет „салфетки“; в размер на 93,36 лв. за м. 08,2016 г. и м. 11.2016 г, по 2 фактури, издадени от [фирма] с предмет „салфетки“; й размер на 280,24 лв. за м. 07.2017 г., м, 09,2017 г., м. 10.2017 г., м 04.2018 г., м. 06.2018 и м. 08.2018 г. по 6 фактури, издадени от [фирма] с предмет „салфетки“; в размер на 140,08 лв. за м. 11.2018 г., м. 03.2019 г. й м. 06.2019 г, но 3 фактури, издадени от [фирма] с предмет „салфетки“.

За периодите м. 09.2016 г., м. 05,2017 г. и м. 05.2018 г. с РА са определени лихви за забава във връзка с издадени кредитни известия към фактури, по които ревизираното лице е приспаднало право на данъчен кредит. Спорните кредитни известия се отнасят за фактурирани доставки от [фирма], [фирма], ЕИК[ЕИК] и „П. Б.“ Е., Е.[ЕИК], за който не са налице доказателства за реално изпълнение, Установените лихви са за периода от датата на включването на процесите фактурите в отчетните регистри на ревизираното лице до датата на декларирането на кредитните известия към тях.

С оспорвания РА на [фирма] са определени допълнителни задълженията по ЗДДС, произтичащи от отказано на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС право на данъчен кредит в общ размер на 36 803,00 лв. по фактурираните от [фирма] доставки с предмет „авансови плащания за наем на автомобил“.

В хода на ревизията било констатирано, че по силата на договор за наем на МПС от 11.12.2017 г. [фирма], в качеството си на наемодател, е предоставил на ревизирания субект за временно ползване /3 години/ лек автомобил марка В., модел 740Ld xDrive vin G784873, с рег. [рег.номер на МПС] . Процесното МПС е предвидено да се използва за служебен автомобил, като наемателят [фирма] не може да го преотдава под наем. Договорената между страните наема цена е 220 818,00 лв. с включен ДДС, платима на вноски през годината до края на месец декември. Предвидено е МПС да бъде предоставено за ползване на 29.12.2017 г., като от тази дата разходите за консумативи са за сметка на наемателя. Договорено е също наемните вноски-да се заплащат авансово, като ежемесечно се издават фактури за наем, чиято стойност е приспадна от направените авансови плащания.

Съгласно представените при насрещната проверка на [фирма] писмени обяснения, процесният автомобил е предаден на изпълнителния директор на [фирма] - В. Д. с приемо-предавателен протокол от 77.12.2017 г. Фактическото предаване е извършено в гр. Б., [улица], в базата на автокомплекс „БМВ“ и автомобилът на собствен ход за сметка на [фирма] е напуснал адреса на предаване.

Обобщавайки установените факти и обстоятелства във връзка с наемането й използването на процесното МПС, ревизиращите органи са посочили, че няма данни същото да е използвано за икономическата дейност на дружеството за времето на действие на договора за наем, в т.ч. не е изписвано гориво, нямало съставени пътни листове. Товарителници и други документи, обвързващи наемането на автомобила с икономическата дейност на ревизираното лице. В тази връзка е прието, че са налице предвидените ограничения в чл. 70, ал. 1. т. 2 от ЗДДС и на [фирма] е отказано право на данъчен кредит в размер общо на 36 803,00 лв. по всички фактурирани доставки от [фирма] с предмет „авансови плащания за наем на автомобил“.

Във връзка с констатациите в частта по ЗДДС, на основание чл. 26, ал. 1 от ЗКПО и

чл. 77, ал. 1 от същия закон при ревизията са увеличени декларираните от [фирма] финансови резултати за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2019 г. с отчетените разходи по фактурите, издадени ОТ [фирма], [фирма], [фирма]. [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. С оспорения акт на основание чл. 59, ал. 1 и ал. 2 от ЗКПО не са признати за данъчни цели извъртените от дружеството намаления на декларираните финансови резултати за всички ревизирани периоди със сумите на годишни данъчни амортизации, начислени на недвижим имот /ателие №5 А/, находящ се на адрес: [населено място], [улица], за който било установено, че по силата на Нотариален акт №39, том 132/06.11.2013 г. е предоставен възмездно за безсрочно ползване от управителя на ревизираното дружество - В. П. Д..

В акта е посочено, че процесният ДМА не се използва за целите на независимата икономическа дейност на [фирма], а е предоставен за свободно разпореждане от В. П. Д. съобразно учреденото му безсрочно право на ползване. Приходите от експлоатацията на имота се отчитали от физическото лице, а не от ревизираното дружество. Поради това е направено заключение, че конкретният актив не се използва в икономическата дейност на дружеството, което обуславя приложението на чл. 59, ал. 1 и ал. 2 от ЗКПО, според които начисляването на данъчни амортизации се преустановява, когато съответният актив временно не се използва /не носи икономическа изгода/ през период по-дълъг от дванадесет месеца, като при определянето на данъчния финансов резултат за годината, през която е изтекъл дванадесетмесечният срок, годишната данъчна амортизация на данъчно задълженото лице се намалява с размера на начислената данъчна амортизация за актива през дванадесетте месеца, през които активът не се е използвал. Съобразно изложеното са извършени корекции на декларираните финансови резултати за периодите от 2015 г. до 2019 г. с размера на отчетните разходи за амортизация на процесния недвижим имот.

В резултат на извършените корекции, органите по приходите . са установени следните финансови резултати:

- за 2015 г. декларираната от дружеството данъчна печалба от 204 302,99 лв. е увеличена на 208 302,99 лв., като е определен допълнително корпоративен данък в размер на 389,99 лв., ведно с лихви в размер на 505,58 лв.;

- за 2016 г. декларираната от дружеството данъчна печалба от 419 993,53 лв. е увеличена на 424 359,25 лв., като е определен допълнително корпоративен данък в размер на 436,58 лв., ведно с лихви в размер на 694,75 лв.;

- за 2017 г. декларираната от дружеството данъчна печалба от 365 804,28 лв. е увеличена на 395 355,85 лв., като е определен допълнително корпоративен данък в размер на 2 955,16 лв., ведно е лихви в размер на 1 260,31 лв.;

- за 2018 г. декларираната от дружеството данъчна печалба от 135 151,04 лв. е увеличена на 221 444,59 лв., като е определен допълнително корпоративен данък в размер на 8 729,31 лв., ведно с лихви в размер на 2 225,86 лв.;

- за 2019 г. декларираната от дружеството данъчна печалба от 31 874,50 лв. е увеличена на 130 375,19 лв., като е определен допълнително

корпоративен данък в размер на 9 850,07 лв.; ведно с лихви в размер на 1 474,89 лв.

Жалбоподателят оспорил процесния РА като незаконосъобразен и издаден при неизяснена фактическа обстановка и непълнота на събраните доказателства. Изложил съображения при оспорване на констатациите, свързани с отказаното право на данъчен кредит и извършените преобразувания на финансовите резултати по реда на ЗКПО, като цитирал практика на ВАС и СЕС и моли за отмяна на акта.

При така очертаната фактическа обстановка, ответникът потвърдил Ревизионен акт №Р-222211200005706-091-001/09.06.2021 г., издаден от Е. М. С. - орган, възложил ревизията и Р. Т. З. - ръководител на ревизията, в оспорената част на установените резултат по ЗДДС за периодите м. 08.2016 г., м. 11.2016 г., м. 03.2017 г., от м. 05.2017 г. до м. 07.2017 г., м. 09.2017 г., от м. 12.2017 г. до м. 04.2018 г., м. 06.2018 г., м. 08.2018 г., м. 11.2018 г., 03.2019 г. и м. 06.2019 г., ведно със съответните лихви, в т.ч. за периодите м. 07.2016 г.; м. 09.2016 г., м. 05.2018 г., м. 10.2018 г., м. 04.2019 г., м. 08.2019 г. и м. 11.2019 г., установените резултати по ЗКПО за периодите от 2015 г. до 2019 г., ведно със съответните лихви, както и определените лихви за забавени плащания за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения за периода м. 04.2020 г.; за вноски по фонд ДОО за периодите м. 07.2016 г., м. 11.2016 г., м. 11.2017 г., м. 04.2019 г. и м. 08.2019 г., и за вноски за УПФ за периодите м. 07.2016 г., м. 11.2016 г., м. 04.2019 г. и м. 08.2019 г., оставил без разглеждане жалба вх. №53-03-1663 от 23.06.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С., подадена от [фирма], в останалата част като недопустима и прекратил производството по жалбата в тази част.

По делото е назначена ССЧЕ.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществуването на правния спор:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, след изчерпване на фазата на административния контрол. Разгледана по същество жалбата е основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосновааност на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Съдът счита, че обжалваният ревизионен акт, е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 от ДОПК, в която е определен размерът на обжалваните задължения. По административната преписка е приложен ревизионен доклад и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, Ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на ревизионния доклад са и мотиви на

ревизионния акт.

Съдът обаче стигна до извода, че обжалваният РА е постановен при нарушение на материалния закон.

Жалбоподателят оспорва РА в частта потвърдена с Решение № 1345/27.08.21 г., с който на дружеството са определени резултати по ЗДДС за периодите м. 08.2016 г., м. 11.2016 г., м. 03.2017 г., от м. 05.2017 г. до м. 07.2017 г., м. 09.2017 г., от м. 12.2017 г. до м. 04.2018 г., м. 06.2018 г., м. 08.2018 г., м. 11.2018 г., 03.2019 г. и м. 06.2019 г., в т.ч. за периодите м. 07.2016 г.; м. 09.2016 г., м. 05.2018 г., м. 10.2018 г., м. 04.2019 г., м. 08.2019 г. и м. 11.2019 г., установените резултати по ЗКПО за периодите от 2015 г. до 2019 г., ведно със съответните лихви, както и определените лихви за забавени плащания за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения за периода м. 04.2020 г.; за вноски по фонд ДОО за периодите м. 07.2016 г., м. 11.2016 г., м. 11.2017 г., м. 04.2019 г. и м. 08.2019 г., и за вноски за УПФ за периодите м. 07.2016 г., м. 11.2016 г., м. 04.2019 г. и м. 08.2019 г., общо в размер на 63 548.11 лв. и лихви в размер на 21 424.73 лв.

С оглед преценката за материалната законосъобразност на ревизионния акт, следва да бъде установено дали е обоснован отказът на ревизиращия орган за признаване на данъчен кредит по отношение на процесните, посочени по-горе фактури, с аргумент за липсата на реалност на осъществените доставки и липса на доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, поради констатациите на органите за приходите, „че [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са deregистрирани по ЗДДС, поради установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС във връзка с извършени от тях данъчни нарушения и системно не изпълняване задълженията по спазване на данъчното и осигурително законодателство. Декларираните в Дневниците за покупки, покупки от подизпълнители са с рисков профил, който не могат да докажат изпълнението на декларираните доставки или изобщо не са издавали фактури към преките доставчици. Процесните доставчици не притежават материално-техническа обезпеченост за изпълнение на спорните доставки, от същите не са представени доказателства за наличието на активи /собствени или наети/, необходими за изпълнението на фактурираните доставки на стоки и услуги. Не са установени данни за притежавани от доставчиците имоти /складове/, както и данни за регистрирани транспортни средства. За ревизираните периоди в дневниците за покупки на доставчиците нямало вписани фактури за направени разходи за ел. енергия, вода, интернет, телефони и др., присъщи за дружества, извършващи стопанска дейност. За процесните периоди единствено [фирма] е разполагало с 2 лица, назначени по трудов договор на длъжност „компютърен Техник“, които били неотнормирани към предмета на фактурираните доставки - „салфетки“. Нямало данни в масива на НАП останалите доставчици да са разполагали с назначени по трудови и извънтрудови правоотношения лица. Част от процесните фактури, по които ревизираното лице е упражнило право на данъчен кредит, не са включени в дневниците за продажбите на доставчиците или са издадени към други получатели.“

На това основание - ревизиращият орган е направил извод, че не възниква правото на приспадане на данъчен кредит, съгласно чл. 68, ал.1 от ЗДДС.

Жалбоподателят оспорва материалната законосъобразност на този извод, като посочва, че доставките по процесните фактури са реално осъществени. Органът по приходите е отказал данъчния кредит, като е обосновал извод за нереалност на фактурираните доставки единствено на база коствени доказателства. Посочените фактически доводи: липса на доказан транспорт, невъзможност да се провери счетоводството на доставчиците, липса на лица, назначени на трудови договори, наличие на задължения към бюджета и нарушения на данъчното и осигурителното законодателство, не могат да обосноват отказ да се признае правото на данъчен кредит и сам по себе си фактът на движение на стоката също не може да обоснове извод за нереалност на процесните доставки. Този подход е неправилен и доколкото предметът на проверката се ограничава само до пряката доставка, произходът на стоката е ирелевантен и в този смисъл, проследяването на движението на стоката при другите предходни доставчици е неотнормимо към упражняване правото на данъчен кредит и не може да влияе върху правото на приспадане, а още по-малко да бъде основание за отказ да се признае данъчния кредит.

След като по делото са налице доказателства, чрез които се установява осъществяването на пряката доставка, то липсата на доказателства за осъществяването на предходните доставки не може да обуслови извод, че не е осъществена и пряката.

Основният мотив на органите по приходите се свежда до невъзможността за извършване на насрещна проверка при доставчикът. При това положение разпоредбата на чл. 37, ал. 4 от ДОПК предвижда, че изисканите документи се приемат за несъществуващи, но не въвежда презумпция, че доставката не е извършена. От друга страна, такова едно поведение на прекия доставчик (осигуряване на достъп до счетоводната отчетност и представяне на доказателства във връзка с процесните доставки), по никакъв начин не би могло да бъде контролирано от получателя по доставката, още по малко да бъде отнапред гарантирано, че прекият доставчик ще изпълни надлежно задълженията си и при поискване, ще се отзове и представи исканите от администрацията документи.

Несъмнено е при това положение, че ако възникването на правото на данъчен кредит се обвърже с поведението на прекия доставчик, то получателят би бил поставен в неравностойна позиция, доколкото той не е разполагал със сигурност по отношение на това дали, въпреки стриктното спазване на своите задължения, ще има право да приспадне, платения на доставчиците данъчен кредит, тъй като признаването или правото на приспадане, ще зависи и от оценката на данъчните органи за това, дали доставчиците са намерени на декларираните адреси за кореспонденция и са изпълнили своите задължения за представяне на искани документи и обяснения.

В тази насока е необходимо да се съобрази постановеното Решение на Съда на Европейския съюз от 21.06.2012 г. по съединени дела C- 80/11 M. kft срещу Nemzeti A.- es V. D.-dunantuli R. A. F. и дело C-142/11 P. D. срещу N. A.- es V. E.-alfoldi R. A. F.. Неизменно поддържаното становище на Съда е, че предвиденото в чл.167 и следващи от Директива 2006/112 право на приспадане на данъка е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип

не може да бъде ограничавано, и по-конкретно това право се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки.

В качеството си на ревизирано лице жалбоподателят е представили в законовия срок всички изискани от ревизиращия екип документи и справки свързани с получените доставки - копия на процесните фактури, платежни документи и фискални бонове за извършените плащания по доставките, счетоводни справки, писмени обяснения, по счетоводни данни получените доставки са отразени, като директно вложени стоки/материали в независимата икономическа дейност на жалбоподателя, доказващи прехвърлянето на собствеността върху стоките, като преценявани в тяхната съвкупност, същите не могат да обосноват спорния извод за неправомерно начисляване на ДДС по процесните фактури, поради недоказаност на реалността на продажбите по тях.

В този порядък и съобразно разбирането на Съда на ЕС, следва да се приеме, че са изпълнени материалните и процесуални условия, изисквани от Директива 2006/112 за възникване и упражняване правото на приспадане. Така, Съдът приема, че при тези обстоятелства, на данъчнозадълженото лице може да се откаже право на приспадане само на основание съдебната практика, изведена от точки 56—61 от Решение по дело K. и R. R., съгласно която въз основа на обективни данни трябва да се установи, че данъчнозадълженото лице, което е получило стоките и услугите, основание за правото на приспадане, е знаело или е трябвало да знае, че въпросната сделка е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре по веригата.

Често срещано е твърдението на органите по приходите за непредставени "достатъчно" доказателства от страна на доставчика, от което те правят извод за недоказана реалност на доставката. В някои случаи доставчикът не може да бъде открит на официално декларирания му адрес на управление или адрес за кореспонденция. Общеизвестният факт е, че редица търговци са преустановили дейност и са освободили заеманите от тях офиси и помещения вследствие на икономическата криза, поради което обективно не би могло да бъдат открити на заявените адреси и често същите имат големи задължения към кредитори, включително и към НАП.

Освен че не съответства на нормите, регулиращи вещно-правните отношения, това заключение - концепцията за липса на доставка, е и в пълно противоречие с трайната, еднаква и непротиворечива практика на Съда на Европейския съюз (ЕС). Сега действащият ЗДДС обвързва признаването на право на данъчен кредит на получателя с поведението на доставчика му само по отношение на две неща: спазване на изискването за начисляване на данъка и спазване задължението за регистрация по ЗДДС, но съдебната практика е постоянна по въпроса, че трябва да се изследват предпоставките за възникване на правото на данъчен кредит, единствено по отношение на доставката, която го поражда. Съгласно практиката на органите на НАП обаче, следва да се докаже и реалността на доставката, като се приема, че това е

една от предпоставките за упражняването на правото на данъчен кредит.

Практиката на Съда на ЕС подчертава принципа за неутралност на самия ДДС, за който винаги трябва да се следи при прилагането на закона. С други думи, след като един търговец е платил ДДС за придобиването на стока или е получил услуги, които ще използва впоследствие в търговската си дейност, то същият има право на данъчен кредит за размера на платения от него ДДС. Или, другояче казано, данъчната тежест за плащането на ДДС, като косвен данък, трябва да се понася само от крайния получател на стоките или услугите. Практиката на СЕС е категорична и по отношение на следното - не може да се отказва право на данъчен кредит на лице, което не е допуснало нарушение и което не знае и не е могло да знае, че такова е извършено от негов предходен доставчик. С други думи, обстоятелството дали доставчикът е представил доказателства за изпълнението от негова страна на определени законови изисквания (извън начисляването на данъка) е ирелевантно за правото на данъчен кредит за получателя. Твърдяната „нереалност“ в настоящия случай се отнася до доставки на родово определени стоки. В общия случай, съгласно Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) данъчното събитие при доставка на стоки възниква при прехвърлянето на собствеността върху тях. Съгласно Закона за задълженията и договорите (ЗЗД), собствеността върху родово определени вещи се прехвърля с тяхното предаване (индивидуализиране). Поради това, доставките на родово определени стоки са обект на специално внимание от страна на данъчните власти, които при ревизията изискват установяването не само на условията за упражняване на правото на данъчен кредит (наличието и надлежното отчитане на данъчни документи /фактури/), а и реалното осъществяване на доставките, независимо от посочената съдебна практика по-горе. Липсата на данъчно събитие (предаване на родово определените стоки) води до неправомерно начисляване на ДДС и отказ на правото на данъчен кредит. Оттук и въпросът за доказване на реалността на доставките е от особено значение. Тежестта на доказване в ревизионното производство тежи върху органа по приходите. Съгласно чл. 37, ал. 1 от ДОПК, доказателствата в административното производство се събират служебно от него. В ДОПК няма презумпция, че установеното с ревизионния акт се счита за вярно до доказване на противното (по аргумент на противното от чл. 124, ал. 2 от ДОПК), ето защо всяко едно твърдение и констатация следва да са подкрепени с доказателства по начин, който да не бъде предпоставка за оборването им. Съобразно константната практика на ВАС-Решение № 5879 от 8.05.2009 г. на ВАС по адм. д. № 9095/2008 г., I отд., в ДОПК няма никакви особени правила относно доказателствената тежест (с изключение чл. 124, ал. 2 от ДОПК), поради което намират приложение общите правила за доказване, формулирани в ГПК и АПК. Съгласно чл. 127, ал. 1 от ГПК (отм.) всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. Нормата на чл. 170, ал. 1 от АПК определя, че административният акт и лицата, за които оспореният административен акт е благоприятен, трябва да установят съществуването на фактическите основания, посочени в него, както и изпълнението на законовите изисквания

при издаването му. В конкретния случай това означава, че при претендирано право на данъчен кредит от страна на претендиращото лице следва да бъдат установени всички кумулативни условия за неговото възникване. От гледна точка на формалната логика, изпълнението на доставката е положителен факт от обективната действителност, поради което в тежест на лицето, което претендира последиците от неговото възникване е да докаже съществуването му.

Предвид това следва да се подчертаят следните факти и обстоятелства, които потвърждават изпълнението на конкретните доставки: относно процесните доставчици :

От страна на ревизиращият екип е установено, че в дневниците за продажби на [фирма] са включени процесните фактури като издадени на [фирма]. Ревизиращите са констатирани, че в счетоводството на [фирма] са налице посочените фактури с предмет „салфетки“ за ресторанта, осчетоводени в сметка 601 като разходи за консумативи. В ОПР за 2016 г. са осчетоводени разходи за материали на стойност общо 466,80 лв. въз основа на процесните фактури. На дружеството е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от ЗЛ. Във връзка с това са представени издадените фактури, счетоводни справки, писмени обяснения. Видно от гореописаното, в хода на ревизията, е представена необходимата документация, свързана с процесния доставчик. Фактът, че доставчикът не е представил доказателства, не води до единствения според проверяващите извод за липса на доставка.

В хода на ревизията е извършена насрещна проверка на [фирма], приключила с ПИНП № П-22221120183995-141-001/22.12.2020 г. Дружеството не е открито на декларирания адрес за кореспонденция.

Съгласно данни от информационния масив на НАП в Дневниците за продажби на [фирма] за периода 01.05.2017 г. - 31.05.2017 г. има отразен получател „Старт 1999“.

Ревизиращи са констатирани, че в счетоводството на [фирма] са налице посочените фактури.

Същите са осчетоводени като разходи за външни услуги в дебита на сметка 602.

Извършена е насрещна проверка на [фирма], приключила с ПИНП № 112221320183920-141-001.27.11.2020 г. Дружеството не е открито на декларирания адрес за кореспонденция. От проверяването лице не са представени документи. Ревизиращите са констатирани, че доставчика не представя документи за произхода на доставките, фактури за получени доставки на стоки, предмет на фактурираните доставки.

От страна на ревизиращият екип е установено, че в дневниците за продажби на [фирма] са включени процесните фактури като издадени на [фирма].

Ревизиращи са констатирани, че в счетоводството на [фирма] са налице посочените фактури, осчетоводени в сметка 601 като разходи за материали.

Жалбоподателят е представили счетоводни справки, писмени обяснения и

фактурите. Разплащането е извършено в брой на датите на съответните фактури. Осчетоводени са в дебита на сметка 601 „Разходи за материали“.

Извършена е насрещна проверка на [фирма], приключила с ПИНП № П-22220220183989-141-001/26.11.20 г. При проверката лицето не е предоставило доказателства за доставки към [фирма].

Ревизиращи са констатирани, че в счетоводството на [фирма] са налице посочените фактури, осчетоводени в сметка 601 като разходи за консумативи. В ОПР за 2017 г. е осчетоводен разход за материали в размер на 467,20 лв. въз основа на фактури на [фирма]

На управляваното дружество е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от ЗЛ.

Жалбоподателят е представил счетоводни справки, писмени обяснения и фактурите. Предмет на посочените фактури са салфетки за ресторанта, осчетоводени като разходи за материали. Разплащането е извършено в брой на датите на съответните фактури.

Извършена е насрещна проверка на [фирма], приключила с ПИМП № П-22221520183668-141-001/23.12.2020 г. Констатирани са обстоятелства, свързани с неоткриване на задълженото лице на адреса за кореспонденция: Лицето не е предоставило доказателства за доставки на материали към „Старт 1999“ О..

Ревизиращи са констатирани, че в счетоводството на [фирма] са налице посочените фактури, осчетоводени в сметка 601 като разходи за консумативи. На дружество е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения.

От жалбоподателя са представени счетоводни справки, писмени обяснения и фактурите. Предмет на посочените фактури са салфетки за ресторанта, осчетоводени като разходи за материали. Разплащането е извършено в брой на датите на съответните фактури.

От [фирма] като доказателства за реалността на спорните доставки са ангажирани копия на спорните фактури, с приложени към тях фискални бонове, банкови извлечения, и данни за счетоводно отразяване на стопанските операции.

Според ревизиращия екип не са представени съпроводителни документи, в т.ч. договори, анекси, приемо-предавателни протоколи, транспортни документи и др. Липсват също данни за водена търговска кореспонденция, обяснение за критериите, по които са избрани конкретните доставчици и др.

Органите по приходите са приели, че единствено наличието на включени фактури в дневниците за покупки на ревизираното лице не могат да докажат действителното изпълнение на документираните с тях доставки. За тяхното доказване е необходимо както доставчикът, така и получателят да притежават доказателства за реално изпълнение на доставките. Формиран е извод, че с фактурирането на спорните стоки и услуги е създадена една правна привидност, без доставчиците да разполагат с необходимия за изпълнението

на доставките материално-технически и кадрови ресурс.

Практиката на съда на ЕС изрично установява, че за да е налице право на данъчен кредит е достатъчно получателят да разполага само с фактура и от него не може да се изисква да разполага с други доказателства, в частност доказателства, че доставчикът има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на данъка върху добавената стойност, или поради това, че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата. Няма спор по отношение на извършените плащания, За всяка от сделките е налице мястото на предаване на стоката. Стоката е достатъчно определена и индивидуализирана, като има достоверна дата на получаване, както и място на приемане. Предоставени са всички необходими справки, които доказват съответните стопански операции.

В процеса при извършване на ревизии не следва да се забравя и обстоятелството, че дефиницията на понятието данъчен кредит се съдържа в чл.68 от 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. Съответно, според чл. 71, т. 1 от ЗДДС, лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл.114 и чл.115 от ЗДДС, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател, спазени са изцяло и надлежно правилата за поведение, наложени ни от ЗДДС, и жалбоподателят не е разполагал със средства да наложи спазване на задълженията на доставчика, както и не е имали възможност да знае, че доставчика не е спазил или няма да спази предписаните от закона правила.

От заключените по изготвената ССЧЕ, която съдът кредитира, защото няма основание да се съмнява, че тя е изготвена от вещото лице по знания и съвест, а следва де се има предвид, че същата не е оспорена от страните, става ясно, че в счетоводните регистри на дружеството [фирма], ЕИК[ЕИК] са отразени процесните фактури, по които е отказан данъчен кредит със счетоводни операции по счетоводни сметки, описани подробно в колона № 8 и колона № 9 на Таблица № 2.

Извършени са плащания по процесните фактури по начин, за суми и на дати, подробно описани в Таблица №3.

Плащанията по процесните фактури са намерили отражение в счетоводните регистри на [фирма] със счетоводни операции по счетоводни сметки както следва :

Плащанията в брой са осчетоводени със счетоводна операция:

- Дебит счетоводна сметка 401 „Доставчици“;
- Кредит счетоводна сметка 501 „Каса в лева“.

Плащанията с банков превод са осчетоводени със счетоводна операция:

- Дебит счетоводна сметка 401 „Доставчици“;
- Кредит счетоводна сметка 503 „Разплащателна сметка в левове“.

Процесите фактури, които са включени в дневници за продажби на доставчиците на [фирма], са подробно описани в колона №8 на Таблица №5.

Процесните фактури са отразени в счетоводството на жалбоподателя [фирма], като получени и вложени материали в основната дейност на дружеството.

От органите по приходите е констатирано, че при доставчиците: [фирма] са включени процесните фактури като издадени на [фирма]. Съгласно данни от информационния масив на НАП в Дневниците за продажби на „С. Асфалт 77” Е. за периода 01.05.2017 г. - 31.05.2017 г. има отразен получател „Старт 1999”. От страна на ревизиращият екип е установено, че в дневниците за продажби на [фирма] са включени процесните фактури като издадени на [фирма]. Ревизиращи са констатирани, че в счетоводството на [фирма] са налице посочените фактури, осчетоводени в сметка 601 като разходи за консумативи, а в ОПР за 2017 г. е осчетоводен разход за материали в размер на 467,20 лв. въз основа на фактури на [фирма]. На дружество е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от 3.1 От жалбоподателя са представени счетоводни справки, писмени обяснения и фактурите. При насрещна проверка на [фирма], приключила с ПИМП № П-22221520183668-141-001/23.12.2020 г. са констатирани са обстоятелства, свързани с неоткриване на задълженото лице на адреса за кореспонденция: Лицето не е предоставило доказателства за доставки на материали към „Старт 1999” О..

Ревизиращи са констатирани, че в счетоводството на [фирма] са налице посочените фактури, осчетоводени в сметка 601 като разходи за консумативи. На дружество е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения.

От жалбоподателя са представени счетоводни справки, писмени обяснения и фактурите. Предмет на посочените фактури са салфетки за ресторанта, осчетоводени като разходи на материали. Разплащането с извършено в брой на датите на съответните фактури.

Разплащанията по процесните фактури са извършени по банков път и в брой, за което са представени платежни нареждания и фискални бонове . По счетоводни данни получените доставки са отразени, като директно вложени стоки/материали в независимата икономическа дейност на жалбоподателя.

Съгласно националния данъчен закон и константната практика на Съда на ЕС по тълкуване на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на

данъчен кредит изисква установяване преди всичко наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. От т. 33 от Решение на Съда на ЕС от 6 декември 2012 г. по дело С - 285/11, следва, че по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано, ако се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани от получателя за целите на неговите облагаеми сделки. В т. 32 от цитираното решение е посочено, че преценката за това дали данъчно задълженото лице може да упражни право на приспадане на основание на доставки на стоки, се извършва въз основа на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право.

Обстоятелството, че доставчикът не представя съпроводителни документи, в т.ч. договори, анекси, приемо-предавателни протоколи, транспортни документи, данни за водена търговска кореспонденция, обяснение за критериите, по които са избрани конкретните доставчици и данни за автомобили, с които са били превозвани, не е достатъчно, за да се приеме, че стоките не са доставени от доставчиците, противно на доводите на ответника.(така Решение № 9300/18.06.2019г. по адм.д. № 3185/2019г на ВАС.).

Съдът намира, че при така установените факти ответникът е достигнал до погрешни и необосновани изводи за липса на реално получени доставки по фактурите, издадени от доставчика на жалбоподателя. Аргументите му по отношение на всяка една от процесните фактури са аналогични. Като законово основание се посочва чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС , а като фактическо основание – липсата на данни и доказателства от страна на доставчика, относно действителността на доставките по издаваните фактури, поради липсата на необходимата, техническа, материална и трудова обезпеченост за извършване на доставките.

При анализа на правните норми, регулиращи правото на данъчен кредит, следва извод, че правото на приспадане на данъчен кредит е налице винаги по отношение на всяка доставка, за която са налице условията на чл. 68, ал. 1 и чл. 69 от ЗДДС и липсват ограниченията на чл. 70 ЗДДС, ако това право е упражнено съобразно реда на чл. 71, ал. 1 от ЗДДС.

Съгласно 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. Когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, същото има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Ограниченията на правото на приспадане на данъчен кредит са регламентирани в чл. 70, ал. 1, т. 1 - т. 6 от ЗДДС.

В процесния случай, органите по приходите приемат, че не е налице реална доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС.

От събраните по делото доказателства в хода на административното и

съдебното производство, съдът установи, че тези изводи на ревизиращите органи, се основават на неправилен анализ на установените при ревизията факти. Законът не задължава получателя на услуга от вида на процесните, какъвто е жалбоподателят, да съхранява количествено-стойностни сметки и разходни норми за стоки, материали, труд, транспорт, извършени от доставчика, както и данни дали са извършени от лица, заети по трудово правоотношение или от подизпълнители на доставчика, липсата на договори също не е основание, защото за някои договори съществува устна форма. Не може да бъде вменена във вина на жалбоподателя, касаещи доставчика, доколкото той няма задължение да ги съхранява по закон.

В тази връзка, настоящият състав съобразява обстоятелството, че облагането с ДДС не може да представлява санкция за технически и документални пропуски и спорове между доставчика и получателя на услугата. От доказателствата по делото не може категорично да се направи извод за намерение за увреждане на интересите на обществото или на другата страна по сделката. Следователно не се касае за злоупотреба с право, тъй като не са установени данни, които могат да бъдат отнесени както към субективния, така и към обективния елемент на това деяние.

Също така от данните в ревизионния акт не може да се приеме, че по отношение на никоя от процесните фактури са налице данни, които да сочат на измама по смисъла на правото на ЕС в областта на косвеното данъчно облагане. Доставчикът е потвърдил издаването на фактурите с включването им в дневниците си за продажби. Съгласно относимата практика /Решение по дело С-18 от 13.02.2014 г. / националният съдия следва да съобрази всички фактически обстоятелства и въз основа на тях да изгради заключението си за реалност на доставките, като се уточнява, че „обстоятелството, че доставената услуга не била действително извършена от посочения във фактурите доставчик или от негов подизпълнител, по-специално тъй като последните не разполагали с необходимите персонал, материали и активи, разходите за тяхната услуга не били оправдани в счетоводната им документация или се оказало, че някои документи не са били подписани от посочените в тях като доставчици лица“, само по себе си не е достатъчно, за да се изключи правото на приспадане. Тоест по ревизионната преписка категорично не са установени данни за данъчна измама или злоупотреба с право, а следователно не са установени и основания по т. 1 от диспозитива решение по дело С-18/13, за да бъде отказано правото на приспадане на данъка на жалбоподателя. /Решение № 6047 от 26.05.2015 г. по адм.д. № 8024 от 2014 г. на ВАС, Първо отделение/.

Освен това, както СЕС сочи в практиката си /Решение от 6 септември 2012 г. по дело С-324/11, както и Решение от 21 юни 2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11/, добросъвестният получател по облагаема с ДДС доставка на стоки или услуги, не следва да бъде санкциониран с отказ на право на данъчен кредит поради нарушения или недобросъвестност на неговия доставчик. Непредставянето на доказателства за обезпеченост за изпълнение на доставката от страна на преките доставчици, при наличието на данни за безспорно изпълнени услуги, не следва да лишава ревизираното дружество от предоставеното му от закона право на данъчен кредит в размер

на начисления ДДС по издадената фактура.

Настоящият съдебен състав счита, че от събраните по делото доказателства не може да се установят обективни данни за недобросъвестност на ревизираното лице по отношение на доставката. Следва да са налице доказателства за това, че данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от прекия му доставчик или от неговия подизпълнител, каквито доказателства в случая липсват. В унисон с посочената съдебна практика на СЕС, следва да се посочи, че органът по приходите не следва да създава задължение за получателя на фактурата да извършва проверки на контрагента си, каквито по принцип той не е длъжен да прави. С решението постановено по съединени дела С-80/11 и С-142/11, СЕС е приел, че член 167, член 168, буква а), член 178, буква а), член 220, точка 1 и член 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне от данъка върху добавената стойност, на който е лице платец, дължимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва, въз основа на обективни данни, че въпросното данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

По ЗКПО

Извършена е насрещна проверка на доставчика [фирма], приключила е ПИНП № П- 22221120183991-141- 001/21.12.2020 т.

В хода на ревизията са установени отчетени разходи от 25 000,00 лв. в сметка 602 „Разходи за външни услуги” за полагане на асфалт, съгласно следните фактури на [фирма] с ЕИК[ЕИК]:

№ [ЕГН] от 10.05.2018 с ДО- 12500 лв.

№ [ЕГН] от 08.05.2018 с ДО- 12500 лв.

Съгласно данни от ИМ на НАП, [фирма] с ЕИК[ЕИК] няма отразени продажби на стоки/услуги към [фирма] с ЕИК[ЕИК].

Счетоводството на [фирма] само е коригирало ползвания данъчен кредит въз основа на фактури № 9/08.05.2018 т. и № 10/ 10.05.2018 г.

От гледна точка на ЗКПО фактурите са осчетоводени като разходи за външни услуги и имат роля за определяне на счетоводния финансов резултат за 2018 г.

Въз основа на цитираните разпоредби на ЗКПО ревизиращият екип преобразува в увеличение счетоводния финансов резултат за 2018 г. със сумата на счетоводно начислените разходи по фактури с издател [фирма] в размер на 25 000.00 лв.

Съдът намира констатациите на РЕ за неправилни, защото разходите по цитираните фактури са отразени като счетоводна грешка при определяне на финансовия резултат за 2020 г.

Относно [фирма] с ЕИК[ЕИК]

В хода на ревизията е установено, че е осчетоводен през 2019 г. разход за външни услуги в размер на 30 363.00 лв. въз основа на следните фактури, издадени от [фирма] е ЕИК[ЕИК]:

№ 701/13.08.19 г. с ДО-25000

№ 527 от 11.12.2019 с предмет Доставка и монтаж на хладилни камери по оферта

ОБЩО. 30363 лв.

Предмет на посочените фактури са услуги по доставка и монтаж на хладилни камери. Разплащането е извършено по банков път.

Закупените ДМА не са заведен в сметка 204 „Машини и оборудване“ на [фирма], но е отчетен разход за външни услуги.

Според ревизиращите, отчитайки като разход за външна услуга посочените факири на [фирма], жалбоподателят е нарушил изискванията на СС 16 „ДМА“ за въвеждане на активи в предприятието.

На основание чл. 77. ал. 1 от ЗКПО разходите, не са признати за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане. Преобразуван е в увеличение счетоводния финансов резултат за 2019 г. с отчетения разход от 30 363.00 лв.

Съдът намира тези заключения на РЕ за неправилни.

Съгласно изискванията на СС 16 „ДМА“ дълготрайните материални активи са неустановим финансов ресурс, придобити и притежавани от предприятието. Един актив се признава като дълготраен, когато: а/ отговаря на определението за ДМА; б/ стойността му може надеждно да се изчисли; в /предприятието очаква да получи икономически изгоди, свързани с използването му.

Първоначално всеки дълготраен материален актив се оценява по цена на придобиване. В съответствие с изискванията на счетоводния стандарт, жалбоподателят следва да признае в счетоводството си дълготраен материален актив. Включвайки го в Д., предприятието има възможност да начислява данъчни амортизации, с чиято стойност се намалява счетоводния финансов резултат за годината на използването на актива.

Горепосочените активи са въведени в експлоатация на 01.01.2020 г.

Съгласно чл. 55. (1) от ЗКПО: При определяне на годишните данъчни амортизации данъчните амортизуеми активи се разпределят в следните категории:

категория II - машини, производствено оборудване, апаратура,

В тази категория попада придобитото оборудване.

Нормата на амортизация е в размер на 30%

Във фактурите за придобиване на актива, предмета е „доставка и монтаж на оборудване“. В цената е включена не само стойността на оборудването, а и стойността на монтажа. Би следвало, стойността на монтажа да бъде призната като разход по сч.см. 602- Разколи за услуги. Останалата част от цената представлява балансова цена на актива, която трябва да бъде включена в Дапл. и Сапл.

Относно недвижим имот с отчетна стойност 97 473,02 лв. - ателие №

5А, находящо се в [населено място], [улица], № 12.

Имотът е придобит от [фирма] и е учредено възмездно и безсрочно право на ползване на ателието от собственика [фирма] в полза на физическото лице В. П. Д..

От РЕ е посоченото, че ателието не се използва за целите на дейността на [фирма]. Твърди се, че ползвателят В. П. Д. се разпорежда с имота както намери за добре, съобразно учреденото му безсрочно право на ползване.

На база горните твърдения, в ревизионния доклад е констатирано, че тъй като дружеството не използва имота, това е актив, който е неупотребяван в дейността на предприятието и не следва да бъдат начислявани амортизации. Същите възлизат на 3 898,92 лв. за отчетната година.

От ревизиращите е извършена корекция на счетоводния финансов резултат за целия ревизиран период.

Съдът намира констатациите на РЕ за неправилни.

В хода на ревизията са предоставили всички изискани от жалбоподателя документи и обяснения.

Видно от цитирания Нотариален акт № 39, том 132/06.11.2013 г., от дружеството е учредено възмездно и безсрочно право на ползване на ателие № 5А. ревизиращи са написали, че правото на ползване на имота с възмездно.

Съгласно предоставени от дружеството обяснения, цената на правото на ползване е платена при учредяването му през 2013 г.

В същото време е налице споразумение, съгласно което, след изтичане на 10 /десет, години от датата на учредяване, от В. Д. да бъде платена сума във връзка с ползването на имота.

Твърдението на РЕ, че цитираният имот не се използва за дейността на дружеството, е неправилно, защото в НА е посочено, че учреденото право на ползване е възмездно и са представени доказателства в тази посока.

Данъчни дълготрайни материални активи са сумите, които отговарят на изискванията за амортизируеми дълготрайни материални активи съгласно Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия. Тоест активът би бил амортизируем, ако дружеството черпи полза от неговото експлоатиране и е задължително начисляване на амортизации на амортизируемите дълготрайни активи на предприятието в съответствие със счетоводните стандарти.

Задължението за начисляване на амортизации за предприятието е фиксирано в чл. 15, ал. 1 от Закона за счетоводството. В тази си част ревизионният доклад е неправилен.

Относно нает автомобил „В.", рег. [рег.номер на МПС] .

В ревизионния доклад е констатирано, че в ОПР за 2018 г. [фирма] е отчетло разход за външни услуги в размер на 57 459.76 лв. във връзка с Договор за наем на МПС от 11.12.17 г. с предмет на договора – предоставянен на моторното превозно средство за временно ползване.

По договор е предвидено МПС да се ползва за служебен автомобил.

Като разход за външни услуги в сметка 602 са осчетоводени единствено месечни наемни вноски на стойност за 2018 г. - 57 459,76 лв. по фактури на

[фирма], описани в РД.

ОБЩО: 63 772,00 лв.

Ревизиращият екип е счел, че липсват доказателства за използване на превозното средство за целите на дейността на [фирма].

При ревизията е преобразуван счетоводния финансов резултат за 2018 г. със сумата на осчетоводения разход за външни услуги на стойност 57 459,76 лв.

Дружество извършва дейност в областта на ресторантьовство.

Съгласно Чл. 70. (1) от ЗДДС Правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, когато:

4. е придобит или внесен мотоциклет или лек автомобил;

5. стоките или услугите са предназначени за поддръжката, ремонта, подобрието и експлоатацията на мотоциклети и леки автомобили по т. 4, включително за резервни части, комплектовка, горивни и смазочни материали; В случая се касае за нает автомобил.

Видно от цитираните разпоредби, считано от 01.01.2013 г.е отменено ограничението на правото на приспадане на данъчен кредит, когато лекият автомобил е нает както и за стоките или услугите, които са предназначени за поддръжката, ремонта, подобрието и експлоатацията на такъв автомобил. Това означава, че за начисления данък върху добавената стойност за доставките на стоки или услуги, които са предназначени за поддръжката, ремонта, подобрието и експлоатацията на нает лек автомобил, включително за резервни части, комплектовка, горивни и смазочни материали по аргумент на противното на чл. 70, ал. 1, т. 5 от ЗДДС, ще е налице право на приспадане на данъчен кредит.

Съдът счита, че са налице необходимите предпоставки за приспадане на данъчен кредит, тъй като разходите са свързани с лек автомобил - нает такъв и са попълвани пътни листи при управлението му .

Предвид условията за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит, съгласно разпоредбата на чл.71,т.1 от ЗДДС за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит, лицето следва да притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115 от закона, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател.

Признаването на счетоводни разходи за целите на данъчното облагане с корпоративен данък се определя от това дали тези разходи се правят с оглед изпълнението на дейността на предприятието, доколко същите са документално обосновани и в зависимост от това в какви договорни взаимоотношения се намира юридическото лице във връзка със собствеността върху превозното средство.

В ЗКПО не се съдържат специални правила по отношение на разходите за експлоатация на превозни средства, когато се използват за осъществяване на стопанската дейност на данъчно задълженото лице, с изключение на управленската дейност. Т.е. следва да се прилага общият режим на закона по отношение на отчетените счетоводни разходи при определяне на облагаемата данъчна основа.

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.

Действащият от 01.01.2007 г. ЗКПО не съдържа специални правила по отношение на разходите за превозни средства, когато се използват за осъществяване на стопанската дейност на данъчно задълженото лице, с изключение на управленската дейност. Т.е. следва да се прилага общия режим на закона по отношение на отчетените счетоводни разходи при определяне на корпоративния данък.

Ако отчетените счетоводни разходи за нает лек автомобил, в т.ч. наем, са свързани с дейността на предприятието и са документално обосновани по смисъла на ЗКПО, то те са данъчно признати разходи.

В тази връзка съдът счита, че са налице предпоставките за признаване на правото на данъчен кредит, както и е налице документална обоснованост за посочени те фактури за наем.

Предвид гореизложеното, съдът намира, жалбата за основателна и като такава ще следва да бъде уважена, а ревизионният отменен като незаконосъобразен.

Предвид гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град, Трето отделение, 71 състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [улица], ет. 4, ап. 5А, представлявано от В. П. Д.-Управител Ревизионен акт/РА/ № Р-222211200005706-091-001 09.06.2021, в частта потвърдена с Решение № 1345/27.08.21 г., с който на дружеството са определени резултати по ЗДДС за периодите м. 08.2016 г., м. 11.2016 г., м. 03.2017 г., от м. 05.2017 г. до м. 07.2017 г., м. 09.2017 г., от м. 12.2017 г. до м. 04.2018 г., м. 06.2018 г., м. 08.2018 г., м. 11.2018 г., 03.2019 г. и м. 06.2019 г., в т.ч. за периодите м. 07.2016 г.; м. 09.2016 г., м. 05.2018 г., м. 10.2018 г., м. 04.2019 г., м. 08.2019 г. и м. 11.2019 г., установените резултати по ЗКПО за периодите от 2015 г. до 2019 г., ведно със съответните лихви, както и определените лихви за забавени плащания за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения за периода м. 04.2020 г.; за вноски по фонд ДОО за периодите м. 07.2016 г., м. 11.2016 г., м. 11.2017 г., м. 04.2019 г. и м. 08.2019 г., и за вноски за УПФ за периодите м. 07.2016 г., м. 11.2016 г., м. 04.2019 г. и м. 08.2019 г., общо в размер на 63 548.11 лв. и лихви в размер на 21 424.73 лв.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщението до страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН

СЪДИЯ

