

РЕШЕНИЕ

№ 2308

гр. София, 07.04.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 54 състав,
в публично заседание на 24.02.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Атанас Николов

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **1817** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] [населено място] срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221019003512-091-001 от 14.07.2020 г. в частта, в която е потвърден с Решение № 52/11.01.2021 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, относно установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, произтичащи от непризнат данъчен кредит в общ размер на 8 494,41 лв., за данъчни периоди м. 02.2014 г., м. 05.2014 г., м. 05.2015 г., м. 09.2015 г., м. 11.2015 г., м. 07.2017 г., м. 05.2018 г. и м. 06.2018 г. и лихва 3445,28 лв. и ЗКПО за данъчни периоди от 01.01.2014 г. до 31.12.2017 г., в размер на 3590,73 лв. ведно със съответните лихви за забава в размер на 1 313,97 лв.и ЗКПО за 2018 г., КД в размер на 1330,03 лв., дължим ведно със съответните лихви 174,03 лв.

В жалбата се навеждат доводи, че ревизионният акт е незаконосъобразен, тъй като е издаден при съществено нарушение на процесуалните разпоредби на ДОПК и в противоречие с материалноправните норми на ЗДДС. С тези аргументи се прави искане за отмяна на ревизионния акт, потвърден с решението на директора на дирекция „ОДОП“.

Жалбоподателят, редовно уведомен, не се явява и не се представлява.

Ответникът - директорът на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, счита жалбата за неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

СГП, уведомена, не изразява становище по основателността на жалбата.

От фактическа страна.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221019003512-020-001 от 06.06.2019 г., връчена на електронен адрес на 14.06.2019 г. и изменена със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22221019003512-020-002/13.09.2019 г. и №Р-22221019003512-020-003/10.10.2019 г., издадени от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. /упълномощена със Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП/, е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството за данък върху добавената стойност по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.12.2014 г. до 31.12.2018 г. и за корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221019003512-092-001/28.11.2019 г., връчен електронно на 03.12.2019 г. В срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното дружество не е подадено възражение срещу констатациите в РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22221019003512-091-001/14.07.2020 г., издаден от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и М. Й. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 20.07.2020 г.

В резултат на извършената ревизия е определен КД в размер на 6 301,06 лв. и лихви в размер на 1 635,48 лв. при деклариран от задълженото лице КД в размер на 856,67 лв. /който е внесен/ и платени лихви в размер на 20,53 лв.; както е установен ДДС за внасяне в размер на 25 108,16 лв. при деклариран и внесен ДДС в размер на 5 867,06 лв., който е внесен /табл.1 на РА/

Съгласно таблица 3 на РА на [фирма] са установени задължения за ефективно внасяне общо в размер на 22 880,83 лв. /ДДС – 11 568,99 лв., КД – 5 444,09 лв. и лихви – 5 867,75 лв./.

В хода на ревизията, с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя са извършени редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК. Изложени са предприетите от органа по приходите действия, както и установената фактическа обстановка и събраните доказателствени средства.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22221019003512-040-001/14.06.2019 г., за представяне на цялата търговска, счетоводна и банкова документация. В отговор от [фирма] са представени доказателства в деловодството на ТД на НАП С., заведени с вх. №КПД3939/12.07.2019 г., подробно описани в РД.

В хода на ревизията е извършено посещение в счетоводството на дружеството на адрес: [населено място], [улица] документирано с Протокол обр. КД-73 №1527486/09.10.2019 г. Проверени са първичните и вторични счетоводни, търговски и банкови документи на [фирма].

Установено е, че през ревизираните данъчни периоди дейността на ревизираното дружество е свързана с изработка и монтаж на завеси, пердета, възглавници, текстилни щори, покривки за маса, шалтета, почистване на място на завеси, пране на пердета.

Във връзка с осъществяване на дейността си [фирма] е закупувало стоки и е получавало услуги от трети лица – доставчици, за които са издавани фактури.

За установяване правото на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 45 от ДОПК органите по приходите са извършили насрещни проверки на преките доставчици на жалбоподателя: [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], резултатите от които са обективирани в протоколи, описани подробно в РД.

Изготвените за целите на проверките ИПДПОЗЛ до [фирма], [фирма] и [фирма] са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК, чрез прилагане към данъчното досие. До останалите доставчици исканията са връчени на електронен адрес.

В отговор на исканията от всички дружества - доставчици са представени копия на спорните фактури, договори, рекламни брошури, СД по ЗДДС, дневници за покупки и продажби, касови книги, главни книги, оборотни ведомости, хронологични регистри на счетоводни сметки, граждански договори, ведомости за заплати, рекапитулации, част от доставчиците са представили фактури за предходни доставчици и др.

От ревизираното дружество като страна по доставките също са представени копия на процесните фактури с приложени към част от тях договори, приемо – предавателни протоколи, фискални бонове, банкови извлечения, експедиционни бележки, складови разписки, счетоводни разпечатки, писмени обяснения и др.

В ревизионното производство са установени следните правно значими факти и обстоятелства:

I. Конкретно по доставчици и периоди непризнатото право на приспадане на данъчен кредит е, както следва:

- в размер на 980,00 лв. за данъчен период м. 05.2015 г. по фактура №432 от 11.05.2015 г., издадена от [фирма] с предмет на доставка изработка на рекламни брошури;
- в размер на 400,00 лв. за данъчен период м. 11.2015 г. по фактура №10...028 от 07.09.2015 г., издадена от [фирма] с предмет на доставка – рекламни материали;
- в размер на 1 300,00 лв. за данъчен период м. 09.2017 г. по фактура №10..0553 от 19.09.2017 г., издадена от [фирма] с предмет на доставка – рекламни услуги;
- в размер на 2 148,00 лв. за данъчни периоди м. 05 и м. 06.2018 г. по две фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставка – текстил и монтаж на корнизи;
- в размер на 900,00 лв. за данъчен период м. 05.2014 г. по фактура №10...0431 от 19.05.2014 г., издадена от [фирма] с предмет на доставка – рекламна услуга по договор;
- в размер на 1 100,00 лв. за данъчен период м. 09.2015 г. по фактура №231 от 15.09.2015 г., издадена от [фирма] с предмет на доставка – монтажни услуги;
- в размер на 1 300,00 лв. за данъчен период м. 02.2014 г. по фактура №40 от 05.02.2014 г., издадена от [фирма] с предмет на доставка – по договор за рекламни услуги;

Процесните фактури касаят извършени комплексни услуги, свързани с изработка на рекламни материали и монтаж на корнизи. Въз основа на направените проверки, събраните вследствие на тях доказателства и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС органите по приходите обосновават, че не са представени

доказателства за реално извършена или предстояща облагаема доставка, за да се приеме по безспорен начин настъпило данъчно събитие по фактурите, по които се претендира право на приспадане на данъчен кредит.

С вх. №53-06-6570/03.08.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1222/11.08.2020 г. по регистъра на дирекция ОДОП С. ревизионният акт е оспорен по административен ред.

С Решение № 52/11.01.2021 г. на директора на дирекция „ОДОП”, издаденият Ревизионен акт /РА/ №Р-22221019003512-091-001 от 14.07.2020 г., издаден от М. С. Х. – орган, възложил ревизията и М. Й. В. - ръководител на ревизията, е отменен в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за данъчни периоди м. 10.2017 г., м. 03.2018 г., м. 04.2018 г. и м. 07.2018 г., ведно със съответните лихви за забава; изменен като установения с РА резултат по ЗДДС за данъчен период м. 09.2017 г., от данък за внасяне в размер на 1 711,12 лв., определям на данък за внасяне в размер на 1 311,12 лв., дължим ведно със съответните лихви до окончателното разчитане с бюджета, които към момента на РА са в размер на 373,78 лв. ; изменям като установения с РА резултат по ЗКПО за 2018 г., от корпоративен данък в размер на 2 710,03 лв., определям на КД в размер на 1 330,03 лв., дължим ведно със съответните лихви до окончателното разчитане с бюджета, които към момента на РА са в размер на 174,03 лв.

Ревизионният акт е оспорен и по съдебен ред с жалбата, по която е образувано настоящото дело.

Правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Жалбоподателят е адресат на акта, засегнат неблагоприятно от обективизираното в същия властническо волеизявление, поради което има правен интерес от оспорване. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и е насочена срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за законосъобразност.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Не се установяват пороци, обосноваващи нищожността на РА.

Същият е издаден от компетентен орган в кръга на определените му в закона правомощия.

Спазена е предписаната от чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образеца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с всички задължителни реквизити по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК, включително мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения по ЗДДС и ЗКПО с акцесорните им лихви по чл. 175, ал. 1 ДОПК и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД , съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 от ДОПК неразделна негова част. Възражение по чл. 117, ал. 5 ДОПК срещу РД не е заявено от ревизираното лице, поради което липсата на негово обсъждане в РА не е формален порок по чл. 120, ал. 2, изр. 2 ДОПК.

Ревизионното производство е проведено без допуснати съществени процесуални нарушения. Образувано е съгласно чл. 112, ал. 1 ДОПК с издаването на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221019003512-020-001 от 06.06.2019 г., връчена на електронен адрес на 14.06.2019 г. и изменена със Заповеди за изменение на ЗВР

№Р-22221019003512-020-002/13.09.2019 г. и №Р-22221019003512-020-003/10.10.2019 г., издадени от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. /упълномощена със Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП/.

И двете заповеди имат задължителното съдържание по чл. 113, ал. 1, т. 1 ДОПК – ревизираното лице е надлежно идентифицирано с данните по чл. 81, ал. 1, т. 2–5 ДОПК; определени са поименно и подлъжностно ревизиращите органи по приходите; конкретизирани са ревизираните задължения по ЗДДС и ЗКПО и ревизираните периоди; даден е 3-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл. 114, ал. 1 ДОПК, който впоследствие е продължен /сЪс ЗИЗВР/. Не е изтекъл преклузивният срок чл. 109, ал. 1, изр. 1 ДОПК. В рамките на ревизията от „***Е. са изискани на основание чл. 37, ал. 2 и 3 ДОПК доказателства по нейния предмет, включително относно спорните доставки. Инициирани са насрещни проверки на доставчиците по чл. 45, ал. 1 ДОПК по спорните фактури, като ПИНП с приложенията са приобщени по преписката. Служебно са направени справки по информационните масиви на НАП за същите доставчици. Тази доказателствена съвкупност е формирана сЪс законосъобразно извършени от ревизиращите органи процесуални действия. Ревизията е извършена в определения срок. За резултатите ѝ е сЪставен РД сЪдържанието на който сЪответства на законовата норма на чл. 117, ал. 2, т. 1-10 ДОПК. КЪм него са приложени сЪбраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК.

Относно приложението на материалния данЪчен закон сЪдЪт намира следното:

ДОПК не сЪдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството по ревизия по общия ред на чл. 112–120 ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК и ГПК (арг. от § 2 ДР на ДОПК). [фирма] черпи право на приспадане на данЪчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по сЪдебен ред след отказ за признаването му по ревизионния акт, поради което на основание чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК негова е тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му. Неизпълнението на задължението на ответника по доказателствата не освобождава дружеството-жалбоподател от тежестта да докаже наличието на всички предпоставки за сЪществуването на твърдяното от него право. Жалбоподателят не може да се позове на проявена от ответника пасивност при попълване на делото с доказателства и по този начин да цели освобождаване от собственото си задължение за провеждане на пълно доказване на обстоятелствата, сЪставляващи основание на претенцията му за признаване на право на приспадане на данЪчен кредит. Единствено жалбоподателят носи тежестта да докаже реалността на доставките по процесните фактури, тЪй като той твърди положителния факт, че такива доставки са осЪществени и именно в това твърдение се сЪстои възражението му срещу незаконосъобразността на РА в обжалваната част. СЪщият следва да проведе пълно доказване на своето оспорване, като създаде сигурно убеждение у решаващия орган в сЪществуването на фактите и връзките между фактите. В сЪответствие с разпределението на доказателствената тежест както административният решаващ орган, така и сЪдЪт, имат правото, но и задължението да приемат за ненастъпили тези правни последици, чийто юридически факт не е доказан.

Доказателствената тежест в производството е указана от сЪда с разпореждане от

15.04.2021 г., като на страните е предоставена възможност да предприемат съответните процесуални действия.

В съответствие с нормата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. Аналогично е и легалното определение, дадено в чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според което доставка на стоки е прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Съгласно чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Облагаема според чл. 12, ал. 1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие (чл. 25, ал. 1 ЗДДС), което в съответствие с чл. 25, ал. 2 ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл. 68, ал. 2 ЗДДС и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО възниква правото на приспадането му.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС данъчният 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 облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит, националният законодател, транспонирайки чл. 168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО, в нормата на чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС е уредил право на регистрирано лице да приспадне данъка за стоките или услугите, използвани за целите на извършваните от него облагаеми доставки, които стоки или услуги са му доставени или предстои да му бъдат доставени от доставчик, регистриран по този закон.

След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС подлежи на упражняване при условието по чл. 71, т. 1 ЗДДС - данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл. 114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател.

По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС без реално извършена доставка на стока по смисъла на по чл. 6/9, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва, респективно – не възниква изискуемост на данъка в хипотезата на чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, а оттам – по аргумент от чл. 68, ал. 2 ЗДДС, не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено дори при наличие на хипотезата на чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС (аналогична на чл. 178, б."а" от Директива 2006/112/ЕО).

От горния анализ се установява, че възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от:

- качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т. 25 от решението на СЕС по дело С-18/13/;

- своенето на данъчния документ от получателя – чл. 71, т. 1 ЗДДС;

- получаването на стоките/услугите по доставката /“...действителното извършване на облагаемата сделка...” според т. 30 от решението на СЕС по дело С-642/11/;

- отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /така т. 36 от решението на СЕС по дело С-153/11/.

Отсъствието на който и да елемент от пораждащия правото на приспадане

фактически състав изключва възникването на правото. В процесния случай по мотиви, изложени по-долу, недоказани останаха третото и четвъртото условия.

В множество свои решения СЕС – напр. Решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11 и др., приема, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело C-285/11 г. изрично е посочено, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на облагаеми сделки. В т. 32 е записано: „Запитващата юрисдикция е задължена в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото“. „Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да бъде отказано (т. 33).

От изложеното следва, че за да се признае правото на приспадане на ДДС, е необходимо стоките или услугите да са реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки. От друга страна в т. 37 съдът допълва, че националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама. Действително в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължено лице в това качество, и за икономическа дейност (т. 38). Това означава, че ако след преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, не може да се направи извод за действително предадени и получени от доставчика и получателя стоки и услуги, то правото на приспадане не следва да се признае.

Върховният административен съд нееднократно подчертава разликата между сделка в гражданскоправен смисъл и доставка за целите за данъчното облагане – разграничение, нормативно проведено в ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО, които последователно си служат само с понятието “доставка”, не и “сделка”. Докато в гражданскоправен аспект е необходимо и достатъчно съгласието на страните по съществените условия на сделката, за да са облигационноправно обвързани от нея, за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 Директива 2006/112/ЕО се изисква да е настъпило и вещно-транслативното правно действие. При доставки на движими вещи, определени по рода си (каквито са процесните), този правен ефект ще е настъпил, ако правото на собственост върху тях е прехвърлено от доставчика с предаването им на получателя (което в настоящия случай остана недоказано) с оглед придобиването му по разпоредителна правна сделка по чл. 77, пр. 1 ЗС вр. чл. 24, ал. 2 ЗЗД или чрез добросъвестно владение от несобственик по чл. 77, пр. 3 вр. чл. 78, ал. 1 ЗС.

За пълнота на изложеното следва да се отбележи, че произходът на стоките не е обективен признак за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, нито е предпоставка за възникването или упражняване на право на приспадане на данъчен кредит. Съответно недоказването на произхода не означава

автоматично, че стоката липсва и не може да е предмет на разпоредителна сделка. Доказването на произхода, обаче може да е индигия за физическото съществуване на стоките като обекти на собственост, годни като такива да бъдат прехвърляни. Подобни индигии биха могли да обезпечат тежашото върху ответника непълно насрещно доказване и са важен информационен източник при липсата на преки доказателства за реалност на извършената доставка.

С оглед яснота и избягване преповтаряне на правни мотиви, следващите правни изводи са обособени според естеството на престациите – доставки на стоки и доставки на услуги, а не по данъчни периоди или доставчици.

В разглеждания случай се установява притежаване от РЛ на издадени данъчни фактури за извършени комплексни услуги, свързани с изработка на рекламни материали и монтаж на корнизи от следните доставчици: [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], с получател жалбоподателя, които са във връзка с извършвани от него облагаеми доставки.

За да се твърди липса на доставка на услуга трябва да се установи, че доставчиците не са разполагали с необходимия технически, материален и кадрови ресурс за извършването на услугите или въпреки че са разполагали с такъв, същите услуги не са извършени от тях.

Притежаването на фактура с отразен ДДС, без реално да е настъпило данъчното събитие, не може да обоснове право на приспадане за получателя, в който смисъл са и мотивите на СЕС в Решение от 13 декември 1989 г., G. H. BV срещу Staatssecretaris van F. /C-342/87, R., стр. 04227/ и Решение от 19 септември 2000 г. S. & C. AG & Co. KG срещу F. B. и M. S. срещу F. E. /C - 454/98, Сборник 2000, стр. I-06973/. Като частен свидетелстващ документ, несъдържащ неизгодни за издателя си факти, фактурите се ползват само с формална доказателствена сила, установяваща единствено количеството и вида на стоката, вида на услугата и датата на възникване на данъчното събитие - чл. 114, ал. 1, т. 9 и т. 10 ЗДДС. Затова и по хипотеза индивидуализирането на вещите, за които получателът е придобил правото да се разпоредва фактически като собственик и на получените услуги следва да се извърши по друг начин, а не чрез посочването на вида им в данъчния документ (в този смисъл решение № 12060/09.11.2016 г., постановено по адм. дело № 13532/2015 г. на ВАС и др.).

По отношение на доставките от [фирма], видно от представените доказателства се касае за извършени услуги по изработване на рекламни брошури, т.е. следва да са налице доказателства както за кадрови, така и за материална и техническа обезпеченост. В хода на проверката от спорния доставчик са представени копие на процесната фактура, с приложени към нея дневник продажби и дневник покупки за м. 05.2015 г., главна книга, касова книга, хронологичен регистър на с-ки 411, 501, 304, 602 и 6 граждански договори.

С допълнение към жалбата към спорната фактура са приложени задание за изработка на 40 000 рекламни брошури по проект одобрен от възложителя. По отношение на характеристиките на рекламните брошури е уточнено, че същите следва да са формат А5, материал – 110 гр. гланцирана хартия, печат – пълноцветен. Приложен е и приемо – предавателен протокол.

При извършена служебна проверка в регистър „трудова договори“ в хода на ревизията е установено, че спорният доставчик е разполагал с две лица по трудови правоотношения, но в подадените декларации обр. 1 за тях е декларирано, че нямат

отработени дни. По отношение на представените граждански договори при извършена проверка е установено, че от [фирма] не са подавани декларации за начислени и изплатени възнаграждения на лицата. Физическите лица също не са подали декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ за получени доходи по извънтрудови правоотношения от спорния доставчик.

Отделно от гражданските договори е установено, че същите са с еднотипно съдържание – възложителят възлага, а изпълнителят приема да извършва изработка, разпространение и монтаж на рекламни материали и проекти, посочени от възложителя. Изпълнителят се задължава да изработи и предаде посоченото в срок от 6 месеца считано от 10.02.2015 г., липсват приемо-предавателни протоколи, отчети, доклади или други писмени свидетелства, които да удостоверяват вида и количеството на изработени рекламни материали, както и информация и доказателства за тяхното изработване, разпространение или монтаж. Не е ясно къде са разпространявани рекламни материали и кога. В договорите със съответните физически лица е посочено, че договореното възнаграждение ще бъде изплатено в срок от 5 дни от приемането на работата от страна на възложителя, но не са представени сметки за изплатени суми. От представената касовата книга е видно, че няма осчетоводено плащане.

По отношение на техническата обезпеченост липсват доказателства за наличие на собствени или наети ДМА, с които да се изработят съответните рекламни материали. Няма данни и за наличие на обект, в който [фирма] да извършва дейност. От проверка в информационната система на НАП е установено, че прекият доставчик има регистриран ЕКАФП в НАП без стационарен обект. Вписан тип на обекта – ремонт на електрически уреди и осветителни тела.

По отношение на материалната обезпеченост също не са представени доказателства - не са представени фактури от предходни доставчици за покупка на гланцирана хартия или други стоки необходими за изработването на рекламните брошури. В случая не са представени доказателства и за превъзлагане доставките на трети лица.

При така очертаната фактическа обстановка, от анализа на събраните документи, съдът намира, че не се доказва реалното извършване на доставки от [фирма] към ревизираното дружество. РА следва да се потвърди в тази част.

По отношение на фактурата, издадена от [фирма] отново се касае за доставка на рекламни материали, които не са индивидуализирани като вид и количество. Към фактурата е приложена експедиционна бележка, в която са вписани индивидуализиращи данни за продавач – [фирма] и купувач – [фирма] и наименование, количество, единична цена и стойност на стоките – рекламни брошури 1500/1 000 – 16 000 бр. x 0,125 лв. На същата е положен подпис единствено на В. С. като съставител и представляващ спорния доставчик. Към доказателствата не са представени договори, приемо-предавателни протоколи, писмени свидетелства, от които да се установи къде са предадени, на кого са предадени рекламните брошури. Не е ясна каква е визията на рекламните брошури. Не са представени доказателства, че същите са относими към независимата икономическа дейност на ревизираното лице и са предназначени за извършване на облагаеми доставки.

В хода на извършената насрещна проверка от прекия доставчик не са представени приемо-предавателни протоколи, отчети, доклади или други документи, които да удостоверяват вида и количеството на изработени рекламни материали, както и информация и доказателства за тяхното изработване и предаване. Приложена е

фактура, издадена от предходен доставчик - [фирма] с ЕИК[ЕИК] с предмет на доставката - изработка на рекламни материали на стойност 1 850,00 лв. Липсва информация за вида на рекламните материали, тяхното количество, както и доказателства, че същите са относими за [фирма].

С допълнение към жалбата е представено единствено задание за изработка на 16 000 рекламни брошури.

По отношение на кадровата обезпеченост, при извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че [фирма] няма наети лица по трудови правоотношения и не е подавало декларации обр. 1 за начислени и изплатени възнаграждения на лица. Няма подадена декларация по чл. 73 от ЗДДФЛ за 2015 г. Предходният доставчик [фирма] е имало наето само едно лице по трудови правоотношения на длъжност „технически сътрудник“, но не е подавало декларации обр. 1 за начислени и изплатени възнаграждения на лица. Няма подадена декларация по чл. 73 от ЗДДФЛ за 2015 г. Т.е. липсват доказателства за кадрова обезпеченост. Не са представени доказателства и за материална и техническа обезпеченост за извършване на спорните доставки.

Липсата на горепосочените доказателства, подкрепят извода, че не е документално доказано извършването на доставка по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС. РА следва да се потвърди в тази част.

По отношение на доставките от [фирма] с предмет „рекламни услуги“ в хода на ревизията са представени копие на спорната фактура, договор от 21.08.2017 г., фискален бон и копие на рекламна брошура.

Установено е, че предмет на договора, сключен между [фирма] /възложител/ и спорния доставчик /изпълнител/ е извършване на дейности по изработка и разпространение на рекламни материали, като изпълнителят се е задължил да отпечата 13 000 броя от одобрените от възложителя рекламни материали, както и да разпространи всички отпечатани от него рекламни материали в пощенски кутии в[жк],[жк],[жк]и вилна зона „Камбаните“, т.е. в рамките на [населено място]. В случая не са представени писмени свидетелства, които да удостоверяват изпълнение на договора. Липсват доказателства как е контролиран процеса по изпълнение на същия.

Както от ревизираното дружество, така и от спорния доставчик е представено копие от рекламна брошура от едната страна, на която се съдържа визитка с името, адрес, телефони за контакт, електронен адрес и интернет страница на [фирма] и снимки на обзавеждане с текстилен интериор. От другата страна има кратко описание на дейностите, които предлага дружеството комбинирано със снимки. Констатирано е, че на посочената брошура няма надпис къде е отпечатана и от кого е изработена. Същата е приложена и към фактурата, издадена от [фирма].

По отношение на кадрова обезпеченост от [фирма] са представени копия на 6 граждански договора, но без към тях да са приложени сметки за изплатени суми и констативни протоколи за свършена работа. При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че доставчикът не е подавал декларации обр. 1 за начислени и изплатени възнаграждения на лицата, които от своя страна също не са подали декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2017 г. Няма подадена декларация по чл. 73 от ЗДДФЛ за 2017 г. Установено е, че за физическите лица през периодите от 01.04.2017 г. до 30.09.2017 г. са подавани декларации обр. 1 от други дружества. В договорите със съответните физически лица е посочено, че договореното възнаграждение ще бъде изплатено в срок от 5 дни от приемането на

работата от страна на възложителя, но не са представени сметки за изплатени суми. Няма и осчетоводени разходи за външни услуги по д-та на с/ка 602 относими за възнаграждения по извънтрудови правоотношения.

Към доказателствата липсват и приемо-предавателни протоколи, отчети, доклади или други писмени свидетелства, които да удостоверяват вида и количеството на изработени рекламни материали, както и информация и доказателства за тяхното изработване и разпространение. Липсват доказателства и кога са разпространявани рекламни материали.

Не са представени писмени обяснения относно обстоятелствата къде е извършена изработката /обект, адрес/, какви машини са използвани за изработката /вид, собственост, местонахождение/, какви материали са използвани за изработката – не са представени първични документи /фактури/ за придобиване на стоките и материалите, използвани за извършване на документирани услуги. Няма данни относно извършено ли е разпространение на рекламни материали – къде, от кого, как, в какъв период.

В случая липсва информация относно вида и количеството на рекламните материали, кога, как и къде е изработено, кога и къде е натоварено /на кой обект/, от кого и къде е доставено, как е доставено.

Отделно от гореизложеното, органите по приходите са установили, че на спорния доставчик е извършвана ревизия по ЗДДС за данъчни периоди от 01.02.2017 г. до 28.02.2018 г., приключила с РА №Р-22221117001885-092-001/04.09.2017 г. В хода на ревизията от [фирма] не са представени първични счетоводни документи с оглед установяване на действително реализираните приходи и предмета на извършваната дейност и съпоставянето на същите с отчетените такива. Не са представени първичните счетоводни документи, търговска документация или други документи, от които да се конкретизира предмета на евентуално извършените доставки, а оттам и характера им. Дружеството не е декларирало обект на извършване на дейността си. Установено е, че [фирма] не притежава материална, техническа и кадрова обезпеченост за декларираната от него дейност.

При така установената фактическа обстановка, съдът намира намира РА за обоснован и законосъобразен в тази част и следва да се потвърди.

По отношение на фактурите от [фирма] се касае за доставки на 260 л/м текстил при единична цена 24,00 лв. и монтаж на корнизи. Като доказателства към спорните фактури са приложени копия на фискални бонове, стокова разписка и два протокола за извършени СМР. От представените протоколи за извършени СМР е видно, че е извършен монтаж на корнизи/релси за пердета съответно 235 л/м на обект „Света гора“, [населено място] и 65 л/м на обект „Обзор А. строй“. На първия протокол е посочена дата 19.04.2018 г., а на втория 19.05.2018 г. С допълнение към жалбата не са представени нови доказателства.

При извършена служебна проверка в информационната система на НАП е установено, че доставчикът [фирма] не е подавал декларации обр. 1 за начислени и изплатени възнаграждения, няма назначен персонал по трудови правоотношения, няма подадена декларация и по чл. 73 от ЗДДФЛ за 2018 г.

В хода на извършената насрещна проверка от прекия доставчик са представени копия на граждански договори с еднотипно съдържание – възложителят възлага, а изпълнителят приема да извърши строително-монтажни работи на обекти, посочени от възложителя, като изпълнителят се задължава да изработи и предаде посоченото в

договора в срок от 6 месеца считано от 14.02.2018 г. Отново липсват констативни протоколи, отчети или други писмени свидетелства, които да удостоверяват вида на извършената работа и обектите, на които е работено. В договорите със съответните физически лица е посочено, че договореното възнаграждение в размер на 480,00 лв. ще бъде изплатено в срок от 5 дни от приемането на работата от страна на възложителя, но не са представени сметки за изплатени суми. Не са представени и командировъчни, няма и осчетоводени разходи за външни услуги по Д-та на с/ка 602 относими за възнаграждения по извънтрудови правоотношения. Физическите лица също не са подали декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ.

Във връзка с горното, съдът не приема за доказана кадровата обезпеченост на доставчика. Не е доказана и материално техническата обезпеченост. Към доказателствата е приложена фактура от предходен доставчик [фирма] с ЕИК[ЕИК] за покупка на текстил, но видно от приложената касова книга същата не е осчетоводена – осчетоводени са фактури единствено от [фирма]. Не са представени доказателства за съхранение на стоката, складови бази, удостоверяващи възможности за съхранение на текстила преди тяхната продажба. Не са представени доказателства от къде е натоварена стоката, къде е разтоварена, за чия сметка е транспорта, липсват товарителници, пътни листа.

При така установеното, съдът споделя изводите на ревизиращите органи за липса на доказателства за реално извършени доставки от спорния доставчик към [фирма]. РА следва да се потвърди в тази част.

По отношение на фактурите, издадени от [фирма] се касае за доставка на рекламна услуга по договор. Видно от приложения договор, сключен между ревизираното дружество – възложител и спорния доставчик – изпълнител е договорено извършването на дейности по изработка и разпространение на рекламни материали. Към доказателствата не е представена информация относно вида и количеството на рекламните материали. Няма информация относно начина на разпространение на рекламните материали и къде ще се извърши. Не са представени писмени свидетелства, които да удостоверяват изпълнение на договора. Липсват доказателства и как е контролиран процеса по изпълнение на договора.

Представена е рекламна брошура от едната страна, на която се съдържа визитка с името, адрес, телефони за контакт, електронен адрес и интернет страница на [фирма] и снимки на обзавеждане с текстилен интериор. От другата страна има кратко описание на дейностите, които предлага дружеството комбинирано със снимки. На брошурата няма надпис къде е отпечатана и от кого е изработена. Същата е приложена и към фактурата, издадена от [фирма].

В хода на административното обжалване е представено Задание към договора за изработка и разпространение на рекламни брошури. Видно от същото е възложено изработването на 11 250 бр. рекламни брошури от гланцирана хартия, пълноцветен печат, формат А5, като зоните на разпространение са различни квартали в [населено място] –[жк],[жк]и[жк].

В случая не са представени приемо-предавателни протоколи, доклади или други доказателства, които да удостоверяват вида и количеството на изработени рекламни материали, както и информация и доказателства за тяхното изработване и разпространение. Не са представени писмени обяснения относно обстоятелствата къде е извършена изработката /обект, адрес/, какви машини са използвани за изработката /вид, собственост, местонахождение/, какви материали са използвани за изработката –

не са представени първични документи /фактури/ за придобиване на стоките и материалите, използвани за извършване на документираните услуги. Няма данни относно извършено ли е разпространение на рекламни материали – къде, от кого, как, в какъв период.

Като доказателство за наличие на кадрова обезпеченост от [фирма] е представена разчетно-платежна ведомост за начислени възнаграждения на К. Б. Т., на длъжност „организатор дейности“, М. П. М., на длъжност „търговски представител“ и К. Б. Т., на длъжност „работник строителство“.

При извършена служебна проверка в ИС на НАП, регистър „трудова договори“ е установено, че прекият доставчик не е подавал декларации обр. 1 за начислени и изплатени възнаграждения за цялата 2014 г. Подадена е ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2014 г., в която е декларирано, че дружеството е извършвало дейност с код 4339 – „Други довършителни строителни дейности“.

От информационната база данни на НАП е установено също, че на [фирма] е извършена ревизия по ЗДДС за данъчни периоди от 01.03.2014 г. до 31.05.2014 г., приключила с РА №Р-2211-1405548-092-01/19.12.2014 г. с установени задължения. Констатирано е, че в хода на ревизията не са представени доказателства за реалното изпълнение /за настъпило данъчно събитие/ по фактури, издадени от [фирма], в т.ч. и по фактурата издадена на [фирма]. Не са представени първичните счетоводни документи, търговска документация или други документи, от които да се конкретизира предмета на евентуално извършените доставки, а оттам и характера им.

Предвид изложеното се налага извод, че документи и доказателства пряко свързани и доказващи изпълнение на доставките от [фирма] не са представени. РА следва да се потвърди в тази част.

По отношение на доставките от [фирма] същите са с предмет монтажни услуги. Към процесната фактура е приложен договор за рекламно съоръжение от 05.08.2015 г., сключен между [фирма] /възложител/ и спорния доставчик /изпълнител/ за изработка на предварителен проект, изработка и монтаж на рекламно съоръжение с материали на изпълнителя. В хода на ревизията не са представени доказателства къде е монтирано рекламното съоръжение, както и какви са неговите размери и технически характеристики. Липсват също проект на рекламното съоръжение, както и приемо – предавателни протоколи. Липсва информация и доказателства за неговото изработване и съответно монтиране.

В хода на административното обжалване е представено задание към договора за изработка и монтаж на следното рекламно съоръжение: тип кутия с размери: ширина – 445 см., височина 95 см. и дълбочина – 15 см.; материал – поцинкована ламарина за гръб и страници и предна част свободна за монтаж на винил; изграждане на луминисцентно осветление по ширина и височина на съоръжението, като в изграждането се включват всички необходими материали. В заданието е определено и мястото на монтаж – [населено място], [улица].

В случая отново се касае за доставка с комплексен характер, за извършването на която са необходими както кадрова, така и ресурсна и техническа обезпеченост на доставчика.

По отношение на кадровата обезпеченост, от спорния доставчик в хода на проверката е представена разчетно-платежна ведомост за начислени възнаграждения на осем лица на длъжности „монтажник хладилни и климатични инсталации“ или „работник строителство“, но не е представена информация кои лица са изработили

художествения и графичен дизайн на проекта на рекламното съоръжение, както и кои лица са извършили изработката на рекламното съоръжение.

При извършена служебна проверка в ИС на НАП е установено, че [фирма] не е подавало декларации обр. 1 за начислени и изплатени възнаграждения за 2015 г., няма подадена и декларация по чл. 73 от ЗДДФЛ за 2015 г.

По отношение на материалната и техническата обезпеченост също не са представени доказателства, в т.ч. доказателства къде е извършена изработката на съоръжението /обект, адрес/, каква техника е използвана /вид, собственост, местонахождение/, какви материали са използвани – не са представени фактури за придобиване на стоките и материалите, използвани за извършване на документираните услуги.

В случая липсва информация кога, как и къде е изработено рекламното съоръжение, от кого е изработено, кога и къде е натоварено /на кой обект/, от кого и къде е доставено, как е доставено, къде е монтирано и др. съпътстващи доставката документи.

Отделно от гореизложеното е установено също, че на [фирма] е извършена ревизия по ЗДДС за данъчни периоди от 19.05.2015 г. до 31.08.2015 г., приключила с РА №Р-22221415007248-092-001/10.03.2016 г. с установени задължения. Констатирано е, че от дружеството не са представени първичните счетоводни документи, търговска документация или други документи, от които да се конкретизира предмета на евентуално извършените доставки. Не е установена и доказана материална, техническа и кадрова обезпеченост на [фирма] за извършване на доставките. Не е доказан произходът на доставките, не са представени никакви документи относно техния произход и предходни доставчици.

Предвид гореизложеното, съдът приема, че събраните доказателства не могат да удостоверят реално извършени облагаеми доставки по спорната фактура, издадена от [фирма]. РА следва да се потвърди в тази част.

По отношение на доставките от [фирма] се касае за извършени услуги по договор. Към процесната фактура е приложен договор, сключен между [фирма] – възложител и спорния доставчик – изпълнител за дизайн, предпечатна подготовка, изработка и разпространение на рекламни материали. С допълнение към жалбата е представено задание към договора за изработка и разпространение на рекламни брошури. Възложено е разработване на дизайн, предпечатна подготовка и изработка на 15 000 брошури от гланцирана хартия, формат А5 и разпространението им в квартали на [населено място] –[жк],[жк]и[жк]. В случая не са представени доказателства какво да се рекламира, с какво съдържание да са брошурите и др. Не са представени и приемо-предавателни протоколи.

Видно е, че се касае за доставка с комплексен характер, за извършването на която са необходими както кадрова, така и ресурсна и техническа обезпеченост на доставчика.

По отношение на кадровата обезпеченост, от спорния доставчик в хода на проверката е представена ведомост за заплати и рекапитулация за м. 02.2014 г. за лица, назначени на длъжности „работник строителство“ и едно лице – „технически секретар“, но не е представена информация кои лица са изработили художествения и графичен дизайн на рекламните брошури, както и кои лица са извършили изработката и разпространението на рекламните материали.

При извършена служебна проверка в ИС на НАП е установено, че [фирма] не е подавало декларации обр. 1 за начислени и изплатени възнаграждения за 2014 г. Констатирано е също, че спорния доставчик е декларирал, че е сключил трудовите договори на 10.02.2014 г., т.е. след доставката към [фирма]. Дружеството

не е подавало данни с декларация обр. 6 за дължими осигурителни вноски и ДДФЛ, няма внасяни и суми за осигуровки и ДДФЛ през 2014 г., т.е. няма доказателства за наличие на кадрови ресурс за извършване на спорната доставка.

По отношение на материалната и техническата обезпеченост също не са представени доказателства, в т.ч. доказателства къде е извършена изработката на рекламните брошури /обект, адрес/, каква техника е използвана /вид, собственост, местонахождение/, какви материали са използвани за извършване на документираните услуги. Не е представена и хронология на гр. 30, откъдето да е видно, че дружеството е осчетоводило стоката и има ли я в наличност, за да извърши доставка - продажба на рекламни материали. Не са представени доказателства и за превъзлагане доставките на трети лица.

Отделно от гореизложеното, при извършена служебна проверка в ИС на НАП е установено, че на [фирма] е извършвана ревизия по ЗДДС за периодите от 27.12.2013 г. до 31.05.2014 г., приключила с РА № Р-2217-1405051-092-01 от 23.12.2014 г. с установени задължения. Видно от същия, в хода на ревизионното производство не е установено, че дружеството притежава заведена счетоводна отчетност; не е установен предмета на извършваната дейност, както и дали притежава първични и вторични счетоводни документи и регистри, поради непредставянето им. На [фирма] не са признати както получените, така и извършените доставки за ревизираните периоди. При процесната ревизия с оглед установяване достоверността на декларираните данни от страна на дружеството за наличие на трудовоправни взаимоотношения са предприети процесуални действия, като са изпратени искания за представяне на документи и писмени обяснения до всички лица, с които дружеството е декларирало, че е сключило трудов договор. Част от лицата са декларирали, че нямат трудовоправни взаимоотношения и не познават [фирма], други не са представили нито документи, нито писмени обяснения. Заключено е, че представената информация от дружеството за сключени трудови договори с посочените лица е с недостоверно съдържание, което от своя страна обосновава извод за невъзможност декларираните доставки да са осъществени от [фирма].

При така очертаната фактическа обстановка, от анализа на събраните документи, настоящата инстанция приема, че не се доказва реалното извършване на доставки от спорния доставчик към ревизираното дружество. РА следва да се потвърди в тази част.

С оглед на горния анализ се налага извод за липса на доставки на услуги по смисъла на чл. 12, ал. 1 ЗДДС, доколкото доставчиците не са разполагали с необходимия технически, материален и кадрови ресурс за извършването им.

В обобщение следва, че липсата на преки доказателства за реалност на доставките на стоки и услуги, каквито ревизираното лице при проявена дължима грижа е могло да обезпечи още в хода на своята търговска дейност, като съставя различни по вид писмени доказателства (договори, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки, протоколи за извършена работа и др.) дава основание на настоящия съдебен състав да приеме за неуспешно проведено от страна на жалбоподателя главно и пълно доказване на настъпване на юридически факти, водещи до възникване на право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури.

В обобщение на всичко изложено по-горе, съдът намира, че изводите на органа по приходите за липса на реални доставки по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са формирани след

анализ и преценка на събраните доказателства по преписката и напълно се установяват в съдебната фаза на производството. РА следва да бъде потвърден, като законосъобразен досежно непризнатия данъчен кредит в общ размер на 8 494,41 лв., за данъчни периоди м. 02.2014 г., м. 05.2014 г., м. 05.2015 г., м. 09.2015 г., м. 11.2015 г., м. 07.2017 г., м. 05.2018 г. и м. 06.2018 г. и лихва 3445,28 лв.

II. Относно задълженията по ЗКПО:

С оспорвания ревизионен акт са установени данъчни задължения за корпоративен данък в резултат на извършено увеличение на финансовия резултат за данъчни периоди от 01.01.2013 г. до 31.12.2018 г.

След представяне на първични счетоводни документи и регистри, хронологии и оборотни ведомости от [фирма] е установено, че през ревизираните периоди дружеството е отчитало разходи за материали и разходи за външни услуги по фактури за покупки, издадени от горесцитираните доставчици / [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]/, за които ревизиращите органи са приели, че не отразяват реално извършени доставки, респективно няма доказателства за формираните разходи, които да обусловят реално извършени стопански операции.

Установено е, че през ревизираните периоди от 01.01.2013 г. до 31.12.2018 г. фактурите, издадени от горесцитираните доставчици са включени от ревизираното лице като разходи и участват при определянето на счетоводния финансов резултат на дружеството за съответните финансови години. Разходите са осчетоводени по счетоводна сметка 601 „Разходи за материали” и сметка 602 „Разходи за външни услуги”.

В резултат на гореизложеното в частта по ЗДДС, органите на приходната администрация са формирали извод, че чрез осчетоводяването на първичните счетоводни документи за извършване на разходи по гореописаните сделки, за които при извършване на ревизията са събрани доказателства, че не са реално осъществени [фирма] е намалило финансовият си резултат с цел отклоняване от облагане с корпоративен данък.

На основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 4, както и чл. 10 от ЗКПО ревизиращите органи са извършили корекция на декларирания финансов резултат в посока увеличение с отчетната стойност на изписаните доставки, фактурирани от горесцитираните доставчици.

Съобразно действащата нормативна уредба, за да е налице правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставките, какъвто е жалбоподателя, следва да са изпълнени условията на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, както и да не са намерили проявление ограниченията на това право визирани в чл. 70 от с.з. Видно от разпоредбата на чл. 68 от ЗДДС, данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрираното лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Чл. 69, ал. 1 от ЗДДС съдържа изискването стоките или услугите, предмет на доставката, да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, за да има право лицето да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя, при условие че

същият притежава данъчен документ, издаден по реда на ЗДДС и съдържащ изискуемите реквизити.

Жалбоподателят, като лице, което черпи благоприятни за себе си правни последици, носи доказателствена тежест за установяване с всички допустими доказателствени средства реалността на доставките и материално-правните предпоставки по ЗДДС за възникване и упражняване право на приспадане на данъчен кредит. Такова доказване не е проведено нито пред ревизиращите органи, нито в настоящото съдебно производство, което води до обоснован извод за липса на доказателства за реално осъществени стопански операции, документиращи с процесиите фактури. Обоснованата липса на доставка за целите на ЗДДС рефлектира пряко и на отчетените разходи за тези доставки по ЗКПО. Именно във връзка с това, органите по приходи са извършили допълнително преобразуване за целите на данъчното облагане в увеличение съгласно чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО - заплащане на възнаграждения за услуги, без те да са реално извършени в размери както следва: По отношение на доставките от [фирма], [фирма], [фирма], ,, [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], предвид мотивите изложени по-горе в настоящото решение изложени в частта на ЗДДС, респективно непризнатия данъчен кредит по извършените доставки, съдът намира, че органите по приходите обосновано и законосъобразно са извършили увеличението на финансовия резултат с данъчните основи по фактурите издадени от горесцитираните дружества за данъчни периоди 2014 г., 2015 г., 2017 г. и 2018 г.

От анализа на представените счетоводни документи, при съпоставянето на оборотните ведомости с изготвените отчети за приходите и разходите, както и с общия размер на декларираните с годишните данъчни декларации приходи и разходи е категорично установено, че приходите от лихви в ОПР не са отразени. Ра е обоснован и законосъобразен и следва да се потвърди в частта на извършеното преобразуване на счетоводния финансов резултат на основание чл. 18, ал. 1 от ЗКПО.

За финансовите 2014 г., 2015 г., 2016 г. и 2017 г. РА е обоснован и следва да се потвърди, ведно главници и лихви.

За отчетната 2017 г., видно от мотивите в РА/РД, органите по приходите са извършили увеличение на финансовия резултат само с данъчната основа по фактурата, издадена от [фирма] в размер на 6 500,00 лв., без да отчетат непризнатите разходи по фактурите, издадени от [фирма] в същия данъчен период, но предвид разпоредбата на чл. 155, ал. 8 от ДОПК с решението ревизионният акт не може да се изменя във вреда на жалбоподателя.

За финансовата 2018 г., РА се явява законосъобразен във връзка с извършеното увеличение на финансовия резултат с данъчната основа по фактурите, издадени от [фирма] в размер на 10 740,00 лв. и с неотразените приходи от лихви в ОПР в размер на 0,24 лв.

След данъчното преобразуване финансовият резултат за 2018 г. следва да се измени, като декларираният от дружеството корпоративен данък в размер на 256,01 лв. следва да се промени на корпоративен данък в размер на 1 330,02 лв., т.е. доначисленият данък следва да е в размер на 1 074,01 лв.

В случая е установено, че ревизираното лице не може да представи доказателства за реалното извършване на стопанските операции. Чрез осчетоводяване на разходи, които не са реално извършени, жалбоподателят намалява финансовия си резултат и това води до плащане на корпоративен данък в по-малък размер от действително дължимия. Във връзка с това са изпълнени хипотезите на чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 4 от

ЗКПО, поради което съдът намира, че финансовият резултат е преобразуван и правилно и законосъобразно, вследствие на което правилно е определен допълнителен корпоративен данък в размер на 1 074,01 лв.

Или като краен резултат правилно и законосъобразно е определено задължението по ЗКПО за данъчни периоди от 01.01.2014 г. до 31.12.2017 г., в размер на 3590,73 лв. ведно със съответните лихви за забава в размер на 1 313,97 лв. и ЗКПО за 2018 г., КД в размер на 1330,03 лв., дължим ведно със съответните лихви 174,03 лв.

Горният правен анализ обуславя извод за неоснователност на жалбата.

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски. Предвид изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 300 лв., определен по реда на чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. По аргумент от противното на чл. 161, ал. 1, изр. 1 ДОПК на жалбоподателя разноски не се дължат, като при отхвърляне на претенцията за разноски, съобразно константната практика на ВКС, не се постановява нарочен диспозитив.

С тези мотиви, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалба на жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] [населено място] срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221019003512-091-001 от 14.07.2020 г. в частта, в която е потвърден с Решение № 52/11.01.2021 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, относно установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДС/, произтичащи от непризнат данъчен кредит в общ размер на 8 494,41 лв., за данъчни периоди м. 02.2014 г., м. 05.2014 г., м. 05.2015 г., м. 09.2015 г., м. 11.2015 г., м. 07.2017 г., м. 05.2018 г. и м. 06.2018 г. и лихва 3445,28 лв. и ЗКПО за данъчни периоди от 01.01.2014 г. до 31.12.2017 г., в размер на 3590,73 лв. ведно със съответните лихви за забава в размер на 1 313,97 лв. и ЗКПО за 2018 г., КД в размер на 1330,03 лв., дължим ведно със съответните лихви 174,03 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] [населено място] да заплати на Териториална дирекция на НАП С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 500лв. по Наредба № 1/9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ:/