

РЕШЕНИЕ

№ 7849

гр. София, 14.12.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 66 състав,
в публично заседание на 23.05.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елка Атанасова

при участието на секретаря Кристина Григорова, като разгледа дело номер **9434** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс /ДОПК/.
Образувано е по жалба на „СТРОЙМАСТЪР“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221920002230-091-001 от 26.01.2021 г., потвърден частично с Решение № 1373/03.09.2021г. на директор на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП С.. Ревизионният акт се обжалва в потвърдената му с посоченото решение част, с която на дружеството са определени задължения по ЗКПО в размер на 163 647,42лв., ведно с лихвите за 2017г., 2018г. и 2019г. и е отказано право на данъчен кредит по ЗДДС в размер на 341 545,80 лв., ведно с дължимите лихви в размер на 62 369,20 лв.за съответните периоди - м.03.2018г., м.04.2018г., м.06.2018г. и м.07.2018г. , м.10.2018г. и от м.01.2019г. до м.01.2020г., както и в частта, с която РА е изменен и са определени задължения за корпоративен данък по ЗКПО за 2017г., в размер на 11 782,17 лв., ведно със съответните лихви.

В жалбата се твърди, че ревизионният акт е незаконосъобразен и необоснован, постановен при съществени нарушения на процесуалните правила и материално-правните разпоредби. Поддържа се, че в ревизионното производство, приключило с издаването на обжалвания РА, органите по приходите не са изследвали в цялост всички факти, релевантни за определяне на данъчните задължения на дружеството. В частта по ЗДДС се твърди, че РА съдържа само общо констатации за липсата на реално извършени доставки, поради неосъществено данъчно събитие, без констатациите да са обвързани със събраните доказателства, с анализ на предмета на

преките доставки и на това, как същите са осчетоводени, без да се изследват в конкретика документите за всяка доставка, което е довело до погрешни правни изводи. Конкретно се твърди, че с допълнение към жалба с вх.№ 23-22#2/15.06.2021г. са представени фактури, договори, приемо-предавателни протоколи, доказателства за плащане и осъществен транспорт (експедиционни бележки, талони на МПС), актове обр.19, заявки за доставки, договори за превоз на товари и фактури от предходни доставчици, с които се доказва реалното извършване на доставката на стоки. Развити са съображения, че органите по приходите не се конкретизирали дали твърдят относителна или абсолютна симулация по всяка една конкретна сделка, тъй като това обстоятелство е от значение във връзка с преценката за обхвата на доказателствените усилия и за последиците по отношение на признаването на правото на данъчен кредит.

В частта по ЗКПО се твърди несъобразяване с нормата на чл.27 ал.1 т.2 от ЗКПО при определянето на данъчните задължения на дружеството, както и с промените в Закона за счетоводството, с които се твърди, че е отпаднал принципа на съпоставимост на приходите и разходите – при действията по увеличението на финансовите резултати на дружеството на основание чл.78 от ЗКПО за 2017г., 2018г. и за 2019г. Оспорват се и констатациите на органите по приходите, довели до увеличение на счетоводния финансов резултат, на основание чл.28 ал.1 от ЗКПО за 2017г. Иска се отмяната на РА в оспорената му част.

В проведеното открито съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв.А. И. която поддържа жалбата. Прави искания за събиране на гласни доказателства и допускане на съдебно-техническа и съдебно-счетоводна експертизи, уважени от съда. Представя писмени бележки, с позиция по съществуването на спора, като счита, че събраните в съдебното производство доказателства оборват изводите на органите по приходите в оспорената част на ревизионния акт и моли същият да бъде отменен. Претендира разноски за заплатена държавна такса и за възнаграждение на вещи лица. Ответникът в производството се представлява от юриконсулт С., която оспорва жалбата. В позиция по същество и в представени писмени бележки моли за отхвърляне на жалбата. Конкретно са развити доводи за недоказаност на наличието на стоките при доставчиците на ревизираното дружество, както и за транспортирането на доставките по спорните фактури отново от страна на доставчиците, франко обекта. Анализира се част от заключението на вещото лице по ССЧЕ по отношение на констатации за част от стоките, предмет на доставките, които са заприходявани по дебита на сметка 302 Материали, но липсват констатации за последващото им изписване по кредитите на същата сметка при влагане в конкретен обект. (за ф-ра 300/10.12.2019г. и 305/12.12.2019г. издадени от Ф. груп ЕООД, както и за фактурите, издадени от Ф. М ЕООД и от ИНВОРА ЕООД). Поддържа се, че липсата на фискални бонове, издадени от доставчиците за част от доставките, установена и от заключението на ССЧЕ подкрепя изводите на органите по приходите за липса на реални доставки. В заключение, доколкото се приема, че жалбоподателят не е оборил констатациите на органите по приходите се прави извод за отхвърляне на жалбата изцяло, като неоснователна. Претендира юриконсултско възнаграждение.

Административен съд София- град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Ревизията на дружеството е възложена със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/

№Р-2221920002230-020-001/21.04.2020 г., връчена по електронен път на 18.05.2020 г., изменена със ЗВР №Р-2221920002230-020-002/13.08.2020 г., издадени от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., съгласно Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., с обхват определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.03.2018 г. до 31.01.2020 г., и за корпоративен данък по ЗКПО, за периодите от 01.01.2017 г. до 31.12.2019 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-2221920002230-092-001/10.12.2020 г. срещу който от дружеството не е подадено писмено възражение.

Ревизията е приключила с издаването на РА № Р-2221920002230-091-001/26.01.2021 г. от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и В. В. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Издаденият РА връчен по електронен път на 09.02.2021 г.

При ревизията е установено, че основната дейност на „СТРОЙМАСТЪР“ ЕООД през ревизираните периоди е строителство на жилищни и нежилищни сгради.

За установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на дружеството, на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на дружеството са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №Р-2221920002230-040-001/19.05.2020 г. и №Р-2221920002230-040-002/07.10.2020 г., с които са изискани всички първични и счетоводни документи, счетоводни регистри и търговска документация. Представените документи са описани в РД. С Протокол № 1749169/13.10.2020 г. са приобщени събраните доказателства при извършена ПУФО на дружеството, приключила с Протокол №П-2221919043448-073-001/24.01.2020 г. Извършена е проверка на документи на място в офис на дружеството, резултатите от която са отразени в Протокол №1747552/15.10.2020 г. .

На контрагенти на ревизираното дружество са извършени са насрещни проверки, документирани със съответните протоколи. Въз основа на установното при насрещните проверки са предприети допълнителни процесуални действия – насрещни проверки и проверки в информационните масиви на НАП относно наемани лица, подадените отчетни регистри по ЗДДС, СД, както и годишни данъчни декларации, данни от КАТ за собствени МПС, данни от общините за собствени недвижими имоти и други.

В частта по ЗДДС констатациите на органите по приходите, в оспорената част на РА, са следните:

1. За доставките от „ДИ ЕНД ЕМ ФЕЪР КОМЕРС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], по които за данъчни периоди м. 06.2018 г. и м. 07.2018 г. от ревизираното дружество е приспаднат ДДС в общ размер на 13 920,95 лв. по 10 фактури, с предмет на доставките строителни материали - трегери 4.9, хидрофобен шперплат, скоби за едроплощен кофраж, кофраж втора употреба, вертикализатори, едроплощен кофраж.

Констатациите за доставките от „ДИ ЕНД ЕМ ФЕЪР КОМЕРС“ ЕООД са вследствие на приобщен ПИНП №П-22002319062300-141-001/02.05.2019 г. на доставчика от насрещна проверка, извършена в хода на предходна ПУФО на „СТРОЙМАСТЪР“ ЕООД. В хода на приобщената насрещна проверка на дружеството е връчено ИПДПОЗЛ, в отговор на което са представени копие на процесните фактури, Договор от 21.05.2018 г., сключен между „ДИ ЕНД ЕМ ФЕЪР КОМЕРС“ ЕООД продавач и

„СТРОЙМАСТЪР“ ЕООД като купувач, с предмет продажба на хидрофобен шперплат и трегери, Договор от 05.07.2018 г. сключен между „ДИ ЕНД ЕМ ФЕЪР КОМЕРС“ ЕООД продавач и „СТРОЙМАСТЪР“ ЕООД купувач, с предмет продажба на вертикализатори, едроплощен кофраж и скоби за едроплощен кофраж, хронологични описи на сметки 411 Клиенти, 4532 ДДС на продажбите и 702 Постъпления от продажби на стоки, оборотна ведомост за периода м. 06.2018 г. - м. 07.2018 г., по която към 01.06.2018 г. дружеството няма наличности по сметка 304 Стоки, но са осчетоводени закупени и продадени такива в периода 01.06.2018 г. – 31.07.2018 г. и към 31.07.2018 г. отново сметката е с нулево салдо. По данни от оборотната ведомост е констативна липса на начислявани разходи за заплати, осигурителни вноски и др. разходи за персонал. Дружеството не е представило аналитичност и хронология на сметка 304 Стоки, от която да се установят количествата и видовете стоки, които са закупени и продадени през периода. Не са представени доказателства за транспорт, място на съхранение на строителните материали, за произход на същите и т.н. По отношение на плащанията по фактурите са представени единствено РКО, без фискални касови бележки. Представени са и приемо-предавателни протоколи, в които не са описани доставените стоки по вид и количество, а е посочено, че се предават стоките описани в съответната фактура, към която се отнася протокола. В протоколите липсват данни за място на предаване на стоките, лица подписали същите, лица извършили товароразтоварните дейности, транспортно средство, с което е извършен транспортът.

Съобразно писмените обяснения от доставчика, МПС - товарен автомобил с регистрационен номер С 1460 ХР е собственост на „Т.С. ЛИЗИНГ – АУТО“ ЕООД, като в дневниците за покупки на „ДИ ЕНД ЕМ ФЕЪР КОМЕРС“ ЕООД няма отразени фактури за наем на МПС или за транспортни услуги. Не са представени и доказателства за наличието на собствени/ наети складови помещения или търговски обекти. Констатирано е и липса на доказателства, установяващи, че дружеството доставчик е закупувало стоките, предмет на доставките, за да може след това да продаде същите на „Строймастър“ ЕООД, както и че не притежава обект, в който да съхранява същите, както и кадрова обезпеченост за извършване на доставките.

2. За доставките от „ОПЕН ЧАНЕЛ КОМЮНИКЕЙШЪН СЪРВИСИС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] , по които от ревизираното лице за данъчни периоди м. 10.2018 г., м. 01.2019 г. и м. 02.2019 г. е приспаднал ДДС в общ размер на 32 108,69 лв. по 12 фактури с предмет на доставките строителни материали - хидрокофражен шперплат и доки, и СМР.

Констатациите за доставчика „ОПЕН ЧАНЕЛ КОМЮНИКЕЙШЪН СЪРВИСИС“ ЕООД са основани на ПИНП №П-22221519066587-141-001/ 04.06.2019 г. на доставчика от насрещна проверка, извършена в хода на извършена ПУФО на „СТРОЙМАСТЪР“ ЕООД, приобщен към материалите от настоящето ревизионно производство. В хода на приобщената проверка на дружеството е връчено ИПДПОЗЛ, в отговор на което са представени копия на процесните фактури с предмет на доставка материали хидрокофражен шперплат и доки, Договор за доставка на стоки с отложено плащане от 21.09.2018 г., сключен между „ОПЕН ЧАНЕЛ КОМЮНИКЕЙШЪН СЪРВИСИС“ ЕООД и „СТРОЙМАСТЪР“ ООД, Договор за покупко-продажба на материали от 01.01.2019 г., Договор за покупко-продажба на материали от 28.01.2019 г., заявки за доставка, експедиционни бележки и приходни касови ордери. Във връзка с транспортирането на материалите е представено писмено обяснение от доставчика,

съгласно което превозът е извършен от „ДУНАВИС“ ЕООД, за което е представен договор за превоз на товари от 21.09.2018 г. и фактура. Представени са и фактури за доставка на строителни материали от предходни доставчици.

На доставчика е извършена и втора насрещна проверка, приключила с ПИНП № П-22221520097955-141-001/27.11.2020г., при която дружеството не е открито на декларирания адрес, а съобщението е връчено по реда на чл.32 от ДОПК. При насрещната проверка не са представени хронология и аналитични справки на сметка 304 Стоки, за да се установи заприхождаването и последвалото изписване на стоките при закупуването им и при последващата продажба. Не са представени и доказателства за наличие на търговски обекти.

От страна на ревизираното дружество въз основа на ИПДПОЗЛ отг 19.05.2020г. са представени документи, подробно описани в РД (стр.35). Във връзка с транспорта, осъществен от от „ДУНАВИС“ ЕООД проверяваното дружество освен договор за транспорт не е представило други доказателства – като фактури, издадени от „ДУНАВИС“ ЕООД за предоставени транспортни услуги, както и документи за извършени плащания. Констатирано е от органите по приходите, че в представени експедиционни бележки като превозвач е вписан „ДУНАВИС“ ЕООД, а като шофьор Р. К.. Експедиционните бележки съдържат подпис и на В. М., като превозил стоките, а органите по приходите са приели адреса за непълен, доколкото е посочено само „гр. С., МС 16“.

По отношение на част от фактурите, издадени от този доставчик, с предмет на доставките СМР, е представен Договор за строително-монтажни работи № МС16-06-01/06.08.2018 г., сключен между „ОПЕН ЧАНЕЛ КОМЮНИКЕЙШЪН СЪРВИСИС“ ЕООД и „СТРОЙМАСТЪР“ ООД, приложение №1 към договор № МС16-06-01/06.08.2018 г., споразумение от 06.08.2018 г., акт №1/05.10.2018 г. за извършени натурални видове работи към 30.09.2018 г., акт № 2/05.02.2019 г. за извършени натурални видове работи към 05.02.2019 г., както и доказателства за подизпълнители.

В заключение е прието, че доставки не са реално извършени, не е доказан транспорта на стоките, материална и кадрова обезпеченост на доставчика, предаването на стоките, предмет на доставките и притежаването им от доставчика в момента на прехвърлянето на собствеността върху тях.

Констатациите на органите по приходите за следващите доставчици - „ПГ КОНСТРУКШЪН КЪМПАНИ“ ЕООД, „АРТ ГРУП СФ“ ЕООД, „БУЛМАК ЕИ СТРОЙ“ ЕООД, „ЕМЕРОЛД“ ЕООД, „КОЛОСГРУП“ ЕООД, „ТСМ ГРУП 2019“ ЕООД, „ФОГА ГРУП“ ЕООД, „ФУДС М“ ЕООД, „ЕЛИТ ГРУП 2018“ ЕООД и „ИНВОРА“ ЕООД (т.3 до т.12 по долу) са идентични, поради което ще бъдат посочени обобщено. Така:

3. При доставките от „ПГ КОНСТРУКШЪН КЪМПАНИ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], за данъчни периоди м. 04.2018 г. и м. 06.2018 г. от ревизираното лице е приспаднал ДДС по 6 фактури, в общ размер на 7 290,40 лв., с предмет на доставките строителни материали - доки 4.9 и шперплат хидрокофражен.

4. По доставките от „АРТ ГРУП СФ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], за данъчни периоди м. 03.2019 г., м. 04.2019 г. и м. 05.2019 г., от жалбоподателя е приспаднал ДДС в общ размер на 20 949,84 лв., по 15 фактури с предмет на доставките строителни материали - доки 4.9, шперплат строителен, скоби за едроплощен кофраж.

5. По доставките от „БУЛМАК ЕИ СТРОЙ“ ЕООД с ЕИК 20414778, от ревизираното

лице през данъчни периоди м. 04.2019 г., м. 05.2019 г., м. 06.2019 г. и м. 07.2019 г. е приспаднал ДДС в общ размер на 26 268,28 лв. по 18 фактури, с предмет на доставките строителни материали - доки 4.9, шперплат строителен, вертикализатори железни.

6. По доставките от „ЕМЕРОЛД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], в данъчни периоди м. 02.2019 г. и м. 03.2019 г. от ревизираното дружество е приспаднал ДДС в общ размер на 27 294,70 лв. по 17 фактури с предмет на доставките строителни материали - доки 4.9, шперплат строителен, скоби за едроплощен кофраж.

7. По доставките от „КОЛОСГРУП“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] от ревизираното лице през данъчен период м. 07.2018 г. е приспаднал ДДС в общ размер на 7 651,82 лв. по 5 фактури, с предмет на доставките строителни материали - хидрофобен шперплат, вертикализатори, едроплощен кофраж, скоби за едроплощен кофраж.

8. По доставките от „ТСМ ГРУП 2019“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], от ревизираното дружество, през данъчни периоди м. 06.2019 г., м. 07.2019 г. и м. 08.2019 г., е приспаднал ДДС в общ размер на 39 498,40 лв., по 26 фактури с предмет на доставките строителни материали - доки 4.9, шперплат строителен, шпилки, вертикализатори железни.

9. По доставките от „ФОГА ГРУП“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], от ревизираното лице, през данъчни периоди м. 10.2019 г., м. 11.2019 г., м. 12.2019 г. и м. 01.2020 г., е приспаднал ДДС в общ размер на 18 434,89 лв., по 24 фактури с предмет на доставките строителни материали - доки 4.9, шперплат строителен.

10. По доставките от „ФУДС М“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], от ревизираното лице, през данъчен период м. 09.2019 г., е приспаднал ДДС в общ размер на 16 357,60 лв. по 10 фактури с предмет на доставките строителни материали - шперплат строителен.

11. По доставките от „ЕЛИТ ГРУП 2018“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], е приспаднал от ревизираното лице през м. 03.2018 г. ДДС в общ размер на 6 902,10 лв., по 5 фактури, с предмет на доставките строителни материали - доки 4.9, шперплат хидрокофражен.

12. По доставките от „ИНВОРА“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], е приспаднал от ревизираното лице през м. 12.2019 г. ДДС в общ размер на 8 996,68 лв. по 6 фактури, с предмет на доставките материали - шперплат строителен.

В хода на предходната проверка на „СТРОЙМАСТЪР“ ЕООД са извършени насрещни проверки на посочените дружества по т.3 до т.12 вкл. като подизпълнители и предходни доставчици на стоки. Дружествата не са открити на адресите за кореспонденция и не са представили доказателства.

Изготвените ИПДПОЗЛ на „ПГ КОНСТРУКШЪН КЪМПАНИ“ ЕООД, „АРТ ГРУП СФ“ ЕООД, „БУЛМАК ЕИ СТРОЙ“ ЕООД, „ЕМЕРОЛД“ ЕООД, „КОЛОСГРУП“ ЕООД, „ТСМ ГРУП 2019“ ЕООД, „ФОГА ГРУП“ ЕООД, „ФУДС М“ ЕООД, „ЕЛИТ ГРУП 2018“ ЕООД и „ИНВОРА“ ЕООД са връчени чрез прилагане към данъчното досие, тъй като в рамките на предприетите по чл. 32 от ДОПК процесуални действия не е открит представител на дружествата, както и такъв не се е явил след поставяне на съобщение на видно място в компетентната ТД на НАП и в интернет, като от изброените доставчици не са представени документи.

13. По доставките от „БОЛ ГРУП“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] по които от ревизираното лице през м. 09.2019 г. е приспаднал ДДС в общ размер на 13 792,00 лв., по 10 фактури, с предмет строителни материали - вертикализатори.

14. По доставките от „АКВАПРО ЛОГИСТИК“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] по които през м. 03.2019 г., м. 04.2019 г. и м. 05.2019 г. от ревизираното дружество е приспаднал ДДС в общ размер на 20 949,84 лв., по 15 фактури, с предмет строителни материали.

Във връзка с доставките от тези две дружества, на „АКВАПРО ЛОГИСТИК“ ЕООД и „БОЛ ГРУП“ ЕООД са връчени ИПДПОЗЛ, в отговор на които от доставчиците са представени договори за покупко-продажба на материали, сключени с „СТРОЙМАСТЪР“ ЕООД и „БОЛ ГРУП“ ЕООД, протоколи за предаване на строителни материали, РКО, аналитичност на сметка 411 Клиенти, хронология на сметки 702 и 4532, свидетелства за регистрация на МПС с регистрационен номер С. и С., и оборотни ведомости. Не са представени копия на процесните фактури и доказателства за плащане. Ревизиращите органи са приели, че представените РКО, издадени от „СТРОЙМАСТЪР“ ЕООД, не доказват, че ревизираното е извършил плащане на доставчика, а РКО представляват вътрешни документи за извеждане на пари от касата на дружеството и предоставянето им на служители за целите на извършване разплащания. Не са представени доказателства за произход на стоките и данни за склад, в който са съхранявани стоките до продажбата им. Не са представени и доказателства за транспорт. Според ревизиращите органи, представените копия на свидетелство за регистрация на МПС с регистрационен номер С. АМ и СВ 9543 АК, не представляват относимо и годно доказателства за транспорт, тъй като МПС с регистрационен номер С. представлява само влакчак, и без данни за регистрирано към него ремарке, няма как да бъдат транспортирани никакви строителни материали, с идентични констатации за и МПС с регистрационен номер СВ 9543 АК. Установено е при ревизията, че собственик на МПС е „ИНТЕРЛИЙЗ“ ЕАД, а лизингополучател „ФЕНИКС БДИН“ ЕООД, т.е. дружества, различни от проверяваните. В същото време „АКВА ПРО ЛОГИСТИК“ ЕООД и „БОЛ ГРУП“ ЕООД не са представили договор за наем на МПС, нито получени фактури за транспортни услуги, като такива документи не са открити и в дневниците им за покупки.

За произхода на строителните материали също не са представени доказателства, а в представените от дружествата оборотни ведомости по отношение на сметка 304 Стоки е установено, че по кредита на сметката не са изписвани стоки за проверяваните периоди.

При ревизията, от страна на ревизираното дружество за всички доставчици са представени копия на фактурите, в които материалите са описани по количество, единична и обща цена, и са придружени с фискални касови бележки, РКО, както и приемо-предавателни протоколи. По отношение на представените ППП органите по приходите са констатирани, че не е посочен адрес на предаване на материали, а в някои е посочено за кой обект са предназначение. Липсват данни за лицата, приели и предали стоки, извършили товаро-разтоварните работи, а в някои – и за транспортно средство, с което е извършен транспорта. Съгласно писмени обяснения, строителните материали са доставяни франко обекта.

Органите по приходите са посочили и, че за повечето получени материали от страна на ревизираното лице не е представена справка за стоков поток, а за тези, за които е представената такава, в нея са описани продажни фактури към „ИНТЕРПРОМ“ ЕООД, но тя касае покупките от само някои доставчици. Констатирани са, че при съпоставката на представените фактури с Акт обр.19, не е възможно да се проследи дали закупените материали са вложени като видове и количества в извършените от „СТРОЙМАСТЪР“ ЕООД СМР, доколкото липсват количествено-стойностни сметки и се фактурират извършени СМР, от които не може да се установи дали и какво количество трегери 4.9, хидрофобен шперплат, скоби, вертикализатори и др. са вложени. Приели са, че фактурираните строителни материали не притежават индивидуализиращи данни – като марка на продуктите, размери или други параметри или обозначения, чрез които да бъдат разграничени – т.е. дори „СТРОЙМАСТЪР“ ЕООД да е осчетоводило като получени, изписало като продадени и вложило в услуги за клиенти определено количество строителни материали от определен вид, то този факт не би доказал по безспорен начин, че „СТРОЙМАСТЪР“ ЕООД е вложило, именно материалите, получени от процесните доставчици.

Не е спорно при ревизията, че „СТРОЙМАСТЪР“ ЕООД извършва СМР на строителни обекти на свои клиенти и е закупувало строителни материали, но органите по приходите са приели за недоказано, че за тези СМР са вложени именно закупените от посочените доставчици материали.

При така събраните доказателства ревизиращият екип е формирал извод, че неоснователно се претендира право на приспадане на данъчен кредит по фактурите от вече изброените доставчици на строителни материали. В допълнение е посочено, че доставчиците не разполагат със служители, които да са товарили строителните материали, чийто обем безспорно

предпоства необходимост от ангажиране на лица за тази цел. От дружествата, които са подали уведомления по чл. 62 от Кодекса на труда, не са подавани съответните декларации за осигуряване, нито са внасяни осигурителни вноски, поради което и за тях е направен извод, че не са разполагали реално с наети лица. Аналогичен извод е направен и относно предходния доставчик, посочен от „ОПЕН ЧАНЕЛ КОМЮНИКЕЙШЪН СЪРВИСИС“ ЕООД, относно доставката на строителна услуга по 1 от издадените от него фактури към ревизираното лице.

За всички доставчици на ревизираното дружество е констатирана липса на данни за декларираните обекти, подавани декларации по чл. 92 от ЗКПО, както и доказателства относно разполагане със стоки в съответните количества и видове.

Въз основа на изложеното е направен извод, че издадените от описаните доставчици не документират реални доставки на строителни материали, поради което и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от с.з. за ревизираното дружество не е налице право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 272 554,80 лв. по процесните фактури и извършените корекции на декларираните резултати по ЗДДС за данъчни периоди м. 03.2018 г., м. 04.2018 г., м. 06.2018 г., м. 07.2018 г., м. 10.2018 г., от м. 01.2019 г. до м. 01.2020 г. на вече посочените фактически и правни основания са законосъобразни.

Жалбоподателят е оспорил РА в тази му част пред директора на ДОДОП, който с Решение № 1373/03.09.2021г. е оставил жалбата без уважение и потвърдил РА в тази му част.

В частта по ЗКПО, органите по приходите са констатирани следното:.

1. За финансовата 2017 г. „СТРОЙМАСТЪР“ ООД е подало годишна данъчна декларация /ГДД/ по ЗКПО с вх. № 2219И0075864/05.02.2018 г., с деклариран счетоводен финансов резултат - счетоводна печалба в размер на 87 088,93 лв., положителен данъчен финансов резултат в размер на 87 088,93 лв. и полагащ се корпоративен данък в размер на 8 708,89 лв. За 2018 г. е подадена ГДД по ЗКПО с вх. №2219И0100378/30.03.2019 г., с деклариран счетоводен финансов резултат - счетоводна печалба в размер на 78 184,36 лв., положителен данъчен финансов резултат в размер на 78 184,36 лв. и полагащ се корпоративен данък в размер на 7 818,44 лв.

За 2019 г. е подадена ГДД по ЗКПО с вх.№ 2219И0130553/30.06.2020 г., с деклариран счетоводен финансов резултат счетоводна печалба в размер на 41 198,01 лв., положителен данъчен финансов резултат в размер на 41 198,01 лв. и полагащ се данък в размер на 4 119,80 лв.

При ревизията е констатиран общ размер на разход за брак през 2017г. от 184 101,78 лв. С т.3 от жалбата си до съда, дружеството оспорва

увеличението на счетоводния финансов резултат с тази сума, независимо, че с решението на директора на ДОПОД жалбата е тази й част е прието за основателна и решаващия орган е приел извършената корекция за незаконосъобразна, а РА в тази му част е издаден в нарушение на приложимия материален закон (стр.15 от решението, л.23 от делото).

По ЗКПО установяванията на органите по приходите в оспорената част на РА са следните:

За всички ревизирани години отчетените разходи във връзка с изпълнение от дружеството на услуги по СМР се прехвърлят по сметка 611 Разходи за основна дейност, като същата има аналитичност по обекти. От движението по сметка 611 Разходи за основна дейност и нейните подсметки е установено, че част от разходите по обекти не се приключват през сметката в края на годината – т.е. формира се незавършено производство, като дружеството не води отделна сметка за незавършено производство и продукция.

Така, за 2017 г. по сметка 611 Разходи за основна дейност е отчетено увеличение на незавършеното производство в размер на 30 738,17 лв. Същото е формирано от незавършено производство за обекти ПСОВ А.; „Св. Св. К. и М.“ и „Метростанция 16“.

За 2018 г. е отчетено увеличение на незавършеното производство в размер на 209 198,15 лв. Същото е формирано от незавършено производство за обекти „Св. Св. К. и М.“ и „Метростанция 16“.

За 2019 г. е отчетено увеличение на незавършеното производство в размер на 112 302,11 лв. Същото е формирано от незавършено производство за обекти „Св. Св. К. и М.“; „Метростанция 16“.

Органите по приходите са посочили, че доколкото при изготвянето на отчета за приходите и разходите (ОПР), когато срещу извършените разходи няма адекватен приход, следва да се използват корективи. Във връзка с това, увеличението на незавършеното производство следва да бъде отразено и в приходната част на ОПР за съответния данъчен период.

При проверка на представените от дружеството ОПР за 2017г., 2018г. и за 2019г. е установено, че сумите не са отчетени в приходната част на ОПР за съответната данъчна година, респективно не са намерили отражение в размера на декларираните от дружеството приходи в подадената ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО за периода.

Във връзка с горното и на основание чл. 78 от ЗКПО, е извършено увеличение на финансовите резултати на дружеството за 2017 г., 2018 г. и 2019 г. със сумите, представляващи неотчетено увеличение на незавършеното производство в приходната част на ОПР, съгласно изискванията на ЗСч. /за 2017 г. с 30 738,17 лв., за 2018 г. с 209 198,15

лв., за 2019 г. със 112 302,11 лв./

При обжалването на РА по административен ред решаващият орган е приел за правилни и законосъобразни изводите на ревизиращите органи по отношение на извършеното увеличение на счетоводните финансови резултати на дружеството за всички ревизирани периоди, представляващи неотчетено увеличение на незавършеното производство и в приходната част на ОПР, съгласно изискванията на относимите счетоводни стандарти, а именно: за обекти „Св. Св. К. и М.“ и „Метростанция 16“, с позоваване на Счетоводен стандарт 18 Приходи, т. 5.1 буква г), съгласно която разпоредба, приходите за всяка сделка се признават едновременно с извършените за нея разходи. Съгласно Счетоводен стандарт 1 Представяне на финансови отчети, т. 20.2, буква б), и т. 18 от същия стандарт, в Раздел приходи, следва с корекционна статия да се представи увеличение на незавършеното производство. Поради това, извършеното, на основание чл. 78 от ЗКПО, увеличение на счетоводния финансов резултат на дружеството за 2017 г., 2018 г. и 2019 г. със сумите, представляваща неотчетено увеличение на незавършеното производство в приходната част на ОПР, съгласно изискванията на Закона за счетоводството, от решаващия орган е прието за правилно.

Като резултат и при вече посочените констатации за незаконосъобразност на извършената през 2017г. корекция с основание чл. 28, ал. 1 от ЗКПО, и законосъобразност на корекцията с основание чл. 78 от ЗКПО на финансовия резултат за 2017 г., решаващият орган е изменил РА в частта на установените задължения за корпоративен данък за 2017 г., като вместо установените с РА задължения в размер на 30 192,89 лв. е определил задължения в размер на 11 782,71 лв., съответстващи на увеличение на декларирания от лицето финансов резултат с 30 738,17 лв.

2. При ревизията е установено, че през 2018 г. по сметка 621 Разходи за лихви, дружеството е отчетело като текущи разходи за лихви за внесени след срока осигурителни вноски. Същите са отчетени по сметка 621/3 Разходи за лихви по осигуровки, и са в размер на 93,33 лв.

За 2019 г. дружеството е отчетело по същия начин като текущи разходи за лихви за внесени след срока осигурителни вноски, разходи за лихви по осигуровки в размер на 781,72 лв.

С този разход, в подадената от дружеството ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО за годината, не е извършено преобразуване на С. с отчетения разход в посока увеличение. Поради това, при ревизията органите по приходите, на основание чл. 26, т. 6 от ЗКПО, не са признали за данъчни цели отчетените разходи за лихви за осигурителни вноски в размер на 93,33 лв. за 2018 г. и 781,72 лв. за 2019 г. и с тях е преобразуван счетоводният

финансов резултат на дружеството, в посока увеличение.

От представената от ревизираното лице оборотна ведомост ревизиращите са установили, че в 2018 г. дружеството е отчетло по сметка 791 „Отписани задължения“, отписани задължения на стойност 688,48 лв., но в подадената ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, не е установено отчитане на същите. Поради това, на основание чл. 46, ал. 1 от ЗКПО, при определяне на данъчния финансов резултат, при ревизията счетоводният финансов резултат е увеличен със сумата на отписаните задължения на данъчно задълженото лице, с аргумента, че разпоредбата не се прилага при изпълнение на условията, заложи в чл. 46, ал. 2 от ЗКПО – а именно ако задължението е погасено или са отчетени счетоводни приходи в резултат на отписването.

Независимо от осчетоводяването по сметка 791 „Отписани задължения“ е установено, че дружеството не е включило размера на отписаното задължение в общия размер на приходите за 2018 г. по ГДД по ЗКПО. Във връзка с това и на основание чл. 46, ал. 1 от ЗКПО, е извършена корекция на счетоводния финансов резултат на дружеството, в посока увеличение, със сумата от 688,48 лв.

Решаваният орган е приел, че и двете увеличения на финансовия резултат са приложени законосъобразно, като спор относно вида на отчетения разход, както и относно отписаното задължение не е налице. Доколкото корекциите касаят изрично предвидени в нормата на чл.26 т.6 от ЗКПО и по недвусмислен начин разходи и преобразувания на счетоводния финансов резултат, съгласно чл. 46, ал. 1 от ЗКПО, РА в тази му част при административното оспорване е приет за законосъобразен.

3. С оспореният РА финансовите резултати за 2018 г. и 2019 г. са преобразувани в посока увеличение и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, с разходи за материали и външни услуги, които не са документално обосновани.

Така, за 2018 г. корекцията е с 201 830,52 лв., а за 2019 г. - с 896 739,94 лв..

При ревизията е установено, че за 2018 г. по сметка 601 „Разходи за материали“ и по сметка 602 „Разходи за външни услуги“, са отчетени данъчни основи по фактури, издадени от „ОПЕН ЧАНЕЛ КОМЮНИКЕЙШЪН СЪРВИСИС“ ЕООД, „КОЛОСГРУП“ ЕООД, „ПГ КОНСТРУКШЪН КЪМПАНИ“ ЕООД и „ДИ ЕНД ЕМ ФЕЪР КОМЕРС“ ЕООД , в общ размер на 201 830,52 лв. Касае се за фактури с предмет „разходи за материали за метростанция“, посочени на стр.9-10 от РД (без фактурите на доставчика „Елит груп 2018“ ЕООД), за данъчни периоди м.04., 06., 07. и 10.2018г., за които е прието, че не отговарят на

изискванията на чл.7 от ЗСч, тъй като не документират вярно извършени стопански операции, поради което са налице предпоставките на чл.26 т.2 от ЗКПО за увеличаване на финансовия резултат за данъчни цели със сумата от 201 830,52 лв., представляваща разходи за материали/външни услуги, които не са документално обосновани, поради недоказаност на реалността на доставките по тях.

Органите по приходите са установили, че за 2019 г. по сметка 601 Разходи за материали и 602 Разходи за външни услуги, от ревизираното дружество са отчетени данъчните основи по фактури, издадени от „ЕМЕРОЛД“ ЕООД, „ТСМ ГРУП 2019“ ЕООД, „ФОГА ГРУП“ ЕООД, „ФУДС М“ ЕООД, „БУЛМАК - ЕИ СТРОЙ“ ЕООД, „АКВАПРО ЛОГИСТИК“ ЕООД, „АРТ ГРУП СФ“ ЕООД, „ЕЛИТ ГРУП 2018“ ЕООД, „БОЛ ГРУП“ ЕООД, „ОПЕН ЧАНЕЛ КОМЮНИКЕЙШЪН СЪРВИСИС“ ЕООД и „ИНВОРА“ ЕООД, в общ размер 896 739,94 лв. Фактурите, общо 122 на брой, са с предмет: Разходи за материали Метростанция 16, Разходи за материали – К., Вертикализатори – железни ф80, Разходи за материали жил.сграда, Разходи за материали жил.сграда Б. са описани подробно като номер, дата на издаване, доставчик, предмет и стойност в табличен вид на стр. 15-19 от РД (л.40-42 от делото).

При констатациите в РА в частта по ЗДДС за липса на реални доставки по изброените фактури и във връзка с отказаното право на приспадане на данъчен кредит, както от фактическа така и от правна страна, ревизиращите органи са приели, че посочените разходи не отразяват реално извършена стопанска операция и не следва да се признаят за данъчни цели. Вследствие на това и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10 от с.з., с тези разходи е извършена корекция на счетоводния финансов резултат на дружеството.

Решавачият орган, по жалбата на дружеството срещу РА в тази му част е приел, че извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат за 2018 г. и 2019 г. с отчетените разходи за стоки и услуги от изброените доставчици, е законосъобразно, тъй като документите, с които се обосновават разходите в счетоводството на дружеството, не отразяват вярно счетоводната операция, поради което не може да се приеме, че е налице документална обоснованост, по смисъла на чл. 10 от ЗКПО и са обосновани изводите в РА за приложимост на чл. 26, ал. 2 от ЗКПО по отношение на разходите, осчетоводени като текущи по сметка 601 и сметка 602.

В съдебното производство, по искане на жалбоподателя съдът допусна изслушването на съдебно счетоводна и съдебно-техническа експертиза,

както и събирането на гласни доказателства.

Заключението на съдебно – счетоводната експертиза, прието по делото като обективно и обосновано, неоспорено от страните, което съдът кредитира (л.192 – 357), в отговор на въпрос за наличието на документи, придружаващи процесните фактури, установява наличието им, като подробно посочва същите за всяка от фактурите. Наличето на посочените в заключението на вещото лице документи към процесните фактури, а именно заявка, приемо-предавателен протокол, фискален бон, и РКО, , съответно ПКО за доставчика, договори, стокова разписка, не е спорно между страните. Съпътстващите фактурите документи са подробно описани за всяка една от фактурите в неспореното от страните заключение на съдебно-счетоводната експертиза.

В отговор на въпрос 2 – дали е възможно по всяка от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и по видове с документите за предаване на стоките, ВЛ установява че:

- Фактурираните строителни материали от „ДИ ЕНД ЕМ ФЕЪР КОМЕРС“ ЕООД отговарят по видове и колечества със заявените и доставени по сключените договори.

- Фактурираните строителни материали от доставчика „ОПЕН ЧАНЕЛ КОМЮНИКЕЙШЪН СЪРВИСИС“ ЕООД отговарят по видове и колечества със заявените и доставени по сключените договори. Тези материали, видно от справката за стоков поток в периода 01.03.2018г. – 28.02.2019г. са вложени в обект „Метростанция 16“, а част от тях и в недовършенос троителство, което към 28.02.2019г. не е актувано към клиента на жалбоподателя.

- Фактурираните строителни материали от доставчика „Аква ПроЛогистик“ ЕООД отговарят по видове и колечества със заявените и доставени по сключените договори. Тези материали, видно от справката за стоков поток в периода 01.03.2019г. – 31.01.2020г. са вложени в обект „Метростанция 16“ и в обект на клиент на дружеството – А. ЕООД.

- Фактурираните строителни материали от доставчика „Арт ГрупСФ“ ЕООД отговарят по видове и колечества със заявените и доставени по сключените договори. Тези материали, видно от справката за стоков поток в периода 01.03.2019г. – 31.01.2020г. са вложени в обекти на клиент „Интерпром“ ЕООД и в обект на клиент на дружеството – А. ЕООД.

- Фактурираните строителни материали от доставчика „Бол Груп“ ЕООД отговарят по видове и колечества със заявените и доставени по сключените договори. Тези материали, видно от справката за стоков поток в периода 01.03.2019г. – 31.01.2020г. са вложени в обект „Метростанция 16“, както и в обекти на клиент „Интерпром“ ЕООД и в

обект на клиент на дружеството – А. ЕООД.

- Фактурираните строителни материали от доставчика „Бул Мак ЕИ Строй“ ЕООД отговарят по видове и колечества със заявените и доставени по сключените договори. Тези материали, видно от справката за стоков поток в периода 01.03.2019г. – 31.01.2020г. са вложени в обект „Метростанция 16“, както и в обекти на клиент „Интерпром“ ЕООД и в обект на клиент на дружеството – А. ЕООД.

- Фактурираните строителни материали от доставчика „Емеролд“ ЕООД отговарят по видове и колечества със заявените и доставени по сключените договори. Тези материали, видно от справката за стоков поток в периода 01.03.2019г. – 31.01.2020г., са вложени в обекти на клиент „Интерпром“ ЕООД и в обект на клиент на дружеството – „Мират Груп“ ЕООД.

- Фактурираните строителни материали от доставчика „КЛОС ГРУП“ ЕООД отговарят по видове и колечества със заявените и доставени по сключените договори. Тези материали, видно от справката за стоков поток в периода 01.03.2018г. – 28.02.2019г. са вложени в обект „Метростанция 16“, както и в обект на клиент „Интерпром“ ЕООД.

- Фактурираните строителни материали от доставчика „ТСМ Груп 2019“ ЕООД отговарят по видове и колечества със заявените и доставени по сключените договори. Тези материали, видно от справката за стоков поток в периода 01.03.2019г. – 31.01.2020г. са вложени в обект „Метростанция 16“, както и в обекти на клиент „Интерпром“ ЕООД и в обект на клиент на дружеството – „Антобел“ ЕООД.

- Фактурираните строителни материали от доставчика „Фога Груп“ ЕООД отговарят по видове и колечества със заявените и доставени по сключените договори. Тези материали, видно от справката за стоков поток в периода 01.03.2019г. – 31.01.2020г. са вложени в обект на клиент „Интерпром“ ЕООД като част от материалите са вложени в недовършено строителство, което не е актувано към 31.01.2020г..

- Фактурираните строителни материали от доставчика „Фудс М“ ЕООД отговарят по видове и колечества със заявените и доставени по сключените договори. Тези материали, видно от справката за стоков поток в периода 01.03.2019г. – 31.01.2020г. са вложени в обект на клиент „Интерпром“ ЕООД и в обект на клиент на дружеството – А. ЕООД.

- Фактурираните строителни материали от доставчика „Елит Груп 2018“ ЕООД отговарят по видове и колечества със заявените и доставени по сключените договори. Тези материали, видно от справката за стоков поток в периода 01.03.2018г. – 28.02.2019г. са вложени в обект „Метростанция 16“, както и в обект на клиент „Интерпром“ ЕООД.

- Фактурираните строителни материали от доставчика „ИНВОРА“ ЕООД отговарят по видове и количества със заявените и доставени по сключените договори. Тези материали, видно от справка за стоков поток в периода 01.03.2019г. – 31.01.2020г. са вложени на обект „Метростанция 16“.

- Фактурираните строителни материали от доставчика „ПГ КОНСТРЪКШЪН КЪМПАНИ“ ЕООД отговарят по видове и количества със заявените и доставени по сключените договори. Тези материали, видно от справка за стоков поток в периода 01.03.2018г. – 28.02.2019г. са вложени в обект „Метростанция 16“, както и в обект на клиент „Интерпром“ ЕООД.

- Фактурираните строителни материали от доставчика „Бол Груп“ ЕООД отговарят по видове и количества със заявените и доставени по сключените договори. Тези материали, видно от справка за стоков поток в периода 01.03.2019г. – 31.01.2020г. са вложени в обект „Метростанция 16“, както и в обекти на клиент „Интерпром“ ЕООД и в обект на клиент на дружеството – А. ЕООД.

В отговор на въпрос за счетоводното отражение на процесните фактури при жалбоподателя, ВЛ е посочило взетите счетоводни операции от ревизираното дружество по всяка от фактурите на доставчиците, като е извело констатации че процесните фактури са сочетоводени в счетоводството на „Строймастър“ ЕООД, като „вертикализаторите и едроплощния кофраж“ са осчетоводени като ДМА, а останалите строителни материали са изписани директно на обектите – Метростанция 16 и др. обекти, като жилищни сгради, а част от материалите – строителни материали, например по фактурите с доставчик „Фога груп“ ЕООД, „Фудс М“ ЕООД, „ИНВОРА“ еоод са заведени по сметка 302 Материали (л.287, 289, 292). Разходите по доставките при други фактури (издадени от „ ПГ КОНСТРЪКШЪН КЪМПАНИ“ ЕООД, „ЕЛИТ ГРУП 2018“ ЕООД са осчетоводени като външни услуги (л.291, 294).

В заключението на ССЧЕ вещото лице е дало отговор на въпроса и за счетоводното отражение на процесните фактури при всеки от доставчиците – същите са сочетоводени и приходите са отчетени по сметка 702 Приходи от продажби на стоки“, с изключение на доставчиците „Арт груп СФ“ ЕООД, „БОЛ ГРУП“ ЕООД, „ЕМЕРОЛД“ ЕООД, „КОЛОС ГРУП“ ЕООД, „ТСМ ГРУП 2019“ ЕООД, „ФОГА ГРУП“ ЕООД, „ФУДС М“ ЕООД, „БУЛМАК - ЕИ СТРОЙ“ ЕООД, „ЕЛИТ ГРУП 2018“ ЕООД, „ИНВОРА“ ЕООД и „ ПГ КОНСТРЪКШЪН КЪМПАНИ“ ЕООД, от които дружества – доставчици не са представени

счетоводни документи.

Вещото лице установява, че по всички фактури е налице плащане в брой от „Строймастър“ ЕООД, като са издадени РКО и фискални касови бонове, а плащанията са осчетоводени в счетоводството на дружеството.

На въпроса дали ревизираното дружество е осчетоводило като получени и изписало като продадени количествата строителни материали от съответния вид, предмет на фактурите, ВЛ сочи, че от представената Справка за стоков поток се установява, че доставените строителни материали са изписани и вложени в изпълняваните строителни обекти, съгласно сключените договори между „Строймастър“ ЕООД и клиентите му, както следва:

В обектите на клиента „Интерпром“ ЕООД – обект „Проект за разширение на матрото в [населено място], Трета метролиния, Втори етап, вкл. Метростанция 16

В обект на клиента „МИРАТ ГРУП“ ЕООД – жилищни сграда и имот в м.Б. – П., описан подробно като ПИ с идентификатор в заключението (л.350)

В обект на клиент „АНТОБЕЛ“ ЕООД – обект „С. жил.сграда“ в кв.Х. Д., [улица].

По искане на жалбоподателя, за установяване на обстоятелствата, дали закупените от дружествата - доставчици и фактурирани от тях материали, са вложени като видове и количества в изпълнените от жалбоподателя обекти /в извършените от „СТРОЙМАСТЪР“ ООД СМР, както и дали дружеството е вложило в услуги за клиенти количеството строителни материали от определен вид и ако да - къде, в кои обекти, съдът допусна ислушването на съдебно техническа експертиза.

Заключението на вещото лице Б. Т. по допуснатата съдебно техническа експертиза, прието в о.з. на 14.02.2023г., неоспорено от страните, установява, че закупените от „СТРОЙМАСТЪР“ ООД строителни материали са вложени в следните обекти: Метростанция 16 на Софийското метро, магистрала „Х.“, жилищна сграда на ул. Св. Св. К. и М. / в процес на строителство/, Метростанция 11 и „Пречиствателна станция за отпадъчни води [населено място]“. Вещото лице установява, вкл. и с пояснения в отговор на въпроси на съда и страните въсдебното заседание при приемане на заключението на експертизата, че материалите, предмет на спорните доставки, са доставени на място на съответните обекти, съобразно отразеното в съставените протоколи, опасин в заключението и приети като доказателство по делото. Всеки от посочените материали се ползва за отразените като изпълнени конкретни

СМР. Вещото лице не може да определи, при вече изпълнени СМР дали посочените като доставени различни видове строителни материали са вложени, но е категорично, че точно посочените материали се влагат в извършените СМР, а какво количество ще се вложи, е преценка, която с най-голяма точност се осъществява в момента на изпълнението на конкретните СМР, на самия обект. ВЛ уточнява, че за доставката на посочените строителни материали се ползва транспорт, поради обема и естеството им, а за преобладаващата част от тях следва да се ползва товарен автомобил или голям микробус. За част от доставените материали, вложени в изработването на кофраж, като кофражни платна, вертикализатори, хидрофобен шперплат, строителен шперплат, скоби за едроплощен кофраж, ВЛ установява, че след използването им по предназначение и демонтирането на кофража (декофрирането), не остават материални следи за ползването им, като същите материали могат да се ползват и за друг кофраж, на друг обект, в случай, че не се повредят или счупят и в зависимост от технологията и времето за изработване и ползване на кофража. ВЛ отговаря, при разпита в о.з., че техническия ръководител на обекта, в момента на изграждане на кофража знае какво количество материали са били необходими, но няма нормативни изисквания за създаване и съхранението на тази информация.

По отношение на изясняването на обстоятелства, дали закупените от дружествата - доставчици и фактурирани от тях материали, са вложени като видове и количества в изпълнените от жалбоподателя обекти /в извършените от „СТРОЙМАСТЪР“ ООД СМР/ доставки на материали, вложени в жилищна сграда на ул.Б. в жк. Х. Д. в [населено място] и в жилищна сграда на ул.К. в жк Плавлово – Б. в [населено място], заключението на ВЛ по допълнителната съдебно-техническа експертиза, прието от съда и неоспорено от страните, което съдът кредитира, установява, че:

- материалите, предмет на доставките за съответните данъчни периоди от 2019г. по фактури №[ЕГН] от 10.12.2019г., №[ЕГН] от 08.11.2019г. , №[ЕГН] от 02.11.2019г. от „ФОГА ГРУП“ ЕООД, №[ЕГН] от 01.11.2019г. от „ФОГА ГРУП“ ЕООД, №[ЕГН] от 16.10.2019г. от „ФОГА ГРУП“ ЕООД , №[ЕГН] от 11.10.2019г. и №[ЕГН] от 09.10.2019г. с доставчик „ФОГА ГРУП“ ЕООД, а именно - по Договор от 31.12.2019г. за покупко-продажба на материали между доставчика „ФОГА ГРУП“ ЕООД, като Продавач и „СТРОЙМАСТЪР, като Купувач с предмет продажба и прехвърляне правото на собственост на следните стоки: Шперплат строителен топ/топ/15мм - 500 броя и Д. до 4,9 метра - втора употреба - 367,50 линейни метра са необходими за изпълнението на

кофражните строително-монтажни работи на обект „Жилищна сграда на ул. Б.“ и без тях не е възможно да се изпълнят тези СМР. Поради степента на завършеност на обекта, който към момента е изцяло изпълнен, не може да се определи вложеното количество материали.

- Доставените материали от „ОПЕН ЧАНЕЛ КОМЮНИКЕЙШЪН СЪРВИС“ ЕООД в изпълнение на договор от 21.09.2018г. по Фактура №[ЕГН] от 18.01.2019г, Фактура №[ЕГН] от 17.01.2019г., Фактура №[ЕГН] от 16.01.2019г. и Фактура №[ЕГН] от 15.01.2019г. са необходими за изпълнението на кофражните строително-монтажни работи на обект „Жилищна сграда на ул. К.“ и без тях не е възможно да се изпълнят тези СМР. Поради степента на завършеност на обекта, който към момента е изцяло изпълнен, не може да се определи вложеното количество.

Допълнителната СТЕ установява и , че доставените материали от „ТСМ ГРУП 2019“ ЕООД по фактури № [ЕГН] от 01.08.2019г. , № [ЕГН] от 02.08.2019г. и №[ЕГН] от 05.08.2019г., в изпълнение на договор от 01.08.2019г. за покупко-продажба на строителни материали, са необходими за изпълнението на кофражните строително-монтажни работи на обект „Жилищна сграда, ул. Б.“ и без тях не е възможно да се изпълнят тези СМР. Поради степента на завършеност на обекта, който към момента е изцяло изпълнен, не може да се определи вложеното количество. По делото, към фактурата е представен приемо-предавателен протокол, който удостоверява доставката на място на обекта.

Доставените материали от „АКВА ПРО ЛОГИСТИК“ ЕООД по фактури №[ЕГН] от 02.08.2019г., № [ЕГН] от 15.08.2019г., №[ЕГН] от 19.10.2019г. и №[ЕГН] от 15.10.2019г., са необходими за изпълнението на кофражните строително-монтажни работи на обект „Жилищна сграда, ул. Б.“ и без тях не е възможно да се изпълнят тези СМР. Поради степента на завършеност на обекта, който към момента е изцяло изпълнен, не може да се определи вложеното количество.

Доставените материали от „БОЛ ГРУП“ ЕООД по фактури № [ЕГН] от 02.09.2019г. и №[ЕГН] от 03.09.2019г., в изпълнение на договор от 28.08.2019г. са необходими за изпълнението на кофражните строително-монтажни работи на обект „Жилищна сграда, ул. Б.“ и без тях не е възможно да се изпълнят тези СМР. Поради степента на завършеност на обекта, който към момента е изцяло изпълнен, не може да се определи вложеното количество. По делото, към всяка от представените фактури, е представен протокол, който удостоверява доставката на място на обекта.

Доставените материали от „ФУДС М“ ЕООД по Фактура №[ЕГН] от 10.09.2019г. за 140 броя строителен шперплат топ/топ 15мм Standart на стойност 8 178,80 лева без ДДС за обект „Жилищна сграда, ул. Б.“ и по Фактура №[ЕГН] от 11.09.2019г., са вложени в обект „ЖИЛИЩНА СГРАДА на ул. Б.“, като същите са необходими за изпълнението на всички кофражни СМР на обекта от „СТРОЙМАСТЪР“ ООД. Към момента, поради степента на завършеност на обекта, който е изцяло изпълнен, не може да се определи вложеното количество. По делото са приложени приемо-предавателни протоколи, удостоверяващи извършената доставка на процесните материали на място на обекта.

За установяване на обстоятелства, свързани с начина на изпълнение на доставките, предмет на спорните фактури, за превозването на стоката, предмет на фактурите до обектите, изпълнението на товаро-разтоварни дейности по доставката на същите стоки, съдът допусна събирането на гласни доказателства.

В показанията си в о.з. на 08.11.2022г. св.Й. Й., работил като строителен техник в периода м.май 2019г. – м.май 2020г. в „Строймастър“ ЕООД установява, че е изпълнявал задълженията си на обект Метростанция 16, както и на обект жилищна сграда на [улица]в [населено място]. Известни са му и останалите обекти на „Строймастър“ ЕООД -Пречиствателна станция за отпадъчни води в А., Метростанция 11, Метростанция 16, на магистрала Х. – виадукти и жилищната сграда на [улица]. Свидетелят сочи, че като обект Метростанция 16 нямала точен адрес, а се касае за УПИ на [улица]между Нов български университет и магазин Ф. до 88^{мо} училище. Свидетелят пояснява, че на обектите се правил основно кофраж, армировка и бетон – изграждане на кофражна форма, изплитане на армировката в тази кофражна форма и наливане на бетон. Материалите се доставяли с тежкотоварни автомобили от различен калибър, от 10 и нагоре тона, като доставената стока директно влизала в употреба, без да се складира, а именно – разтоварва се на строителната площадка и се влага директно, като нямало определено място за складиране и склад не е ползван.

Свидетелят дава сведение, че без „доките“ не може да се работи, тъй като доките са двойно Т-профилни греди, с различна дължина, които се ползват за изграждане на кофраж, както и материала шперплат, различни видове - те служат да подпират платната на кофража и са с различна дължина.

От показанията на св.Й. се установява, че на обект Метростанция 16 имало два пъти проблем с крепежа, който се изградил от главния изпълнител, имало две падания, като първото не било толкова фатално,

но преди второто вече са били изплели армировката на стените, укрепването е поддало и цялата конструкция паднала върху стената, при което около от 100 тона желязо, извързана, наново трябвало да се разглоби и да се сглоби.

Свидетелят дава сведения и във връзка с реално извършените дейности на обект на [улица]– жилищна сграда с магазини - разчистване на терен, събаряне на сграда, изкоп, първа плоча и т.н.

Свидетелят М. А. И., разпитан в о.з. на 23.05.2023г., е работил в „Строймастър“ ЕООД на трудов договор като кофражист, през 2017 г., 2018 г., 2019 г., допреди пандемията. Свидетелят работил на обектите в[жк]– Метростанция 16 и жилищна сграда Б. в[жк]и бил ръководител на бригада. Осъществявал дейности по груб строеж – кофражи, зидарии, бетон, но предимно кофраж. Строителните материали, че се доставяли на обекта, никъде не се складирали, т.е. влагали се веднага. На свидетеля е известно, че „Строймастър“ ЕООД имат обект и на [улица], който представлява жилищна сграда, като този факт му е известен от посещения и разговори в офиса на „Строймастър“ ЕООД.

На този свидетел и известно, че е имало инцидент с кофража на обект Метростанция, като към 50 метра бил пропаднал целият изкоп и кофражът останал под изкопа. Много малка част от този кофраж според свидетеля се използвала отново, а другата част била предадена на вторични суровини, т.е. останал неизползваем кофража. Според свидетелят техниците определяли какво количество и какъв вид материали да се вложат в кофража.

Съдът кредитира свидетелските показания като дадени от незаинтересовани от изхода на делото лица, обективни и кореспондиращи с писмените доказателства по делото, както и със заключението на съдебно-техническата експертиза и със заключението на съдебно-счетоводната експертиза.

При така установената фактическа обстановка съдът формира следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срок, от надлежна страна, след изчерпване на административния ред за обжалване на РА, поради което е допустима.

По същество е частично основателна.

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила на ДОПК за извършването на ревизията. РА е издаден от възложителя и ръководителя на ревизията, т.е. от компетентния съгласно чл.119, ал.2 ДОПК орган. Актът е в предвидената форма и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК.

Основателни са оплакванията в жалбата, че органите по приходите са

анализирали едностранчиво събраните доказателства, не са ги обсъдили поотделно и в съвкупност, а освен това съдът намира и че на са изследвали цялостно и в пълнота релевантните факти, което е довело до необоснованост на изводите им и противоречие на акта с материалния закон.

Не е спорно между страните, че по отношение на процесните фактури, по които е отказано признаването на данъчен кредит, са изпълнени формалните изисквания за упражняване правото на данъчен кредит – притежаван от жалбоподателя данъчен документ (фактура), съставен по реда на чл.115 от ЗДДС, в който ДДС е вписан на отделен ред. Спорно обаче е наличието на материалната предпоставка за възникване на това право, а именно реалното осъществяване на документираните с фактурите доставки. Съгласно трайно установената съдебна практика и практиката на СЕС (напр. Решение по дело C-342/87 G. Н., Решение по съединени дела C-80/11 и C -142), наличието на фактури, тяхното отразяване в регистрите по ДДС и извършено по тях плащане не е достатъчно основание за признаване на правото на данъчен кредит. В т.31 от решение на СЕС от 06.12.2012г. по дело C-285/11г. съдът е посочил, 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 последващи облагаеми сделки, като според т.32 от същото решение, 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.

Следователно, за да се признае правото на приспадане на данъчен кредит е необходимо стоките или услугите да се реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки. Доказването на тези обстоятелства е в тежест на жалбоподателя, който следва да установи положителния факт на извършените доставки, с чието осъществяване законът свързва настъпването на благоприятните за него последици от приспадането на данъчния кредит и обратно – в тежест на органите по приходите е да докажат, че фактурите са издадени като част от данъчна измама.

В съдебното производство жалбоподателят ангажира писмени и гласни доказателства, както и назначаване на съдебно-счетоводна и съдебно-строителна експертизи в подкрепа на тезата си, че спорните фактури, издадени от посочените доставчици обективират действително получени от него стоки. Съдът намира, че така събраните доказателства,

преценени в съвкупност, позволяват да се приеме, че доставките са реално осъществени.

Спорните фактури са за доставка на стоки – различни строителни материали, което означава, че по силата на чл.6 от ЗДДС доставките се считат за извършени с прехвърлянето на правото на собственост върху тях. С оглед на това, че се касае за родово определени вещи, то съгласно чл. 24, ал. 2 ЗЗД прехвърлянето на собствеността става с предаването им на получателя. Жалбоподателят е представил приемо-предавателни протоколи/протоколи за предаване на строителни материали, които според съда удостоверяват надлежно факта на предаване на стоките, съответно прехвърлянето на собствеността. С протоколите, съдържащи дата и място ([населено място])данни за доставчика и данни за купувача, изрично е посочено, че се „предава на Купувача стоката, изрично упомената във фактура ... следват номер и датата на фактурата“, както и подпис на доставчика и купувача. Доколкото стоката е описана във фактурата, посочена в ППП, съдът намира че описанието на предадената стока е достатъчно конкретно за индивидуализацията ѝ. В допълнение, за установяване на факта на предаване на стоките, предмет на доставките съдът намира, че следва да се анализират и ангажираните за целта и косвени доказателства. Според писмените обяснения на Л. У. - управител на ревизираното дружество от 17.04.2019г., дадени в хода на ревизията (л.216 гръб-262 от приложенията), закупените материали от доставчиците „КОЛОСГРУП“ ЕООД, „ПГ КОНСТРУКШЪН КЪМПАНИ“ ЕООД, „ДИ ЕНД ЕМ ФЕЪР КОМЕРС“ ЕООД, „ОПЕН ЧАНАЛ КОМЮНИКЕЙШЪН СЪРВИСИС“ ЕООД, „ЕЛИТ ГРУП 2018“ ЕООД и „ЕМЕРОЛД“ ЕООД са вложени в обект Метростанция 16, както и в обект – жилищни сгради в м.П.-Б., район В. [населено място]. Закупените материали са транспортират директно до обектите, а едва след като приключат СМР на даден обект е възможно останалите материали – основни средства да се съхранят временно в склад, за който представя договор за наем на недвижими имот от 02.04.2018г. (л.433 от приложенията към РД с наемодател ФИКСЕТ ЕООД. Идентични са и обясненията на управителя на ревизираното дружество, дадени в отговор на ИПДПОЗЛ № 3-22221920002230-040-002/07.10.2020г.(л.1003 от приложенията към РД).

Влагането на строителните материали в обектите от страна на ревизираното дружество се установява и от заключението на строително-техническата експертиза, както и то гласните доказателства. Така, заключението на експертизата категорично установява, че без посочените материали е невъзможно да се осъществи изпълнението на всички

кофражни СМР на обектите от „СТРОЙМАСТЪР“ ООД, като вещото лице посочва конкретно доставените то всеки доставчик материали в кой обект са вложени. Според ВЛ, вкл. и поясненията в о.з., не е възможно с точност да се определи количеството на вложените материали и това е поради обективния факт на завършване на строителните дейности, но безспорно материали от вида и количеството на доставените на ревизираното дружество са необходими за осъществяването на конкретните СМР. Осъществяването на конкретните СМР с материалите, предмет на доставките, се установява и от гласните доказателства. Свидетелят Й. Й., работил като строителен техник в периода м.май 2019г. – м.май 2020г. в „Строймастър“ ЕООД установява както обектите, на които са влагани материалите Метростанция 16 (вкл. и че тя няма точен адрес), жилищна сграда на [улица]в [населено място] и др., така и дейностите, извършвани на обектите - кофраж, армировка и бетон както и начина на доставяне на материалите - с тежкотоварни автомобили от различен калибър, от 10 и нагоре тона, като доставената стока директно влизала в употреба, без да се складира. Показанията на свидетеля по отношение на ползвания транспорт кореспондират със заключението на СТЕ, а тези за директното влагане на материалите и липсата на съхранението им в склад – и със заключението на ССЧЕ.

Показанията на св. М. А. И. установяват идентични факти – за обектите на дружеството - обектите в[жк]– Метростанция 16 и жилищна сграда Б. в[жк]и жил.сграда на [улица], за осъществяваните дейности - кофражи, бетон, но предимно кофраж, както и за начина на доставяне на строителните материали на обекта, без да се складира, т.е. влагали се веднага.

Предвид изложеното съдът приема за безспорно установени обстоятелствата, свързани със закупуването на строителните материали по вид и количество, както и доставянето им на посочените обекти с транспорт на доставчиците и използването им за осъществяване на строителните дейности от страна на ревизираното дружество. В допълнение - установено по делото е и мястото на доставка на стоките, както и начинът на транспортирането им. В тази насока са налице кореспондиращи си доказателства – писмените обяснения на управителя и показанията на свидетелите и отчасти заключението на СТЕ (с поясненията при разпита на ВЛ Т. в о.з.) Управителят на дружеството също е дал конкретни обяснения за начина на доставка и осъществяването на транспорта с транспортни средства на доставчиците. Доколкото транспорта е договарян за сметка на доставчиците, съдът, намира че е обяснима липсата на конкретика в обясненията по отношение

на идентификационни данни на транспортните средства – за последните информация може да бъде търсена и получена от всеки от доставчиците..

Във връзка с посоченото в заключението на ВЛ по ССЧЕ за наличието на вписани суми дебит на сметка 302/5 Материали по две фактури на доставчика и по фактурите на доставчика, при липса на последващото им изписване по кредита на същата сметка - за ф-ра 300/10.12.2019г. и 305/12.12.2019г. издадени от Ф. груп ЕООД, както и за фактурите, издадени от Ф. М ЕООД и от ИНВОРА ЕООД, съдът кредитира обясненията на управителя на жалбоподателя, съобразно които се касае за случаи, при които при приключване на СМР на даден обект е възможно останалите материали – основни средства да се съхранят временно в склад, нает от дружеството. Ревизиращите не са опровергали, че на посочения адрес на склада на жалбоподателя съществува такъв, не са събрали данни и дали в същия са съхранявани материали, останали след извършване на СМР на обектите.

След като събраните доказателства, установяват доставянето на материалите, предмет на доставките по спорните фактури директно на обектите, с транспортни средства на доставчиците, и липсват доказателства, ангажирани от ответника, опровергаващи тези доказателства, вкл. и твърденията на жалбоподателя за начина на получаване на стоката, няма причина да бъде отречена достоверността на данните, предоставени от дружеството – жалбоподател, както и на свидетелските показания относно получаването на стоките именно от процесните доставчици. Освен това, ревизиращите органи не са установили, в това число от счетоводната документация и при проверката на място в офиса на дружеството, такива данни или обстоятелства, които да сочат придобиване на същите стоки от други лица или наличието им преди това при жалбоподателя. Няма и констатация за пропуски или нередовност в счетоводството на дружеството.

Съдът не приема за обосноваван и извода на ревизиращите органи, че не е доказано придобиването на стоките от доставчика. Дори да се приеме, че представените доказателства не са достатъчни за доказване придобиването на стоките от конкретния доставчик на ревизираното лице, т.е. произхода на материалите, то това не би могло да бъде основание да се откаже признаването на данъчен кредит, съгласно трайната практика на СЕС, освен ако не е доказано участието на ревизираното лице в данъчна измама. В тази насока обаче органите по приходите не са установили никакви обективни данни и не ангажирали и в настоящото производство доказателства, които да обосновават извод, че процесните фактури са издадени с цел данъчна измама.

При оспорване от страна на приходните органи на реалното извършване на доставки на стоки по процесните фактури, оспорващият следва да докаже при условията на пълно и главно доказване действителното извършване на доставките. Жалбоподателят със прави с тази доказателствена задача, като представи достоверни доказателства, вкл. и косвени, за извършването на спорните доставки. Това оборва доставността на изводите на органите по приходите в тази оспорена част на РА.

Предвид изложените съображения, като краен извод съдът счита, че неоснователно органите по приходите са отказали да признаят на жалбоподателя правото на данъчен кредит в общ размер на 272 554,80 лв. по издадените от доставчиците „ДИ ЕНД ЕМ ФЕЪР КОМЕРС“ ЕООД, „ОПЕН ЧАНЕЛ КОМЮНИКЕЙШЪН СЪРВИСИС“ ЕООД, „ПГ КОНСТРУКШЪН КЪМПАНИ“ ЕООД, „АРТ ГРУП СФ“ ЕООД, „БУЛМАК ЕИ СТРОЙ“ ЕООД, „ЕМЕРОЛД“ ЕООД, „КОЛОСГРУП“ ЕООД, „ТСМ ГРУП 2019“ ЕООД, „ФОГА ГРУП“ ЕООД, „ФУДС М“ ЕООД, „ЕЛИТ ГРУП 2018“ ЕООД и „ИНВОРА“ ЕООД, „АКВАПРО ЛОГИСТИК“ ЕООД и „БОЛ ГРУП“ ЕООД и РА следва да бъде отменен в тази му част като незаконосъобразен.

С оглед на посочените констатации, съдът намира за незаконосъобразен и оспореният РА в частта му, с която финансовите резултати за 2018 г. и 2019 г. са преобразувани в посока увеличение и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, с разходи за материали и външни услуги, които не са документално обосновани.

Корекцията за 2018г., както вече бе посочено, произтича от отчетени данъчни основи по фактури, издадени от „ОПЕН ЧАНЕЛ КОМЮНИКЕЙШЪН СЪРВИСИС“ ЕООД, „КОЛОСГРУП“ ЕООД, „ПГ КОНСТРУКШЪН КЪМПАНИ“ ЕООД и „ДИ ЕНД ЕМ ФЕЪР КОМЕРС“ ЕООД, в общ размер на 201 830,52 лв.

Съгласно чл. 26, т. 2 ЗКПО не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани. Документалната обоснованост на разходите е регламентирана в чл. 10 ЗКПО. Във вр. с приложението на чл.10, ал.1 ЗКПО, при ревизията са представени първични счетоводни документи – фактури, за които съдът по-горе изведе извод, че отразяват вярно посочените в тях стопански операции - доставянето и получаването на фактурираните стоки. При доказано осъществяване на посочения във фактурите предмет, съдът приема, че първичните счетоводни документи отразяват вярно описаните в тях стопански операции по смисъла на чл.10, ал.1 ЗКПО, т.е. разходите са документално обосновани.

При изводите на съдът за обоснованост на отразените във фактурите

стопански операции, не са налице предпоставките на чл.26 т.2 от ЗКПО за увеличаване на финансовия резултат за данъчни цели със сумата от 201 830,52 лв., представляваща разходи за материали/външни услуги, тъй като същите са документално обосновани, като в производството бе доказана реалността на доставките по тях.

Идентични са изводите на съда и по отношение на отчетените за 2019 г. по сметка 601 Разходи за материали и 602 Разходи за външни услуги от ревизираното дружество данъчни основи по общо 122 фактури, издадени от „ЕМЕРОЛД“ ЕООД, „ТСМ ГРУП 2019“ ЕООД, „ФОГА ГРУП“ ЕООД, „ФУДС М“ ЕООД, „БУЛМАК - ЕИ СТРОЙ“ ЕООД, „АКВАПРО ЛОГИСТИК“ ЕООД, „АРТ ГРУП СФ“ ЕООД, „ЕЛИТ ГРУП 2018“ ЕООД, „БОЛ ГРУП“ ЕООД, „ОПЕН ЧАНЕЛ КОМЮНИКЕЙШЪН СЪРВИСИС“ ЕООД и „ИНВОРА“ ЕООД, в общ размер 896 739,94 лв.

По тези фактури в производството бе доказана реалността на доставките и наличието на основание за упражняване на право на приспадане на данъчен кредит, от което следва извода, че посочените разходи отразяват реално извършена стопанска операция и следва да се признаят за данъчни цели. Поради това, извършената на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10 от с.з., с тези разходи корекция на счетоводния финансов резултат на дружеството в посока увеличение е незаконосъобразна и РА в тази му част следва да бъде отменен.

По отношение на увеличението на финансовите резултати на дружеството за 2017г., 2018г. и 2019г. , на основание чл.78 от ЗКПО общо в размер на 252 328,43 лв. жалбоподателят развива доводи за незаконосъобразност на РА, в посока, че не е установено дали не се касае за допуснатата от дружеството грешка, както и че е приложен принципа на предпазливост, тъй като не са отчетени приходи, каквито не са получени през периодите на отчитане на направените разходи по строителството. Поддържа се, че принципа изисква да не се отчитат всички разходи и да не се посочват печалби и приходи, преди същите да са реализирани със сигурност и именно този принцип е приложен от дружеството с прехвърлянето по сметка 611 Разходи за основна дейност за всички ревизирани години на отчетените разходи във връзка с изпълнение от дружеството на услуги по СМР, като разходите по обекти не се приключват през сметката в края на годината и се формира незавършено производство.

В Закона за счетоводството принципа на предпазливостта се свързва с "оценяване и отчитане на предполагаемите рискове и очакваните евентуални загуби при счетоводното третиране на стопанските операции с цел получаване на действителен финансов резултат (чл.26 ал.1 т.3 от ЗСч). Касае се за неотчетено увеличение на незавършеното производство

и в приходната част на ОПР за незавършени обекти:
за 2017г. ПСОВ А.; „Св. Св. К. и М.“ и „Метростанция 16“, за които по сметка 611 Разходи за основна дейност е отчетено увеличение на незавършеното производство в размер на 30 738,17 лв.,
за 2018г. – отново обекти „Св. Св. К. и М.“ и „Метростанция 16“ с отчетено увеличение на незавършеното производство в размер на 209 198,15 лв. и
за 2019г. – отново същите обекти – обект „Св. Св. К. и М.“ и обект „Метростанция 16“, като за тази година е отчетено увеличение на незавършеното производство в размер на 112 302,11 лв.

Страните не спорят, че се касае за договори за строителство на посочените обекти. При тези договори, когато резултатите по тях могат да бъдат надеждно предвидени, приходите и разходите, свързани със същите, следва да бъдат признати за приходи и разходи чрез съпоставяне на етапа на изпълнение на договорната дейност, спрямо датата на съставяне на финансовия отчет. Признаването на приходите и разходите се извършва чрез отнасянето им към етап на завършване на договора. По този начин на приходите по договора съответстват разходите по договора, направени на етапа на завършването, което води до отразяване на приходи, разходи и печалба, които могат да се отнесат към частта на завършената работа. Приходите (разходите) по договора се признават като приход (разход) в ОПР през отчетните периоди, когато е била извършена работата, за която те се отнасят. Когато резултатите от даден договор за строителство не могат да бъдат надеждно предвидени, приходите трябва да бъдат признати само дотолкова, доколкото е вероятно направените разходи по договора да бъдат възстановени, а разходите по договора трябва да бъдат признати за разход за периода, през който са направени.

В настоящия случай увеличението на незавършеното производство и за трите години е формирано от едни и същи незавършени обекти, при което съдът намира, че резултатите от договорите за строителство с клиенти на дружеството по отношение на тези обекти ревизираното дружество е могло да предвиди, вкл. и вероятността направените разходи по договорите да бъдат възстановени. Следователно не е обосновано позоваването на принципа на предпазливостта, след като дълготрайните договорни отношения не обосновават наличието на обстоятелства, при които не е вероятно да бъдат възстановени разходите по договора и се налага те да бъдат незабавно признати като текущ разход за дейността и не са налице условията по § 6.10 буква "а" и "г" от Счетоводен стандарт (СС) 11 (обстоятелства, при които не е вероятно да бъдат възстановени

разходите по договора и се налага те да бъдат незабавно признати като текущ разход за дейността, са налице при договори: а) които не са напълно изпълними, т. е. валидността е поставена под въпрос; б) чието изпълнение зависи от резултатите от висящо съдебно дело или от закон; в) отнасящи се до имоти, които е вероятно да бъдат конфискувани или отчуждени; г) при които клиентът не е в състояние да изпълни задълженията си; д) при които предприемачът не е в състояние да изпълни договора или не може да изпълни други свои задължения по договора).

Наред с това – при разпределената доказателствена тежест в тази сопорена част на РА жалбоподателят не представи каквито и да било доказателства, за да обори верността на изводите на органите по приходите, както и не доказа, че към датата на съставяне на съответните ОПР съществува несигурност за възстановяване на разходите по договорите, съобразно изискваните на посочената по –горе разпоредба от СС 11.

Приходите е следвало да бъдат отчетени (и декларирани) през периода, в който са направени разходите по получаването им. В тази връзка съдът приема че от органите по приходите правилно е приложен СС 18 Приходи, т.5.1 б. г/ съобразно който приходите за всяка сделка се признават едновременно с извършените за нея разходи, което като краен резултат е довело до правилно приложение на чл. 78 от ЗКПО. Предвид изложеното съдът приема, че в тази оспорена част на РА материалния закон е приложен правилно и жалбата на „Строймастър“ ЕООД като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

В жалбата до съда срещу РА не се съдържа нито един конкретен довод срещу извършеното с РА, на основание чл. 26, т. 6 от ЗКПО, преобразуване на счетоводният финансов резултат на дружеството, в посока увеличение в резултат на непризнаването за данъчни цели на отчетени разходи за лихви за осигурителни вноски в размер на 93,33 лв. за 2018 г. и 781,72 лв. за 2019 г. При разпределената доказателствена тежест във връзка с оспорването на РА и в тази му част дружеството не ангажира доказателства. Съгласно чл.26 т.6 от ЗКПО не се признават за данъчни цели разходи за начислени глоби, конфискации, включително по чл. 307а от Наказателния кодекс и други санкции за нарушаване на нормативни актове, лихвите за просрочие на публични държавни или общински задължения. Доколкото се касае за отчетени разходи за лихви за осигурителни вноски, съдът намира че материалния закон е приложен правилно и жалбата на дружеството в тази част следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

И на последно място – с оглед оспорването на РА и в частта по ЗКПО, с която, за 2018г. на основание чл. 46, ал. 1 от ЗКПО, при определяне на данъчния финансов резултат, счетоводният финансов резултат е увеличен със сумата на отписаните задължения на данъчно задълженото лице на стойност 688,48 лв., които не са отчетени в подадената ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, по което не са изложени доводи и ангажирани доказателства, съдът намира жалбата за неоснователна и в тази ѝ част. Органите по приходите са приложили правилно материалния закон, като в съответствие с чл.46 ал.1 от ЗКПО са зивършили увечилечинето на данъчния финансов резултат на дружеството със сумата на отписаните задължения за 2018г. в размер на 688,48 лв.

С оглед изхода на правния спор, предвид направените своевременни искания, и като съобрази изложеното по-горе, съдът намира, че страните взаимно си дължат разноски. В конкретния случай общият размер на задълженията по ревизионния акт в обжалваната част е: по ЗКПО – 145 237,25 лв. и лихви в размер на 18 950,84 лв. за 2017г., 2018г. и за 2019г. (съобразно изменението на РА с решението на ДДОДОП в частта по ЗКПО за 2017г.) и по ЗДДС в размер на 341 545,80 лв. и лихви в размер на 62 369,20 лв. или общо 568 103,09 (главница и лихви). С настоящето решение РА се отменя в частта, с която на жалбоподателя са определени задължения по ЗДДС в размер на 341 545,80 лв. и лихви в размер на 62 369,20 лв., както и в частта по ЗКПО, с която са преобразувани в посока увеличение финансовите резултати за 2018г. с 201 830,52 лв. и за 2019г. с 896 739,94 лв., т.е. размера на задълженията по ЗКПО за които РА се изменя с настоящето решение за 2018г. е 20 183,05 лв. и лихва в размер на 3577,16 лв. и за 2019г. - 89 673,99 лв. и лихва в размер на 6775,84 лв.

От страна на жалбоподателя се претендират доказани разноски в размер на заплатена държавна такса в размер на 50 лв. и за депозити за вещи лица в размер на 2 243 лв. или общо в размер на 2 293 лв. Дължимите разноски за жалбоподателя, съобразно уважената част на жалбата надхвърлят този размер, поради което претенцията му за разноски следва да се уважи изцяло.

Размера на юрисконсултското възнаграждение, изчислено върху така определения материален интерес по делото /42 978,05 лева/, съобразно чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, възлиза на 4168,24 лева.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Административен съд София – град, III отделение, 66 състав

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалбата на „СТРОЙМАСТЪР“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт № Р-22221920002230-091-001/26.01.2021г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден с Решение № 1373/03.09.2021г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – С., в оспорената му част, с която са установени допълнително задължения на дружеството за ДДС в размер на 341 545,80 лв. и лихви в размер на 62 369,20 лв., произтичащи от непризнато право на данъчен кредит за периодите м.03.2018г., м.04.2018г., м.06.2018г. и м.07.2018г. , м.10.2018г. и от м.01.2019г. до м.01.2020г.

ИЗМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221920002230-091-001/26.01.2021г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден с Решение № 1373/03.09.2021г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – С., в оспорената му част, с която финансовите резултати за 2018 г. и 2019 г. са преобразувани в посока увеличение, съответно със сумата от 201 830,52 лв. за 2018г. и със сумата от 896 739,94 лв.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „СТРОЙМАСТЪР“ ЕООД срещу Ревизионен акт № Р-22221920002230-091-001/26.01.2021г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден с Решение № 1373/03.09.2021г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – С., в останалата ѝ част, като неоснователна.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на „СТРОЙМАСТЪР“ ЕООД ЕИК[ЕИК], 2 293 лева разноски по делото.

ОСЪЖДА „СТРОЙМАСТЪР“ ЕООД ЕИК[ЕИК] да заплати на Националната агенция за приходите 4168,24 лв. юрисконсултско възнаграждение.

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

СЪДИЯ: