

РЕШЕНИЕ

№ 7781

гр. София, 19.12.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в
публично заседание на 08.09.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгения Иванова

при участието на секретаря Ива Лещарова и при участието на прокурора Моника Малинова, като разгледа дело номер **3154** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156 от ДОПК.

Образувано е по жалба на „ТРАНССТРОЙ-АВТОМАТИКА И МОНТАЖИ“ АД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление : [населено място], [улица],представявано от изпълнителните директори С. С. и П. С. чрез адв. К. С. от САК със съдебен адрес [населено място] [улица] против Ревизионен акт №Р-22002218006083-091-001/04.06.2019 г., издаден от И. М. Р. – орган, възложил ревизията, и А. Л. И. – ръководител на ревизията,потвърден с Решение № 152 /28.01.2020г на Директора на дирекция „ОДОП“ ,с който са установени допълнителни задължения за корпоративен данък за 2016 г. в размер на 93 695,52 лв., ведно с лихви за забава в размер на 20 692,75 лв., и данък върху добавената стойност /ДДС/ в размер на 214 160,00 лв., ведно с лихви за забава в размер на 46 301,24 лв. В жалбата е изложено становище за материална и процесуална незаконосъобразност на издадения ревизионен акт. Конкретизира се ,че РА е издаден при наличие на предпоставките на чл.34 ал.1 т.1 от ДОПК за спиране на производството по ревизията и при пълно погазване на правото на защита на ревизираното дружество. Посочва се ,че по отношение на искането за спиране с изх.№33-00-4/18.04.2019 органа по приходите не се е произнесъл в срока по чл.34 ал.4 от ДОПК,което наложило обжалване на мълчаливия отказ за спиране на ревизионното производство. С определение №4369/10.06.2019г по адм.дело №5331/2019г на АССГ мълчаливия отказ бил отменен,а преписката върната на компетентния орган за произнасяне по искането за спиране.Вместо да спре ревизията ,органа по приходите е издал оспорения пред

настоящата инстанция РА като по този начин бил лишил жалбоподателя да ангажира доказателства в защита на свои права и законни интереси и да подаде възражение срещу неправилните констатации в РД. Моли по изложените съображения да се отмени РА ,а производството по ревизията да бъде спряно до отпадане на предпоставките по чл.34 ал.1 т.1 от ДОПК. Твърди се и нарушение на материалния закон ,изразяващо се в постановяване на оспорения РА при неизяснена фактическа обстановка и непълнота на доказателствата. Посочва се ,че независимо че оспорения РА е постановен при втора по ред ревизия на дружеството , след отменително решение на органа по чл.152 от ДОПК № 1487/28.09.2018г, указанията дадени от директора на дирекция „ОДОП“ не са изпълнени .Намира за неправилни изводите на ревизиращите за липса направо на данъчен кредит по фактура № 10273 /01.12.2016г ,издадена от „ДПД БГ“ЕООД ,с аргумент че тази доставка не е извършена от посочения доставчик,съотв.налице била пълна липса на доставка. Счита ,че този извод е в противоречие с практиката на СЕС ,съгласно която не може да се откаже право на данъчен кредит по доставка само защото доставчика не е представил доказателства за изпълнението ѝ. Жалбоподателят твърди ,че спор между възложителя и изпълнителя на фактурираната с фактура № 10273 /01.12.2016г доставка относно извършването на услугата,нейните параметри ,плащането на неустойка ,съгласно протокол от 05.12.2016г не е налице,поради което извън компетентността на органа по приходите било изследването на тези въпроси. Без основание не били съобразени от ревизиращите множеството доказателства за извършени разходи от дружеството за закупуване на материали преди сключване на договора за СМР от 10.03.2016г ,тъй като липсвала законова забрана да се закупят предварително материали за СМР предвид финансовите възможности на жалбоподателя и намерението му в по-късен етап да осъществи реално ремонта на процесните сгради.

Относно определеното задължение по ЗКПО се твърди ,че неправилно вследствие на непризнат ДК по фактура № 10273 /01.12.2016г е увеличен данъчният финансов резултат и е начислен данък по ЗКПО в размер на 93695.52лв . Иска се цялостна отмяна на Ревизионен акт №Р-22002218006083-091-001/04.06.2019 г., издаден от И. М. Р. – орган, възложил ревизията, и А. Л. И. – ръководител на ревизията,потвърден с Решение № 152 /28.01.2020г на Директора на дирекция „ОДОП“ В съдебно заседание жалбата и направените в нея доказателствени искания се поддържат от адв. К. С.. В първото по делото съд.заседание 08.10.2020г /стр.332 от делото / , разпределяйки доказателствената тежест , съдът е указал на жалбоподателя ,че следва да сочи доказателства във вр. с твърденията изложени в жалбата, включително и чрез назначаване на съдебно-счетоводна експертиза и съдебно-техническа експертиза. В тази връзка е издадено по искане на адв. С. , съдебно удостоверение по силата на което да се снабди с друго такова от ТД на НАП С., от което да е видно дали е извършвана ревизия на дружеството „ДПД БГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] за установяване на задължения за ДДС за периода от 01.12.2016 г. до 31.12.2016 г., ако такава е извършвана да се представи копие от акта с който е приключила ревизията съответно проверката. Отхвърлено е искането и за допускане до разпит на трима свидетели , тъй като обстоятелствата за които се твърди, че същите ще свидетелстват, а именно: извършването на услугата от страна на управителя на „ДПД БГ“ ЕООД, в това число посещаването на обектите от страна на последния, обстоятелства, свързани с вида и характера на услугата. При какви условия е сключен процесния договор от 01.03.2016 г. Налице ли е намаляване на продажната цена на станция С. минерални бани. При

какви условия е сключен договора за продажба с „Маги Груп“ ООД. Извършван ли е и кога оглед от страна на купувача. Какво е било състоянието та станцията към момента на огледа и към датата на продажбата, се установяват с писмени доказателства.

С молба изпратена по пощата на 22.10.2020г / наш № 33342/26.10.2020 стр.340 от делото / отново е поискано разпитването на свидетели ,което искане впоследствие не е поддържано от адв. С. и противно на твърденията й ,изложени в молбата й за отмяна на хода по същество с № 33039/16.09.2022г съдът никога не е заявявал ,че ще бъдат изслушани свидетели след изслушване на заключенията на вещите лица. Съдът е приел ,че липсва основание за отлагане на делото и изслушване на вещите лица в присъствието на адв. С. ,която декларативно заявява ,че има уточняващи въпроси към експертите изготвили експертизите /без да конкретизира същите/, по аргументи изложени в съд.заседание от 08.09.2022г, които съдът не следва да преповтаря. В заключение следва да се посочи ,че исканията на адв. С. ,обективирани в молба № 35134 от 04.10.2022г са направени след приключване на устните състезания и са неоснователни. Претендират се разноси.

Ответникът – Директора на Дирекция „ОДОП“, [населено място] при ЦУ на НАП, чрез процесуален представител юрк. Д. , оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена като неоснователна. Претендира юрисконсулско възнаграждение.

СГП чрез прокурор М.,изразява становище за неоснователност на жалбата.

След като разгледа оплакванията, изложени в жалбата, доказателствата по делото, становищата на страните и в рамките на задължителната проверка по чл. 160 от ДОПК, Административният съд приема за установено от фактическа страна следното: Ревизионното производство е започнало със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002218006083-020-001 от 05.10.2018 г., връчена по електронен път на 11.10.2018 г., изменена със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22002218006083-020-002 от 04.12.2018 г. и №Р-22002218006083-020-003 от 21.02.2019 г., издадени от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „ТРАНССТРОЙ-АВТОМАТИКА И МОНТАЖИ“ АД за установяване на задължения за ДДС за данъчен период от м. 12.2016 г. и за корпоративен данък за периода от 01.01.2016г. до 31.12.2016 г. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002218006083-092-001/27.03.2019 г., връчен на дружеството електронно на 09.04.2019 г. Не е подадено възражение срещу РД по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК, а въз основа на него е издаден РА №Р-22002218006083-091-001/04.06.2019 г., издаден от И. М. Р. - орган, възложил ревизията, и А. Л. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 31.07.2019 г. по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК.

Ревизията е повторна за установяване на задълженията за ДДС и корпоративен данък за посочените периоди и е възложена в изпълнение на Решение №1487/28.09.2018г. на директора на дирекция ОДОП С., с което е отменен Ревизионен акт №Р-22220517007187-091-001/29.05.2018 г. в оспорената част на установените задължения за корпоративен данък за 2016 г. и за данък върху добавената стойност за м. 12.2016 г. и преписката е върната за извършване на нова ревизия със задължителни указания.

Установено е, че дейността на жалбоподателя е отдаване под наем на собствено недвижимо имущество. Притежаваните активи са описани на стр. 2-ра от РД.

Дружеството има наети лица на трудови договори на длъжностите „машинист“, „пазач“, „общ работник“, „организатор“, „старши счетоводител“, „оперативен счетоводител“, „специалист човешки ресурси“, „ръководител финансова отчетност“.

Извършена е насрещна проверка на „ДПД – БГ“ ЕООД и „МАГИ ГРУП“ ООД, ЕИК[ЕИК], обективирани в ИПДПОЗЛ, по които първото дружество е представило документи и писмени обяснения с вх. №33-00-4/21.12.2018 г., а второто е представило документи и писмени обяснения с вх. №33-04-4/ 27.12.2018 г.

С Протокол №Р-22002218006083-П.-001/25.03.2019 г. като доказателство е приобщен Ревизионен акт №Р-22220517007187-091-001/29.05.2018 г. ведно с приложените към него доказателства. Съобразявайки доказателствата представени в изпълнение на горепосочените процесуални действия от страна на органа по приходите е установено, че през м. 12.2016 г. „ТРАНССТРОЙ-АВТОМАТИКА И МОНТАЖИ“ АД е приспаднало данъчен кредит по фактура №10273 от 01.12.2016 г., издадена от „ДПД-БГ“ ЕООД, в размер на 214 160,00 лв. Същевременно данъчната основа на фактурата е отразена по сметка 602 Други разходи също през м. 12.2016 г.

Предмет на доставката е плащане по Договор от 10.03.2016 г. Представени са фактура №10273 от 01.12.2016 г., Договор от 10.03.2016 г. с приложения от №1 до №4, задание, оферти, коментар и отговор на коментара, три констативни протокола от 02.11.2016 г. във връзка със забавя в изпълнението на възложени СМР.

Съгласно договора и приложенията към него, „ТРАНССТРОЙ-АВТОМАТИКА И МОНТАЖИ“ АД възлага на „ДПД-БГ“ ЕООД извършването на следните дейности: ремонт на станция „С. минерални бани“, в т.ч. покрив на хотелска част, покрив на сградата на ресторант, покрив на трафопост, водопровод за връзка с централния водопровод, вътрешен водопровод, отоплителна инсталация - Приложение №1; ремонт на течове на сграда в база И. - Приложение №2; ремонт на обособени части от сграда [населено място], [улица] на етаж 3, 4 и 5, в т.ч. санитарни помещения, изграждане на електрическа мрежа, подмяна на електрическа инсталация, монтаж на алармена инсталация – Приложение №3. Приложение №4 към договора е наименовано „Гаранционна карта, издадена на 01.12.2016 г.“ и в него е определен срок на гаранцията на описаните СМР в Приложение №1, №2 и №3 от 12 месеца - от 01.12.2016 г. до 01.12.2017 г.

В договора е отразено, че материалите и общите работници за изпълнение на дейностите по него са за сметка на възложителя „ТРАНССТРОЙ-АВТОМАТИКА И МОНТАЖИ“ АД, а изпълнителят ще осигури квалифицирана работна ръка, менажиране, логистика, транспорт, монтаж и оборотни средства. Договореното възнаграждение е в размер на 1 070 800,00 лв. без ДДС, или 1 284 960,00 лв. с ДДС.

Според отразеното в представената окончателна оферта и в приложения №1, 2 и 3 към договора, за формирането на тази цена е била ползвана средна часова ставка за труд – 4,00 лв. Посочено е, че „върху чистия фонд работна заплата“ е начислен допълнителен разход в размер на 100%, включващ разходи за ДОО, командировъчни /дневни, пътни, квартирни/, платен отпуск, престой при неблагоприятни атмосферни условия, издръжка на административен персонал, печалба в размер на 23 %, коефициент за утежнени условия. Подлежащите на извършване ремонтни работи са групирани по обекти, видове и помещения или части от съответните сгради и тази база са причислени разходи само за труд, като сумата от всички тези разходи формира общия размер на определеното в договора възнаграждение.

Жалбоподателят е представил писмени обяснения, в които сочи, че на обектите са

полагали труд П. Л. В., като организатор на дейности, Е. И. Ч. - ВиК, специалист покривни пространства, улуци и мазилка, В. П. В. - боядисване, шпакловка, мазилка, К. Р. Б. – монтаж и демонтаж, К. П. В. – общ работник, Н. И. С. - метални конструкции, заварки. Представил е заповеди за командировки на лицата и фактури за покупка на гориво, които да удостоверяват положения от тях труд на обект „С. минерални бани“. Установено е, че последните са отразени като разход от ревизираното дружество за 2016 г. След справка в базата данни на НАП, в хода на ревизията е констатирано, че за изброените лица с изключение на П. Л. В., В. П. В. и К. П. В. са подадени данни за наемането им по трудови договори от „ТРАНССТРОЙ-АВТОМАТИКА И МОНТАЖИ“ АД след 01.01.2017 г. Констатирано е, че не е договорено и извършено авансово плащане по договора. Жалбоподателят е посочил като аргумент за това обстоятелството, че материалите за изпълнение на договора са за негова сметка и предварително закупени. Представил е фактури за покупка на строителни материали. Органите по приходите, извършили ревизията, са установили, че датите на издаване на по-голямата част от фактурите са преди 10.03.2016 г. – датата на подписване на договора с „ДПД-БГ“ ЕООД.

По въпроса в какво точно се изразява изпълнението на договор за ремонт на стойност 1 070 800,00 лв. без ДДС, предоставено от доставчика „ДПД-БГ“ ЕООД, управителят П. З. е посочил, че е извършвал единствено менажиране на работната ръка и осъществяване на сложни технически задачи в неговата компетентност, като ноу хау, изчисления, спазване на технология, работа на пневматични, хидравлични и електрически системи и наблюдение на качеството и количеството на вложените материали на трите обекта.

В отговор на конкретно поставени въпроси с ИПДПОЗЛ №П-22221418193840-040-001/30.10.2018 г., при извършване на втората ревизия П. З., е посочил, че няма документи за приемане на материалите за извършване на ремонта, тъй като те не били приемани от него, а са били осигурявани от възложителя; отделно от това, самият той не присъствал постоянно на обектите, които били отдалечени един от друг. Направен е извод от ревизиращите, че не се установява достоверност на твърденията и обясненията, дадени в предходното производство, а именно че дейността по договора включвала наблюдение на качеството и количеството на вложените материали. Самият възложител също не е изготвил и представил количествено-стойностна сметка, проект за ремонтните дейности или друг документ, от който да се установи какви точно дейности ще се извършват, в какъв обем, какъв е разходът на материали за това, съответно каква е тяхната цена. Единствено въз основа на възложената при първата ревизия експертиза се установява относимост на част от закупените от „ТРАНССТРОЙ-АВТОМАТИКА И МОНТАЖИ“ АД материали към видовете ремонтни дейности, предвидени в договора и приложенията към него, за които би могло да се приеме, че са използвани за извършването му.

Анализирани са твърденията и обясненията на управителя на „ДПД-БГ“ ЕООД, дадени при втората ревизия и е направен извод, че доколкото няма утвърдени графици или др. подобни документи за положен на обектите труд при извършване на ремонта, последния не би могъл да изпълни услугите по менажирането на работниците осигурени от възложителя или допълнително нает квалифициран персонал от „ДПД-БГ“ ЕООД, както това е предвидено по договора. Липсват доказателства по делото, че управителя на „ДПД-БГ“ ЕООД е получил или му е било дължимо от това дружество възнаграждение в качеството му на единствен фактически

изпълнител по процесния договор с „ТРАНССТРОЙ-АВТОМАТИКА И МОНТАЖИ“ АД.

Органа по приходите е направил извод , че „ДПД – БГ“ ЕООД не доказва извършването и отчитането на какъвто и да е разход, свързан с изпълнение на договора от 10.03.2016 г., в т.ч. за материали, труд, външни услуги и т.н. Т.е. формирането на размера на определеното в договора възнаграждение на базата на ценови показатели за заплащане на подлежащия за изпълнението му труд е безпредметно, след като от фактическа страна не се основава на какъвто и да било разход за труд, извършен и отчетен от изпълнителя по договора.

С приемо-предавателен протокол от 01.12.2016 г. ,заданията по договора са приети за изпълнени.Посочено е, че СМР са извършени със задоволително качество и няма видими налични недостатъци, констатирано е забавяне в изпълнението от 29 дни. Тези констатации са дали основание за съставяне на Протокол за гаранционно събитие от 05.12.2016 г., с който е документирано установяването на теч на покрива на станция „С. минерални бани“ и сумата на гаранционното събитие и натрупани лихви по договор поради забавяне на строително-ремонтните работи по вина на изпълнителя страните са определили имуществени щети, претърпени от възложителя и дължими от изпълнителя във връзка с настъпило гаранционно събитие на 05.12.2016 г., в размер на 430 000,00 лв. и компенсация за забава при изпълнението на договора, регламентирана в чл. 12 от него, в размер на 870 000,00 лв. /по 30 000,00 лв. дневно/. Тази сума е прихваната като плащане по процесната фактура.

Общият размер на договорените неустойки е 1 769 399,20 лв. С Протокол от 03.02.2017 г. е извършено прихващане на насрещни вземания/задължения между дружествата, след което е определено, че „ДПД-БГ“ ЕООД дължи на „ТРАНССТРОЙ-АВТОМАТИКА И МОНТАЖИ“ АД неустойки в размер на 472 667,94 лв.

На следващо място ревизиращите са предприели действия за събиране на доказателства за последващото използване на предмета на доставка по №10273 от 01.12.2016 г. за извършване на облагаеми доставки. Установили, че за продажбата на станция С. минерални бани „ТРАНССТРОЙ-АВТОМАТИКА И МОНТАЖИ“ АД е издало фактура № 9176 от 21.12.2016 г., с данъчна основа 1 000 000,00лв. и ДДС 200 000,00 лв. с получател „МАГИ ГРУП“ ЕООД. Фактурата е платена по банков път. Имотът е продаден без да са ползвани услуги на посредник и оценител. Клиентът е заявил, че е узнал за продажбата на имота от поставена табела. Съгласно писмени обяснения на управителя на „МАГИ ГРУП“ ЕООД състоянието на имота към датата на сделката е определено като изключително лошо, без възможност за експлоатация и нуждаещо се от цялостен ремонт и реконструкция. Посочил е, че към датата на сделката е извършен козметичен ремонт на покрива на стария ресторант, който е течал. Декларирал е, че предвид последващия ремонт на същия, който се е извършвал и към момента на насрещната проверка при първата ревизия, не може да се установи степента на увреждането му и стойността на извършените дейности за отстраняване на неизправностите към датата на покупката. Представен е ППП, удостоверяващ изнасянето на активи от обекта, в т.ч. предаването за скрап на отоплителната инсталация. Посочено е, че имотът е бил запориран. При втората ревизия отново е извършена насрещна проверка на „МАГИ ГРУП“ ООД, за която е съставен ПИНП №П-1600241819834-141-001 от 25.03.2019 г. В отговор на връчено ИПДПОЗЛ са представени писмени обяснения, в които е посочено, че се потвърждават

декларираните при предходната насрещна проверка обстоятелства. Отново е посочено, че информация за предлагания имот е получена от поставена табела на обекта за продажба. Не е правена преоценка и не е намалявана обявената цена, тъй като състоянието на имота е било изключително лошо. О. на имота е извършен преди осъществяване на сделката. Около месец преди продажбата собственикът е извършвал подмяна на покривната хартия на стария ресторант, тъй като покривът течал. „МАГИ ГРУП“ ООД посочва, че е извършило подмяна на целия покрив. Подчертава, че обектът е бил в лошо състояние без следи от ремонт /освен цитираните по-горе/ и без възможност да се експлоатира във вида при придобиването му. След покупката на имота „МАГИ ГРУП“ ООД е започнало извършване на цялостен ремонт и реконструкция, който не е приключил към момента на приключване на втората ревизия. Продавачът „ТРАНССТРОЙ-АВТОМАТИКА И МОНТАЖИ“ АД е изнесъл всичко от обекта, нарязал е на скраб цистерните и всичко, свързано с отоплителната инсталация и го е изнесъл. Направен е извод, че не се установява стойността на ремонта по процесната фактура да е участвала при формирането на цената по сделката за продажба на имота между жалбоподателя и „МАГИ ГРУП“ ООД, т.е. предметът на доставка по фактурата на „ДПД-БГ“ ЕООД да е бил използван за извършване на последващи облагаеми доставки съгласно изискванията на чл. 69, ал. 1 от ЗДДС за възникване и наличие на право на приспадане на данъчен кредит. Органа по приходите е формирал извод, че горните обстоятелства са се отразили върху цената на имота, която е значително по-ниска от пазарната, а именно – 1 200 000,00 лв. с ДДС, която не е възможно да включва ремонт на същата стойност, освен сградите и земята, намиращи се в имота.

Не на последно място с оглед обективност и пълнота при установяване на фактичката обстановка органите по приходите са взели предвид и посочили и спецификата в предхождащи процесните отношения между „ТРАНССТРОЙ-АВТОМАТИКА И МОНТАЖИ“ АД и „ДПД-БГ“ ЕООД. Установено е, че „ДПД-БГ“ ЕООД е било наемател на „ТРАНССТРОЙ-АВТОМАТИКА И МОНТАЖИ“ АД за дълъг период от време, като дължимият наем е прихванат срещу извършени СМР на обекти на жалбоподателя в предходни спрямо ревизирания периоди. Направен е извод, че предвид дългодишните контакти и търговски отношения между двете дружества между тях биха могли да бъдат установени отношения и съставени документи, които се отклоняват от нормалните и обичайни търговски отношения между независими лица.

Въз основа на преценката и анализа на събраните при ревизията доказателства органите по приходите са направили следните изводи:

Ревизираното дружеството е разполагало с назначен персонал – четирима общи работници в строителството и е закупило материали, представляващи дребни доставки, предназначени за текущи ремонти дейности на сграден фонд, каквито си е извършвало само. Същото не е ангажирало доказателства за влагане на закупуваните строителни и технически материали, както през 2015 г., така и през 2016 г. по представените пред органите по приходите фактури именно за ремонта на трите обекта, посочени в договора с „ДПД-БГ“ ЕООД. Относителност на част от закупените материали към вида и обема на договорените дейности е установена служебно от органите по приходите единствено въз основа на възложената при ревизията техническа експертиза. Прието е, че няма доказателства за участие на „ДПД-БГ“ ЕООД при извършването на ремонтни дейности по договора от 10.03.2016 г. както

чрез ангажирани от това дружество работници, така и чрез менажирането му от управителя на дружеството доставчик. В тази връзка е взето предвид, че ревизираното дружество и доставчикът не са представили отчети за приемане на конкретно извършени дейности, както и такива, удостоверяващи стойността на погналото имущество в станция „С. минерални бани“ за гаранционното събитие теч на 05.12.2016 г./освен писмени обяснения/. В подкрепа на това е посочено, че купувачът на станция С. минерални бани - „МАГИ ГРУП“ ООД категорично е отрекло на обекта преди продажбата му да е извършен ремонт, който е бил унищожен, в резултат на което цената на сделката е занижена. Не е налице и плащане по фактурата, като финансовите отношения са уредени чрез съставяне на споразумение за прихващане на дължими от „ДПП-БГ“ ЕООД неустойки по същия договор, задължение за чието плащане изобщо не би могло да възникне, ако няма извършван ремонт от доставчика, съответно няма резултат от ремонта, който да погине или чието предаване на възложителя да бъде забавено с определен брой дни.

Предвид описаните обстоятелства, е преценено, че фактура №10273 от 01.12.2016 г. не документира реално осъществени СМР от „ДПД-БГ“ ЕООД към „ТРАНССТРОЙ-АВТОМАТИКА И МОНТАЖИ“ АД, т.е. не отразява вярно посочената в нея стопанска операция. Направен е извод, че фактура №10273 от 01.12.2016 г. е издадена от „ДПД-БГ“ ЕООД с цел намаляване на дължимия корпоративен данък и ДДС от жалбоподателя във връзка с продажбата на имот „С. минерални бани“, документирана с фактура № 9176 от 21.12.2016 г., с получател „МАГИ ГРУП“ ЕООД, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 86 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от с.з., е отказан данъчен кредит по фактура №10273 от 01.12.2016 г., издадена от „ДПД-БГ“ ЕООД, в размер на 214 160,00 лв.

Непризнавайки реалност на доставките по фактура №10273 от 01.12.2016 г., издадена от „ДПД-БГ“ ЕООД е увеличен счетоводният финансов резултат на „ТРАНССТРОЙ-АВТОМАТИКА И МОНТАЖИ“ АД с данъчната основа по процесната фактура в размер на 1 070 800,00 лв. Коригиран е декларираният от задълженото лице нулев размер на корпоративен данък за 2016 г. в годишна данъчна декларация по 92 от ЗКПО вх. №2205И0041919 от 29.03.2017г., като същият е определен на 93 695,52 лв. На основание чл. 70, ал. 1 от ЗКПО, в хода на ревизията е признато право на лицето за пренасяне на данъчни загуби в размер на 615 358,11 лв. вместо декларираните от него в размер на 481 513,29 лв. и са начислени съответните лихви за просрочие.

В хода на производството пред настоящият съдебен състав е изготвена и приета по делото Съдебно-счетоводна експертиза /основна и допълнителна - л. 437-461 от делото/. Вещото лице е установило, че процесната фактура №10273 от 01.12.2016 г. е издадена от „ДПД-БГ“ ЕООД е осчетоводена, съдържа всички изискуеми от закона реквизите, начислено е ДДС, същото е посочено в справка декларация по ЗДДС за периода м.12.2016г, но не е извършено плащането му, тъй като чрез протокол за взаимно прихващане на вземания/задължения от 03.02.2017г между „ДПД-БГ“ ЕООД и „ТРАНССТРОЙ-АВТОМАТИКА И МОНТАЖИ“ АД финансовите отношения са уредени.

Представянето на данъчна фактура не може да доведе до извода, че нещо реално е доставено от процесният доставчик. Това е така, защото наличието на данъчна фактура само по себе си не може да доведе до реално осъществена доставка, тъй като фактурата като първичен счетоводен документ отразява възникнало преди нейното

издаване данъчно събитие. Последното представлява факт от обективната действителност, с настъпването на който правната норма свързва пораждането на определени правни последици. Въпросът за реалността на доставката е от първостепенно значение, за да възникне правото на данъчен кредит за получателя по доставката да ползва право на данъчен кредит. Такава е практиката на С. - не се споделя тезата, че само издаването на фактура е достатъчно, за да се признае правото на данъчен кредит. Следователно установеното от вещото лице редовно осчетоводяване на процесната фактура при жалбоподателя, няма как да обуслови реалност на процесната доставка.

По делото е работила и СТЕ /стр.462-506 от делото/, която в подкрепа на заключението по ССЧЕ също е констатирала, че в документите по делото няма конкретни данни за количествата на изпълнените видове СМР по договора от 10.03.2016г. Описаните в Приложение №1 към договора видове СМР /стр.81 от делото, за обект С. минерални бани/ са с посочени площи по групи и същите са стойностени по обобщена цена на труда, без да са посочени количествата на конкретните видове СМР. По същия начин жалбоподателя е процедирал и по отношение рекапитулацията на СМР и по отношение на останалите обекти, обективирани в Приложение 2 стр.84 от делото и Приложение 3 –стр.86 и сл.от делото. Липсата на писмени доказателства, съдържащи конкретика относно количествата на извършените видове СМР от доставчика „ДПД-БГ“ ЕООД и факта, че настоящата ревизия не е по реда на чл.122 от ДОПК, за да се определя данъчната основа по аналогия, прави неоснователно възражението на процесуалния представител на жалбоподателя, изложено в молбата от 04.10.2022г, че вещото лице не е посочило необходимия брой часове за изпълнение на дейностите и по този начин определените стойности оставали неясни и необосновани. Относно въпрос 3.3 : „Каква е стойността на престириания от управителя на „ДПД-БГ“ ЕООД труд при извършване на поетите по договора от 10.03.2016г дейности, като посочи стойността на труда по пера-за всяка възложена дейност, с начислена търговска печалба, без и със ДДС?“. На стр.473 и 474 от делото, последната е определила стойността на неквалифицирания труд /на общите работници, които според договора от 10.03.2016г се осигуряват от възложителя-жалбоподателя в процеса/ за всеки обект поотделно и е посочила, че не може да отговори каква е стойността само на престириания от управителя на „ДПД-БГ“ ЕООД, тъй като липсват доказателства за направените разходи от процесния доставчик /колко работници са наети в изпълнение на договора от 10.03.2016г, с каква квалификация и какво е било тяхното заплащане/, нито пък данни за положения личен труд от управителя на доставчика- какви СМР е изпълнявал по вид и количество на обектите, какво точно е менажирал и какви оборотни средства е управлявал, след като материалите и останалите работници са осигурени от възложителя по договора. С това се опровергава твърдението на жалбоподателя, че не е отговорено на този въпрос. В заключение съдът, приема констатациите на вещото лице по СТЕ за частично изпълнение на описаните в приложенията към договора от 10.03.2016 СМР, установени при огледа на място на обекти 1. Покрив на основна сграда в складова база „И.“ – [улица] 2. Ремонт на помещение в офис сграда на [улица] от вещото лице А.. Оспорването на експертните /ССЧЕ и СТЕ/ след приключване на делото, с аргумент че процесуалния представител на жалбоподателя е бил възпрепятстван да се яви в съдебно заседание поради здравословни причини и съдът не е отложил делото, за да ги оспори своевременно, обуславя злоупотреба с

процесуални права на последния. В тежест на жалбоподателя е да докаже в условията на пълно и главно доказване ,правото си на данъчен кредит по конкретна доставка , чрез представяне на годни писмени доказателства ,които да бъдат анализирани от назначения по делото експерт и въз основа на конкретни данни да формира своите изводи , а не да се изисква от експертната да бъде източник на тези данни.

Фактурираните доставки изискват наличие на персонал със съответната квалификация и необходимите технически средства, каквито реално не бяха установени нито при административното ,нито при съдебното обжалване на РА . От събраните в хода на ревизията доказателства не може да се установят възможностите на дружеството „ДПД-БГ“ ЕООД да изпълнят услугите уговорени в договора от 10.03.2016г между „ТРАНССТРОЙ-АВТОМАТИКА И МОНТАЖИ“ АД и „ДПД-БГ“ ЕООД ,тъй като от една страна сътрана СМР не са конкретизирани ,а от друга не са представени данни за лицата, които са ги извършили /имена, ЕГН, документи за квалификация/, място, период и обект, от/на който са извършени услугите.Установено е по безспорен начин при ревизията , като тази констатация е потвърдена и в хода на административното обжалване,че при доставчика няма назначени лица по трудови договори, както и данни за изплатени суми на лица по извън трудови правоотношения. За да е налице доставка на услуга е необходимо да има доказателства за нейното извършване конкретно от изпълнителя по договора и предаване на резултата от същата на получателя по доставката. Реалността на извършените услуги се установява с удостоверяване на надеждно доказани и отчетени разходи за тяхното извършване от страна на доставчика. Това произтича от разпоредбата чл.12, ал.1 от ППЗДДС, съгласно която услугата се счита за извършена на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея, съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти.

Удостоверяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите, когато се касае за минал период спрямо този на ревизията, следва да бъде установено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя. По-конкретно, когато се касае за доставка на услуга , следва да бъде удостоверен разход при получателя за извършването ѝ респ. приход при доставчика или да бъдат представени доказателства за влягане на получената стока в облагаемата дейност на получателя . Освен това , когато се касае за доставка на стока респ. на услуга , за да е изпълнено условието за реалност на доставката, доставчикът следва да разполага с необходимия ресурс - материален и трудов/ за изпълнение на услугата.

В случая освен липсата на документи, удостоверяващи наличие на кадрова обезпеченост за извършване на процесната доставка, не са представени и доказателства, относно това какви технически средства, вкл. специализирана строителна техника, са използвани за извършване на предмета на доставка, а такива безспорно са били необходими когато се касае за СМР. Наред с това , нито в хода на ревизията, нито при оспорването на акта, са представени доказателства за конкретно изпълнени дейности, в т.ч. за изискани материали от изпълнителя, графици за положения труд от лицата, които са сочени за преки извършители на дейностите на обектите, изискани предпазни средства за положения труд във връзка с безопасност и охрана на труда и др. Доколкото жалбоподателят твърди, че за част от спорните СМР са използвани материали от самите обекти, а за друга част – нови такива, то негово е и задължението да конкретизира същите по вид дейности и вложени материали, което

не е сторено. Прекият доставчик – „ДПД БГ“ ЕООД не е представило доказателства, че управителят П. И. З. е посещавал процесните обекти, в т.ч. станция С. минерални бани, на които е следвало да осъществи управленските и надзорни дейности, в т.ч. разходи за транспорт. „ДПД-БГ“ ЕООД е подало декларация обр. 1 за осигуряване на управителя на дружеството за 2016 г. с код за вид осигурен 12 – самоосигуряващо се лице, като не са декларирани данни за дължимо и изплатено възнаграждение за положен личен труд. При извършване на втората ревизия отново изрично са поискани и отново не са представени каквито и да било доказателства за извършване и отчитане на разходи от „ДПД-БГ“ ЕООД във връзка с изпълнение на доставката, включително за начислено и платено на определени фактически изпълнители на услугата възнаграждение. Възражението на жалбоподателя за неотносимост на тези обстоятелства правилно е прието за неоснователно, доколкото според представените документи – договор за възлагане на СМР и приложенията към него, размерът на посоченото в тях възнаграждение е определен именно въз основа на подлежащи на извършване разходи за труд, в т.ч. управление на ремонтните дейности и осигуряване на квалифициран персонал за извършването им.

От страна на ревизираното лице и неговият доставчик не са ангажирани документи от които да е видно какви точно СМР следва да се извършат, къде и кога, срещу какво възнаграждение, срокове на изпълнение и срокове на заплащане, както и какво следва от неизпълнение на договореностите. По аргумент на това, съставения впоследствие протокол за настъпване на гаранционно събитие от 05.12.2016г се явява издаден с оглед разчета с ДДС по фактурирания ремонт на сградата в С. минерални бани.

Предвид гореизложените факти и обстоятелства, правилно органът по приходите е констатирал, че за спорната фактура № 10273 от 01.12.2016, издадена към жалбоподателя, по която е упражнено право на приспадане на данъчен кредит липсват доказателства, удостоверяващи наличието на данъчно събитие по чл.25 от ЗДДС и на реално получени облагаеми доставки, по смисъла на чл.9, ал.1 от ЗДДС.

За да възникне правото на данъчен кредит съгласно чл. 68 и сл. ЗДДС, то следва да бъдат изпълнени визираните в нормата на чл.68 и 69 ЗДДС предпоставки и най-вече да е оказано наличието на реално осъществени доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС. В този смисъл е и тълкуването на чл. чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, дадено в практиката на СЕС. Съгласно т. 33 от Решение на Съда на ЕС по дело C-285/11 правото на приспадане по принцип не може да се откаже, ако се установи, че доставките са реално осъществени и предметът им е използван впоследствие в извършваната от данъчно задълженото лице облагаема дейност. По силата на т. 31 и т. 32 от цитираното решение, преценката за наличие на условията за възникване на правото на данъчен кредит се извършва от националната юрисдикция, в съответствие с правилата на доказване, установени в националното право, въз основа на глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото. Данъчнозадълженото лице, което черпи права от претендираното право на приспадане на данъчен кредит следва да установи реалното осъществяване на доставките и използването на техния предмет за целите на облагаемата си дейност.

Легално определение на понятието “данъчен кредит“ е дадено в разпоредбата на чл. 68 ЗДДС, според която, данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. По силата на чл. 69 ЗДДС, когато

стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави.

Според чл. 12, ал. 1 ЗДДС, облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС, когато е извършена от данъчно задължено лице и е с място на изпълнение на територията на страната. Начисляването на данъка се извършва от доставчика, който е регистрирано лице за всяка извършена от него облагаема доставка на стока или услуга според чл. 86 ЗДДС. Съгласно чл. 25, ал. 2 ЗДДС, данъчното събитие възниква на датата, на която услугата е извършена, респективно е прехвърлена собствеността на стоката - чл. 25, ал. 1 ЗДДС. Представеният договор от 10.03.2016г между ревизираното лице и доставчика му не може да обуслови реалност на процесната доставка, доколкото същия установява само наличието на облигационна връзка между страните.

Налице е разлика между сделка в гражданско-правния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданско-правния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, то при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС – чл. 6, ал.1, респ. чл. 9, ал. 1 ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване – предаване на стоката или извършването на услугата. Фактът на счетоводното отразяване на фактурата от страна на жалбоподателя също не може да бъде доказателство за реалност на доставката, защото счетоводното отразяване на доставката представлява законово изпълнение на задължение на жалбоподателя да води счетоводство. Нещо повече дори, следва да бъде отбелязано още, че съставянето на документи (фактури), които не отразяват реални стопански операции е указание за участие на самото ревизирано лице в данъчна измама и злоупотреба с право по смисъла на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС). Константна е практиката на СЕС, че не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от даден стопански субект да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната от него стопанска операция не го довежда до участие в данъчна измама /съображение по т. 48 от решение № С-273/11 на СЕС/. В изпълнение на легитимната по Директива 2006/112/ЕО цел за борба срещу данъчните измами, правните субекти не могат с измамна цел да се позовават на правото на Съюза и от друга страна - административните и съдебни органи следва да откажат правото на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба /т. 37 от решение на СЕС по дело С-285/11/. Това е така, както когато самото ДЗЛ извършва данъчна измама (в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги и за извършване на независима икономическа дейност), както и когато ДЗЛ е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на стоките или услугите участва в сделка, която е част от данъчна измама, извършена от някой от доставчиците по веригата /т. 38 и т. 39 от решение на СЕС по дело С-285/11 и т. 27 от решение на СЕС от 13.02.2014 г. по дело № С-18/13/. Именно националната юрисдикция е тази, която трябва да установи, дали доставките са реално осъществени /т. 31 от решение на СЕС по дело С-285/11/, да откаже да признае право на приспадане, когато въз основа на обективни данни установи, че се

прави позоваване с измамна цел. Изискването за знание се отнася за случаите, когато сделката е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре или надолу по веригата /решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, "Боник" ЕООД, точка 40/. Съставянето на фактури или декларации с невярно съдържание, както и всяко друго манипулиране на доказателства, се счита за част от данъчна измама, в която участва самото ДЗЛ (решение от 07.12.2010 г. по дело С-285/09, т. 48 и т. 49), поради което не е необходимо доказването на субективния елемент.

Във всички случаи при преценка за това дали доставката на стоката или услугата, по която е ползван данъчен кредит е реално извършена, задължително трябва да се изследва въпроса дали възложената работа, дейност – като съвкупност от фактически действия и последици от тях, действително е извършена, т.е. резултатът е възникнал, а при преценка на предпоставките за признаване на правото на данъчен кредит, задължително трябва да се изследва въпроса от кого е извършена възложената работа, конкретно извършена ли е от лицето издало фактурата, документираща начисления данък, явяващ се ползвания от получателя данъчен кредит.

По ЗКПО:

За 2016 г. жалбоподателят е подал годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО с вх. №2205И0041919 от 29.03.2017 г., с която е деклариран счетоводен данъчен финансов резултат - счетоводна печалба в размер на 206 423,03 лв. и нулев корпоративен данък след пренасяне на данъчна загуба. Като е съобразил установените факти и обстоятелства в частта на облагането по ЗДДС, ревизиращият екип правилно е приел, че са налице основания за увеличение на счетоводния финансов резултат със сумата в размер на 1 070 800,00 лв., осчетоводена като разход за услуги, вследствие на което е установен данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 936 955,18 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 93 695,52 лв.

За данъчни цели, признаването на разходите се основава на документалната им обосновааност. Това понятие е дефинирано в чл. 10 от ЗКПО, като по силата на ал. 1 от същата правна норма, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обосноваан чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция. В случая след като липсва стопанска операция / реална доставка /, то съгласно разпоредбите на Закона за счетоводството /ЗСч./ липсва задължение и основание за издаване на първичен счетоводен документ. Осчетоводяването на разходи, които реално не са извършени и издаване на документ, който не отразява действителни факти са нарушения на принципа на „документалната обосновааност“, поради което не следва признаване на разходите на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, тъй като същите са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство. По смисъла на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са осъществени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но без да води до отклонение от данъчно облагане. С разпоредбата на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО като отклонение от данъчно

облагане се определя и начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално извършени. В конкретния случай, посредством отчитането на разходи за услуги, които не е получило, дружеството е намалило счетоводния си финансов резултат за 2016 г., което е оказало влияние и върху размера на следващия се данък. С оглед гореизложеното процесният ревизионен акт се явява законосъобразен, а подадената срещу него жалба – неоснователна и недоказана, и като такава следва да бъде отхвърлена.

Искането на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсулско възнаграждение, с оглед изхода на спора, се явява основателно и на ответника следва да му бъде присъдено възнаграждение, на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК и чл. 7, ал. 2, т. 5 от Наредба № 1 за минималните размери на адвокатските възнаграждения, в размер на 19643.98лв / деветнадесет хиляди шестотин четеридесет и три лева и 98 ст./.

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

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ТРАНССТРОЙ-АВТОМАТИКА И МОНТАЖИ“ АД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление : [населено място], [улица],представявано от изпълнителните директори С. С. и П. С. чрез адв. К. С. от САК със съдебен адрес [населено място] [улица] против Ревизионен акт №Р-22002218006083-091-001/04.06.2019 г., издаден от И. М. Р. – орган, възложил ревизията, и А. Л. И. – ръководител на ревизията,потвърден с Решение № 152 /28.01.2020г на Директора на дирекция „ОДОП“ ,с който са установени допълнителни задължения за корпоративен данък за 2016 г. в размер на 93 695,52 лв., ведно с лихви за забава в размер на 20 692,75 лв., и данък върху добавената стойност /ДДС/ в размер на 214 160,00 лв., ведно с лихви за забава в размер на 46 301,24 лв.

ОСЪЖДА „ТРАНССТРОЙ-АВТОМАТИКА И МОНТАЖИ“ АД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление : [населено място], [улица],представявано от изпълнителните директори С. С. и П. С. , да заплати на Дирекция „ОДОП“ сумата в размер на 19643.98лв / деветнадесет хиляди шестотин четеридесет и три лева и 98 ст./, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на РБ в 14 – дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: