

РЕШЕНИЕ

№ 7887

гр. София, 28.12.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65
състав**, в публично заседание на 01.12.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова и при участието на прокурора Яни Костов, като разгледа дело номер **8462** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н О., [жк], [улица], ет.2, представлявано от управителя С. В., срещу ревизионен акт (РА) № Р-22002219001511-091-01/16.12.2019г., издаден от К. Г. М. – началник на сектор, възложил ревизията и В. Б. Л., главен инспектор по приходите в ТД на НАП – [населено място], ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1025/29.06.2020г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С., при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП).

В жалбата е посочено, че РА и потвърждаващото го решение на директора на дирекция “ОДОП” се основават на констатации, правни изводи и тълкувания, с които жалбоподателят не е съгласен. Изложени са доводи за нарушения на процесуалния и материалния закон при издаване на оспорвания РА. Моли съда да отмени РА в обжалваната част като незаконосъобразен. Не претендира присъждане на разноски.

Ответникът по жалбата, директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Счита, че оспорваният акт е законосъобразен. Твърди, че изводите в решението на директора на дирекция „ОДОП“ остават непроменени след приключване на съдебното дирене в настоящата инстанция. Моли жалбата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Участващият в производството прокурор от Софийска градска прокуратура дава

заключение за законосъобразност на оспорвания РА.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил изцяло в обжалваната част. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП" - С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ.

Обжалваният ревизионен акт е издаден след извършена повторна ревизия, по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК, възложена в изпълнение на решение №396 от 07.03.2019 г на директора на дирекция „ОДОП“ С.. Ревизионното производство е започнало със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22002219001511-020-001 от 13.03.2019 г., връчена на 03.04.2019 г., издадена от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. и Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г. на и. д. директора на ТД на НАП С., изменена със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22002219001511-020-002 от 26.06.2019 г., връчена на 26.06.2019г. Предметът и периодът на ревизията обхваща установяване на задължения за корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 01.01.2013 г. до 31.12.2015 г. и за данък по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за месеците януари, април, май, юни, август, септември, октомври, ноември и декември 2014 г., от месец януари 2015 г. до месец октомври 2016 г. включително и месец декември 2016 г.

В законоустановения срок е съставен ревизионен доклад (РД) № Р-22002219001511-092-001 от 30.09.2019 г., връчен на 21.10.2019г. От дружеството е подадено възражение срещу РД, на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК, прието с вх. № 53-00-100#19 от 04.12.2019 г. В мотивите на РА, органите по приходите са приели възражението за процесуално допустимо, но по същество за неоснователно.

Констатациите в РД са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. Ревизионен акт №Р-22002219001511-091-001 от 16.12.2019 г. е издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията, и В. Б. Л. – ръководител на ревизията, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК. Връчен е на 08.11.2020г.

В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви, предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК, представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно неправомерно упражненото право на данъчен кредит. В мотивите на РА са обсъдени доводите и доказателствата представени с възражението на жалбоподателя срещу РД.

Действително РД е изготвен след изтичането на срока по чл.117, ал.1 ДОПК. Сроковете за извършване на ревизията и за издаване на РД са инструктивни, а не преклузивни и тяхното неспазване не води до нищожност на РА, а изтичането му се

отразява единствено на годността на събраните след този момент доказателства.

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

На 20.12.2017г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция "ОДОП" С. е подадена жалба, вх. №53-03-287 от 22.01.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-141 от 28.01.2020 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., с която [фирма] оспорва РА №Р-22002219001511-091-001 от 16.12.2019 г., с който на дружеството установени задължения общо в размер на 425 614,54 лв., от които: задължения за корпоративен данък над декларирания по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ в размер на 68 236,35 лв. и лихви в размер на 31 054,96 лв. за ревизираните данъчни периоди 2014 г. и 2015 г.; задължения за данък върху добавената стойност над декларирания в размер на 225 354,65 лв. и лихви в размер на 100 968,58 лв. за всички ревизирани периоди, като незаконосъобразен. С допълнение към жалбата, депозирано в дирекция ОДОП С. с вх. № 23-22-141#4 от 18.05.2020 г., представя доказателства,

С решение № 1025/29.06.2020г. г. на директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП ревизионният акт е потвърден.

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са направени следните констатации от органите по приходите:

Основната дейност на задълженото лице през ревизираните периоди е е ресторантьорство, като упражнява търговската си дейност в следните наети имоти: заведение за хранене – „Майстор М. Сръбска скара", находящо се в [населено място], [улица], нает на основание Договор за наем от 23.05.2013г. с „АИНКАУФС – ЦЕНТЪР С. Г.м.б.Х унд Ко КГ" Е. с ЕИК[ЕИК].; заведение за хранене – „Майстор М. Сръбска скара", находящо се в [населено място], бул. „А. Стамболийски" № 101А, нает на основание Договор за наем от 30.10.2013г. с [фирма] с ЕИК[ЕИК]; ресторант, находящ се в [населено място], пл. „И. М." № 1; обект за продажба на закуски, находящо се в [населено място], пл. „И. М." № 1; ресторант – „Ресторант при М.", находящ се в [населено място], [улица], нает на основание Договор за наем от 06.02.2014г. с „АП РИТЕЙЛ I" Е. с ЕИК[ЕИК].

В хода на първата ревизия са извършени насрещни проверки на доставчиците, които са присъединени с протокол за присъединяване на доказателства. Приобщени са и доказателствата представените от жалбоподателя при оспорване на ревизионния акт пред органа по чл. 152, ал. 2 от ДОПК. От дружеството жалбоподател са изискани документи, доказващи извършен транспорт на строителни материали, документи за установяване на реализирани приходи от съвместна дейност с други юридически лица, справки по обекти за получени доставки, които не са представени.

В ревизионното производство са извършени насрещни проверки на свързаните лица: [фирма], [фирма], [фирма]. На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК, са изпратени искания за представяне на документи до физически лица, сочени от доставчиците на жалбоподателя като изпълнители, наети по извънтрудови правоотношения. В отговор част от лицата са дали писмени обяснения. Извършен е преглед на счетоводната и търговска документация за ревизирания период в дружеството, обслужващо счетоводно жалбоподателя. Извършени са проверки в информационните масиви на

НАП, имотния регистър, КАТ и др.

С обжалвания в настоящето производство РА е прието, че са налице основания за корекция на декларираното от жалбоподателя право на приспадане на данъчен кредит по фактури за покупки, издадени от тринадесет доставчика, общо в размер на 225 354,65 лв. Правото на приспадане е отказано за сумата 225 272,58 лв., поради липса на предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, а именно липса на доказателства за реално извършване на фактурираните доставки на стоки и услуги. Отказано е и право на приспадане в размер на 82,07 лв. на основание чл. 70, ал. 1, т. 3 от ЗДДС за услуги, предназначени за представителни или развлекателни цели. Предмет на спорните фактури са различни видове СМР, профилактика и ремонт на ВиК инсталации, климатични и вентилационни системи, строителни материали.

Ревизиращите са изтъкнали, че е установено, че всички дружества са deregистрирани на основание чл. 176 от ЗДДС – във връзка с данъчни нарушения и с цел предотвратяване на данъчни измами, а обектите, на които се твърди, че са работили, в по-голямата си част не са собствени, нито наети от жалбоподателя. За част от доставчиците е установено, че не са подавали годишни финансови отчети, а друга част от тях са подалите отчети, в които са вписали нулеви данни. Част от доставчиците са с установени публични задължения в особено големи размери.

Позовали са се на факта, че обектите, за които се твърди, че са предназначени договорените услуги, е установено, че не са собственост, нито са наети от жалбоподателя, поради което не се доказва връзката на фактурираните услуги с дейността на жалбоподателя, както и на липсата на кадрова и техническа обезпеченост у доставчиците.

С РА са направени корекции на декларираните от задълженото лице счетоводни финансови резултати по ЗКПО за ревизираните данъчни периоди 2014 г. и 2015 г.

В хода на ревизията е направено преобразуване на счетоводния финансов резултат на дружеството за 2014г. със сума в размер на 368 373,33 лв. Счетоводният финансов резултат е увеличен на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО, във връзка с чл. 4, ал. 1, т. 4 от Закона за счетоводството /ЗСч/. Вследствие това е определен данъчен финансов резултат – печалба, в размер на 398 273,32 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 39 827,33 лв., от които дължим корпоративен данък над декларирания в размер на 36 837,33 лв. Преобразуването на счетоводния финансов резултат е извършено със сбора от данъчните основи по фактури, издадени от [фирма] и [фирма], след като ревизиращият екип е приел, че осчетоводените от задълженото лице разходи за материали и външни услуги в размер на 314 013,33 лв. по фактури, издадени от [фирма] и в размер на 54 360,00 лв. по фактури, издадени от [фирма], са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство. Посочено е, че е следвало същите да бъдат отчетени като разходи за бъдещи периоди. Тъй като това не е сторено, с размера на неправилно осчетоводените разходи е преобразуван счетоводният финансов резултат на ревизирания субект.

За данъчен период 2015г. счетоводният финансов резултат на дружеството е преобразуван със сумата 409 729,70 лв., в т. ч.: на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО във връзка с чл. 4, ал. 1, т. 4 от ЗСч – с 286 367,90 лв.; на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО – със 117 855,00 лв.; на основание чл. 26, т. 6 от ЗКПО – със 105,54 лв.; на основание чл. 33, ал. 2 от ЗКПО – с 623,69 лв. и на основание чл. 43, ал. 1 от ЗКПО – с 4 777,57 лв. Ревизиращите са увеличили счетоводния финансов резултат за 2015 г. с данъчните

основи по фактури, издадени от [фирма] – 54 170,00 лв., [фирма] – 159 191,23 лв. и [фирма] – 73 006,67 лв. Органите по приходите са направили извод, че срещу осчетоводените от жалбоподателя разходи за материали и външни услуги не са налице реализирани приходи, поради което е следвало да бъдат осчетоводени като разходи за бъдещи периоди и включени в отчета за приходи и разходи, но за период, през който задълженото лице ще е получил приходи по договорите за съвместна дейност и тъй като това не е сторено, са приели, че неправилно осчетоводените разходи е преобразуван счетоводният финансов резултат на дружеството.

На основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО счетоводният финансов резултат на жалбоподателя е увеличен със сума в размер на 117 855,00 лв., формирана като сбор от данъчните основи по фактури, издадени от [фирма].

На следващо място с РА финансовият резултат на жалбоподателя за 2015г. е преобразуван със сума в размер на 623,69 лв., на основание чл. 33, ал. 2 от ЗКПО.

С РА, по сключен от дружеството Договор №116899 от 04.06.2015 г. за лизинг с [фирма], органите по приходите, след прилагане на формулата по чл. 43, ал. 1 от ЗКПО са изчислили разходите за лихви, подлежащи на регулация, в размер на 4 777,57 лв.

На основание чл. 26, т. 6 от ЗКПО, с РА счетоводният финансов резултат на жалбоподателя е увеличен със 105,54 лв. - разход за начислени лихви за просрочено плащане на декларираните от жалбоподателя задължения за данък върху добавената стойност, корпоративен данък и задължителни осигурителни вноски, осчетоводени от дружеството по сметка 609 – Други разходи.

В обобщение, вследствие извършените преобразувания за данъчен период 2015 г. на задълженото лице е определен данъчен финансов резултат – печалба, в размер на 313 990,21 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 31 399,02 лв.

За да потвърди РА, в решението си директорът на дирекция “ОДОП” С., след като е разгледал и съпоставил документите, събрани в хода на две ревизионни производство и допълнително представените от жалбоподателя, е намерил, че те обосновават извод за липса на доказателства за реално извършени доставки на стоки и услуги по фактури, издадени от описаните 13 дружества.

Конкретно е посочил, че в част от договорите съдържат само най-общи формулировки, видовете и обема СМР не се конкретизирани, не са посочени обекти, част от представените договори и актове не са подписани от страните. Открити са редица несъответствия в документите, представени за доказване кадровата обезпеченост на доставчиците. Установено е, че един от тях е бил на 12 години към датата на предоставяне на услугите, други – на 15 години, други са заявили, че не са работили за посочените дружества, липсват подадени от доставчика декларации по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. Решаващият орган е констатирал наличие на граждански договор и констативен протокол за приемане на извършена работа без възражения, които са на една и съща страница, но от различни дати за част от доставчиците. Установил е, че за част от обектите (К. „С.“, находящ се в [населено място], [улица]) са ползвани различни доставчици за едни и същи СМР, а някои дейности са приети неколккратно. Директорът на дирекция „ОДОП“ – С. е приел, че част от фактурите, издадени от доставчиците, не са в съответствие с изискванията на чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС.

Решаващият орган е обобщил, че представените от жалбоподателя

фактури, договори и протоколи нямат съдържание, позволяващо да се конкретизира предметът на доставка, начина на формиране на цените и размяната на действителни насрещни престации. Липсата на конкретика в предмета на договорите и начина на формиране на цените е приел, че потвърждават извода, че се касае за фиктивно оформени от жалбоподателя сделки, чиято цел е неправомерно ползване на право на приспадане на данъчен кредит и отчитане на разходи. Като допълнителен аргумент е приета липсата на представени от доказателства, въпреки че са му изискани такива още при първата ревизия, от които да е видно по какви критерии е избрал доставчиците, как се е свързал с тях и какви условия на доставки е договорил. По данни от информационната система на НАП е установено, че това са дружества, които не разполагат с ресурс за извършване на търговски сделки. Същите нямат наета работна ръка и техническа обезпеченост, не стопанисват офиси, складове или други търговски обекти. Няма доказателства за това как са транспортирани предназначенията за СМР материали.

За да потвърди РА в частта по ЗКПО, директорът на дирекция „ОДОП“-С. е приел, че фактурите, издадени от процесните дружества са документи с невярно съдържание, но дори да се приеме обратното, то за жалбоподателя ще са налице други основания за преобразуване на счетоводния финансов резултат, а именно посоченото в РА основание по чл. 77, ал. 1 от ЗКПО, както и основанието по чл. 26, т. 1 от ЗКПО – разходи, несвързани с дейността, тъй като е представил документи, целящи да установят извършване на СМР за обекти, които не са негова собственост, нито ги ползва по договор за наем или учредено право на ползване.

Намерил е РА за обоснован и в частта, в която е преобразуван счетоводният финансов резултат за данъчен период 2015 г. на основание чл. 33, ал. 2 от ЗКПО, чл. 43, ал. 1 и чл. 26, т. 6 от ЗКПО, както и в частта на отказаното право на приспадане на данъчен кредит по издадени фактури за нощувки и разходите за лихви по договор за лизинг, в който случай е неприложима разпоредбата на чл. 43, ал. 7 от ЗКПО.

По изложените съображения с Решение № 1025/29.06.2020г. директорът на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП е потвърдил изцяло РА.

В хода на съдебното обжалване жалбоподателят не представя нови писмени доказателства, въпреки че няколкократно му е давана такава възможност.

Допуснати са съдебно-техническа и съдебно-счетоводна експертиза. Заключениеята и по двете са приети без възражения от страните.

Вещото лице, изготвило СТЕ е установило, че за доставките от [фирма], [фирма], „Ди ес пластик“, „Ф. трейд [фирма], [фирма],

[фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], от жалбоподателя [фирма] са предоставени граждански договори, сметка за изплатени суми, ведомост за граждански договори и справка по чл.73, ал.1 от ЗДДФЛ. Предоставени са фактури за покупка на строителни материали, нужни за изпълнение на доставките на ремонтни услуги и профилактики, но към тях няма изготвени анализни цени за извършваните СМР, от които да е видно, какви работници са необходими и каква техника. Към момента на ревизията не са събрани достатъчно протоколи и декларации за съответствие за извършените СМР.

Към момента на извършване на експертизата описаните обекти са променени и не е възможно да се установи дали видовете СМР, описани в протоколите обр.19, материали по видове и количества са налични. Техническата експертиза от оглед на място на оспорените СМР, не може да установи каква техническа, материална и кадрова обезпеченост е необходима за тяхното извършване, тъй като освен договори и количествено стойностни сметки, не са налични анализи за определените единични цени на видовете СМР, строителни актове и проекти, които биха позволили да се установи колко работника са необходими с каква степен на квалификация, и каква механизация, материали и технически средства.

Вещото лице е установило, че няма актове обр.12 за приемане на скрити работи, подписани от всички участници в инвестиционния процес, с които са приети извършените СМР и декларации за съответствие на вложените строителни продукти и материали. Според приетото заключение протоколите за извършени СМР са акт обр.19 за видове СМР по количества и единични цени, които са първични счетоводни документи. Тези протоколи не доказват приемане на качествено извършени видове СМР. Няма документи - като сертификати и декларации за съответствие на вложените материали. Не са представени удостоверения за вписване в Централния професионален регистър на строителя (ЦПРС), а за да извършва строителна дейност следва да притежава разрешение за съответна група и подгрупа. Съгласно чл.5 ал.1 от Правилника за реда за вписване и водене на ЦПРС строителите, които изпълняват строежи от първа до пета категория, съгласно чл. 137, ал. 1 ЗУТ, и които подлежат на вписване в регистъра, съгласно чл. 3, ал. 2 З., могат да се вписват в една или повече групи. Строителните работи са били от четвърта или пета категория на строежите, съгласно чл.137 от ЗУТ.

Вещото лице по назначената ССЕ не е открило доставчиците на декларираните адреси, поради което не е могло да извърши справка в счетоводството им, нито е разполагало с документи, различни от тези по делото. Дружеството жалбоподател също не е открито на адреса,

поради което не е установено дали счетоводството му е водено редовно. Не са установени и съпътстващи документи към спорните фактури с предмет стоки, като договори, приемо-предавателни протоколи, складови разписки или други документи, касаещи предаването на стоките и др. В счетоводството на жалбоподателя фактурите са намерили отражение по Дт на сметка 601 „Разходи за материали“ и 602 „Разходи за външни услуги“, съответно счетоводното отражение на фактурите от доставчиците и жалбоподателя, при налични по делото документи за това е отразено в счетоводни сметки 411 „Клиенти“, 4532 „702“ Приходи от продажба на стоки“, 4532 „начислен ДДС на продажбите“ и 501 „каса в лева“ в случай, че има извършено плащане за това.

Вещото лице е проследило разплащането по процесните фактури, като част от тях са заплатени в брой, за което има представени фискални бонове, а към други няма доказателства за плащане.

Експертизата е изготвила Таблица-Приложение 1 към ССЧЕ, в която е отразила има ли налична връзка на получените доставки на стоки и услуги с извършваната дейност на жалбоподателя през ревизирания период.

За част от процесните фактури са представени вторични счетоводни документи-хронологични регистри за счетоводни сметки 411 „Клиенти“, 703 „Приходи от услуги“, 4532 „Начислен ДДС на продажбите“ и 501 „Каса в лв“, в които фактурите са намерили отражение.

Съобразявайки изложените от органите по приходите мотиви за постановяването на оспорения акт, както и фактите, установяващи се от доказателствата по делото, настоящият съдебен състав намира от фактическа и правна страна следното:

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК. Мотивиран е подробно, като неразделна част от него е и ревизионният доклад, съдържащ фактическите констатации и съображения на екипа. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаване на акта, които да опорочават фактическите и материалноправни изводи на органа по приходите. Доказателствата, послужили за издаването му, са събрани по предвидения в ДОПК ред.

Ревизионният акт е издаден при правилно приложение на материалния закон.

По ЗДДС:

За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68 от ЗДДС следва да е изпълнено някое от условията посочени в чл.71 от ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит,

винаги трябва да се държи сметка за това дали е облагаема доставка по смисъла на чл.6, ал.1 или чл.9 от ЗДДС и след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл.71 от ЗДДС

По делото не е спорно и това се установява от събраните в хода на ревизията доказателства, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактура/ от страна на преките доставчици, които са издали процесните фактури, отразени в дневниците за продажби и справките-декларации и е начислен данъкът по смисъла на чл.86 от ЗДДС. Това се потвърждава и от заключението на вещото лице.

Изискванията на чл.71 и чл.72 от ЗДДС за упражняване права на данъчен кредит са изпълнени от страна на получателя по доставките. По делото са представени заверени копия на документи, изходящи от част от доставчиците и имащи отношение към процесите доставки. Нито един от доставчиците обаче не е осигурил достъп до счетоводството си и не е открит, тези доказателствата са изпратени в копия по пощата, поради което на ревизиращите не са представени оригинал на никой от събраните документи.

Спорната предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1 от ЗДДС, в процесния случай е наличието на осъществена облагаема доставка по смисъла на чл.9 от ЗДДС, осъществена от конкретно посочения във фактурите доставчик.

Законът не свързва задължението за начисляване на ДДС и правото на данъчен кредит единствено с издаването на данъчна фактура, а поставя изискването да е налице реално осъществена облагаема доставка. Легалната дефиниция на понятието данъчен кредит се съдържа в чл.68, ал.1 ЗДДС и това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по ЗДДС за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. В този текст законодателят е предпоставил облагаемата доставка като основно изискване, за да е налице правото на данъчен кредит. Аналогично е законодателното решение при регламентиране на спорното право в нормата на чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. В тази разпоредба се съдържа правото на задълженото лице да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по ЗДДС лице, му е доставил или предстои да му достави. Законът на първо място изисква да е осъществена реална доставка на стока и услуга. След като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи

потенциалната възможност за осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика; и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойностяване като количествено-стойностни сметки, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др.

По делото са представени заверени копия на документи, изходящи от част от доставчиците и имащи отношение към процесите доставки. Някои съдържат счетоводни регистри, от които би могло да се установи, какъв е начинът на счетоводно отразяване на процесите доставки.

Като частни документи договорите, приложенията към тях, приемо-предавателните протоколи не разполагат с материална доказателствена сила, обвързваща съда. Тяхното съдържание се преценява от съда по вътрешно убеждение с оглед на всички обстоятелства по делото. При частните свидетелстващи документи (каквито са приемо-предавателните протоколи) защитата срещу тяхната материална доказателствена сила не е подчинена на изискванията за оспорване истинността на документ, защото съдът не е обвързан от тази доказателствена сила, а я преценява по свое вътрешно убеждение съобразно с всички данни по делото.

Относно обектите, на които са извършвани фактурираните доставки са представени договори за съвместна дейност. За част от тях е установено, че в счетоводството на жалбоподателя липсват осчетоводявания на приходи и разходи от извършване на съвместна дейност. Няма доказателства такава дейност реално да е осъществена, поради което за дейностите, извършвани в обект „К. С.“, находящ се в [населено място], [улица], Сръбски ресторант в [населено място], обл. С. и не са налице доказателства за използване на услугите за последващи облагаеми доставки.

С РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит, в размер на 62 802,67 лв. за периодите януари, май, юни, август, септември, октомври, ноември и декември 2014 г. по 17 фактури, издадени от **[фирма]**, с предмет покупка на строителни материали, както и извършени строителни и ремонтни услуги: „строителни материали по опис“, „стоки по опис“, „СМР по договор“, „данъчна консултация“, „правни услуги“, „посреднически услуги“. Установено е, че фактурите са осчетоводени по дебита на сметка 601 „Разходи за материали“ в размер на 101 353,33 лв., която сума е сбор от 93 333,33 лв. по фактура № [ЕГН]/19.12.2013г. и 8 020,00 лв. по фактура № [ЕГН]/29.12.2014г., както и по дебита на сметка 602 „Разходи за външни услуги“ в общ размер на 212 660,00 лв. по останалите фактури. Част от фактурите са платени по касов път, т.е. в брой, за което са приложени фискални бонове, а

останалите, които е трябвало да се платят по банков път, не са заплатени. Това се установява и от обяснението, дадено от доставчика в хода на ревизията.

Към фактурите с предмет СМР са приложени договори и протоколи за приемане на СМР. От съдържанието на договорите не може да се направи извод за кой обект се отнасят и за какъв вид работа, поради което е трудно да се свържат с конкретните протоколи за приемане на СМР.

За фактурираните посреднически услуги е установено, че са представени договори за услуги, но като доказателства за изпълнение са приложени протоколи за приемане на СМР.

Към фактурата с предмет „правни услуги и консултации“ е представен Договор от 30.11.2014 г. и протокол от същата дата за получени правни услуги при подписване на петгодишен договор за наем за обект на жалбоподателя, находящ се в [населено място] , [улица]. Не е установено в какво се изразяват тези консултации и кой ги е извършвал. Не са представени документи къде са съхранявани материалите, както и транспортни документи доказващи превоза на строителните материали от обект на доставчика до обект на клиента. В жалба вх. № 53-03-1880/01.08.2018г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-1430/08.08.2018г. по регистъра на дирекция ОДОП жалбоподателят сочи, че закупените строителни материали от доставчиците му са превозени със собствено превозно средство марка „Ф.“ с рег. No СВ4793ВК, но по данни от КАТ автомобилът е лек, а не товарен и е закупен две години по-късно – през 2016г.

Закупените материали и получени строителни, ремонтни и посреднически услуги не се установява да са пряко свързани с извършваната от жалбоподателя стопанска дейност, тъй като не са използвани за извършването на последващи облагаеми доставки. Видно от изложеният по горе подробен анализ на отчетените разходи за материали и външни услуги от страна на ревизираното дружество по фактури издадени от страна на [фирма], по безспорен начин е установено, че извършените услуги са на обекти: Сръбска скара „Майстор М. - МОЛ П.“ и Сръбска скара "Майстор М. - пл. Г.", които обекти не се стопанисват от страна на ревизираното дружество и същото не отчита приходи от тях, т.е. не ги използва за последващи доставки.,

Отказано е и право на данъчен кредит общо в размер на 10 872,00 лв. за периодите април, май, септември и октомври 2014 г. по четири фактури, издадени от [фирма] с предмет “СМР по договор“ и „материали по опис“. Отново са приложени договори и протоколи за приемане на СМР. Фактурите са осчетоводени по дебита на сметка 601 „Разходи за материали“ в размер на 13 500,00 лв., която сума е

стойността по фактура № [ЕГН]/26.05.2014г., както и по дебита на сметка 602 „Разходи за външни услуги“ в общ размер на 40 860,00 лв. по останалите фактури. Разплащане има само по една от фактурите.

Услугите отново са предоставяни на обекти, които не са собственост на жалбоподателя, не се стопанисват от него и не са отчитани приходи от експлоатацията им. При насрещната проверка доставчикът не е открит и не е представил исканите доказателства и обяснения. Установено е, че не притежава материална и кадрова обезпеченост. Предметът във фактурите е твърде общ и не може еднозначно да се обвърже с конкретен договор и протокол. По изложените съображения, правилен се явява изводът на ораните по приходите, че липсват доказателства доставките, фактурирани от [фирма] и [фирма], да са фактически извършени.

На следващо място с РА не е признат данъчен кредит общо в размер на 23 571,00 лв. за периодите януари, февруари, март и април 2015 г. по 17 фактури, издадени от **[фирма]**, с предмет на доставките СМР за обект, експлоатиран от жалбоподателя и находящ се в [населено място], [улица]. Ш. насрещната проверка доставчикът не е открит и не е представил доказателства или обяснения. При ревизията е установено, е няма собствени или наети търговски обекти. За процесните периоди е имало работници, ангажирани по трудово правоотношение на длъжностите „мениджър покупки-продажби“, „продавач консултант“, „търговски помощник“, „шофьор“ и „общ работник“, а декларираният вид дейност е търговия на дребно в неспециализирани магазини. Няма данни, от които да е видно какви строителни материали са вложени във фактурираните СМР, за чия сметка са материалите и как са осигурени. Към част от фактурите за СМР и към фактурите за посреднически услуги не са приложени протоколи за приемане на извършените работи, а към фактурите с предмет „стоки по опис“ не са приложени описи. Относно твърденията на жалбоподателя, че доставките е извършвал със собствено МПС марка „Ф.“ е установено, че се касае за лек автомобил, придобит две години по-късно.

Относно непризнат с РА данъчен кредит в общ размер от 10 834,00 лв. за данъчен период май 2015г. по шест фактури, издадени от **[фирма]**, с предмет на доставките ремонт и профилактика на вентилационна система“, „ремонтни услуги съгласно протокол“, „ремонт и профилактика на климатична система“, „СМР по протокол“, отново са представени договори и протоколи за приемане на СМР.

И при този доставчик недоказана остава връзката на фактурираните услуги с дейността на жалбоподателя, тъй като според представените протоколи те са предоставени на обект които не е собственост, нито е нает от жалбоподателя, а именно Сръбски ресторант „М. М.“, г. С.,

[улица].

В хода на ревизията е установено, че доставчикът не разполага с функциониращ търговски обект, от който да извършва дейност или в който да съхранява строителни материали и техника.

Представени са граждански договори, сключени между физически лица и [фирма]. При проверка е установено, че доставчикът е подал справка по образец по чл. 73 от ЗДДФЛ за три лица, наети по извънтрудово правоотношение. Тези лица обаче не са подали ГДД по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ, нито за тях са подадени декларации обр. 1 и обр. 6 от Наредба №Н-8 от 29.12.2005 г. за съдържанието, сроковете, начина и реда за подаване и съхранение на данни от работодателите, осигурителите за осигурените при тях лица, както и от самоосигуряващите се лица /отм./, установено е, че едно от тези лица е работило в друг град при друг работодател.

Относно превоза на строителните материали, важи описаното относно лекия автомобил Ф..

С РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит по 27 фактури, издадени от [фирма], в размер на 31 838,25 лв. за периодите юни, юли, август, септември, октомври и ноември 2015 г. Предмет на доставките отново са различни видове строителни и ремонтни услуги - „СМР по договор“, „монтаж, демонтаж и профилактика на вентилационна система“, „ремонт и профилактика на хладилна и климатична инсталация“, „профилактика на абсорбираща система“, „ремонтни дейности по протокол“, „подмяна ел. инсталация, демонтаж и монтаж на гипсокартон, шпакловка и боя“. Фактурите са осчетоводени по дебита на сметка 602 „Разходи за външни услуги“. Представени са копия на фискални бонове за извършени разплащания по касов път, както и договори и протоколи за извършени СМР, двустранно подписани.

От протоколите се установява, че услугите са предоставяни на обект „К. С.“ – [населено място], [улица], който обект не се стопанисва от жалбоподателя и същият не отчита приходи от него.

При насрещната проверка на доставчика са представени документите, представени и от жалбоподателя. Липсват доказателства за наличието на складови и търговски площи, във връзка със съхранението на използваните материали при извършените ремонтни услуги, за транспорт, за наети работници. От ССЕ се установява, че няма данни как са отразени процесните фактури в счетоводството на доставчика.

По 18 фактури, издадени от [фирма] не е признат данъчен кредит в размер на 21 600,49 лв. за периодите септември, октомври, ноември и декември 2015 г., януари 2016 г. Предмет на доставките са извършени С. по договор/протокол“, „монтаж демонтаж гипсокартон, смяна на инсталация, подмяна на ВиК инсталация, шпакловка и боя“, „ремонт/профилактика на климатична и вентилационна система“ и др.

Представени са договори и протоколи за СМР на обектите Сръбски ресторант, [населено място], [община] и „К. С.“, [населено място], [улица] . Договорите отново са твърде общо формулирани, а конкретните услуги и условия се извеждат от протоколите, поради което връзката между представените документи и фактурите не може да бъде еднозначно установена.

Отново важи казаното са обектите, на които са предоставени услугите, че не са свързани с дейността на дружеството, тъй като не се установява да са наети или собственост на жалбоподателя, а по приложените договори за съвместна дейност не са отчитани приходи.

С РА е отказано право на данъчен кредит по 14 фактури с предмет: „услуга“ и „СМР по договор“, издадени от **[фирма]**, в общ размер на 15 185,00 лв. за периодите февруари, март и април 2016 г. От представените протоколи се установява, че извършените дейности представляват „ремонт и профилактика на климатична и вентилационна система“, „направа на ел. инсталация“, „подмяна на ел. инсталация“, „СМР по протокол. И тук отново са представени договори и протоколи. От тях се установява, че строителните и ремонтни услуги с е отнасят за обект Сръбски ресторант [населено място], [община].

Освен споменатото вече относно представените идентични договори и протоколи за приемане на СМР, както и относно обекта, на който са извършвани услугите, за този доставчик е установено при извършената насрещна проверка, че в счетоводството му са осчетоводени единствено извършените услуги към **[фирма]**. като проходи от продажба на стоки и същият е осчетоводен по кредита на сметка 702 „Приходи от продажба на стоки“ . Няма данни за наличие на активи, персонал. Не са осчетоводени други доставки. Допълнително пред директора на дирекция „ОДОП“ С. са представени доказателства за наличие на сключени граждански договори с физически лица от страна на изпълнителя на СМР услугите **[фирма]**. При извършената проверка в хода на ревизията едно от трите лица, за което се твърди, че е полагало труд, И. Х. П., с Уведомително писмо вх. № 53-00-1000#14/12.09.2019г. представя писмени обяснения, според които никога не е имал сключен граждански договор с фирма **[фирма]** и не е получавал възнаграждения от него, не е работил на негови обекти и няма документи, които да предостави. Установено е, че лицето от 11.08.2015г. до 06.12.2016г. има сключен трудов договор с друго дружество.

С РА не е признат данъчен кредит в размер на 5 199,54 лв. за данъчен период март 2016 г. по 6 фактури, издадени от **[фирма]**, с предмет „СМР по протокол“. Ф. са осчетоводени по дебита на сметка 602 „Разходи за външни услуги“. Представени са копия на фискални бонове за извършени разплащания по касов път. Към всяка от фактурите е

представен договор, според който жалбоподателят, в качеството му на възложител, възлага на изпълнителя да се извършат строително ремонтни работи на обект – К. С." – [населено място], [улица]. Според представените протоколи за извършени СМР услуги от 18.03.2016г., 25.03.2016г., 23.03.2016г, 21.03.2016г. са приети извършени строителни и ремонтни услуги на обект "К. С.", представляващи направа и монтаж на регулационни клапи, доставка и монтаж на филтърни касети, доставка и монтаж на регулационни секции, ремонт на тротоарни плочи, демонтаж на информационни табели, натоварване и извозване на отпадъци, направа и монтаж на въздуховоди, направа и монтаж на фланци и доставка и монтаж на решетки, изтръгване на боя, поставяне на теракол, шпакловка, боядисване, изграждане на нови конструкции, полагане на воалит, залепване с газопламъчна горелка, монтаж умивалник, монтаж на контакти, монтаж на ключове, монтаж на лампи лунички, демонтаж на входна врата, изграждане на праг входна врата, монтаж на входна врата, обръщане на ъгли, кофраж, бетон, арматура, лепене и фугиране на камък.

Не са представени фактури за закупуване на вложените материали и документи за транспорт. Въз основа на данните от оборотната ведомост на доставчика е констатирано, че не са осчетоводени разходи за персонал или за ползвани външни услуги. Дружеството няма заведени дълготрайни материални активи. Като доказателство за осъществен транспорт жалбоподателят е посочил придобитият през месец април 2016 г. лек автомобил „Ф.“, а услугите са изпълнени м.март 2016г. Липсват пътни листове и товарителници.

След справка в търговския регистър органите по приходите са установили, че [фирма] е подало годишни финансови отчети за 2015 г. и 2016 г. с нулеви данн., от което са направили извод, че през посочения период доставчикът не е осъществявал дейност. С оглед обекта на който са предоставени услугите, не може да се установи и връзка на предоставените услуги с дейността на жалбоподателя.

От **[фирма]**, не е признат данъчен кредит в размер на 8 277,33 лв. за периодите май, юни и юли 2016 г. по общо 9 фактури с предмет „СМР по протокол”. Предмет на доставките са строителни и ремонтни услуги. Фактурите са осчетоводени по дебита на сметка 602 „Разходи за външни услуги”. Представени са копия на фискални бонове за извършени разплащания по касов път. Приложени са договори и протоколи за приемане на СМР за обект К. „С.“, [населено място], [улица]. от 17.04.2016г., 29.04.2016г., 16.05.2016г., 26.05.2016г., 05.06.2016г., 24.06.2016г. Към тях са представени протоколи за извършени СМР услуги, според които са извършени следните услуги: поставяне на гранитогрес, изграждане на В и К инсталация, поставяне на армирана замазка, изкъртване на замазка, изнасяне на отпадъци,

монтаж на кабели външно осветление.

Относно транспорта на стоките, жалбоподателят в хода на ревизията е декларирал, че са извършени с притежавания от него автомобил "Ф.", като по данни от регистъра на КАТ, автомобилът е „лек“, в резултат на което няма как да се използва за транспорт на строителни материали.

При извършената насрещна проверка на доставчика на 12.06.2017г. управителят на дружеството влиза самото ИПДПОЗЛ № П-2222020617044060- 040-001/17.03.2017г. в деловодството на НАП с вх. № 53-03-696#12/12.06.2017г., като върху него, управителят е декларирал и подписал следните факти и обстоятелства: „Фирма [фирма] не е издавала тези фактури. По искане за представяне на документи и писмени обяснения за издадени фактури към [фирма]: Аз, долуподписания В. П. В. искам да ви уведомя, че не съм издавал никакви документи от мое име на никакви фирми. С документацията на фирмата друг с фалшиво пълномощно е извършвал престъпление и от 21.11.2016г. тече прокурорска проверка и досъдебно производство.’

Доставчикът не притежава складови помещения, няма заети строителни работници, няма публикувани и подавани годишни отчети за 2015г. и 2016г.

Установено е , че услугите са извършвани на обект, който не е свързан с дейността на жалбоподателя.

Представените договори и протоколи за извършени СМР от този доставчик, чиито представител заявява, че не е издавал документи, са идентични с тези на останалите доставчици. Налице са и други противоречия между твърденията на жалбоподателя и представените от него доказателства и събраните в хода на ревизията, като например декларацията на част от лицата, които се твърди, че са работили на процесните обекти, че не са полагали труд там, като бащата на И. М. Д., за когото от доставчикът [фирма] е представена подадена Справка по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ вх. №22000183465575 от 02.04.2018 г., е заявил, че считано от 25.09.2015 г. синът му работи и живее в Англия и за времето от септември 2015 г. до септември 2019 г. не е полагал труд и работил за български фирми. И. Х. П., посочен в представената от доставчика [фирма] справка по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ с вх. №22000183465522 от 02.04.2018г. заявява, че не е имал сключен граждански договор с [фирма], не е работил на обекти на това дружество и не е получавал възнаграждения от него.

С РА с установени задължения - непризнат данъчен кредит в размер на 8 650,30 лв. за периодите април, май и юни 2016 г. по фактури, издадени от [фирма], с предмет: „профилактика и ремонт на ВиК инсталация, демонтаж и монтаж на гарнитогрес“, „ремонт и профилактика на климатична и вентилационна система“, „прозвъняване и профилактика на ел. инсталация, демонтаж и монтаж на гипсокартон,

шпакловка и латекс“, „профилактика и подмяна на ел. инсталация“, „монтаж и демонтаж на гранитогрес и освежаване на кухненско помещение“, „СМР по протокол“.

Отново са представени същите договори и протоколи за извършено СМР на обект – Сръбски ресторант „Стария Б.“, находящ се на автомагистрала „Т.“, 61-ви км, с. Д. В.. В договорите отново липсват уговорки за цени и видове СМР. Не са представени доказателства за осчетоводяване на разходи за персонал, за външни услуги и за материали. Не са представени фактури за закупени и вложени материали, нито доказателства за транспорт. Отново жалбоподателят е представил подадена от доставчика Справка по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ, в която са декларирани изплатени суми на три физически лица, за които, при проверка е установено, че са имали сключени трудови договори с други дружества, а същевременно не са подали декларации за получени възнаграждения от извънтрудови правоотношения

По пет фактури, издадени от **[фирма]** не е признат данъчен кредит в размер на 6 300,00 лв. за данъчен период август 2016 г. Фактури са с предмет „СМР по протокол“.

Към фактурите са представени договори между **[фирма]** и **[фирма]** за СМР на обект – сръбски ресторант „Стари Б.“, находящ се в **[населено място]** и протоколи за приемане на извършените работи. Отново предметът във фактурите е твърде общо формулиран и не може да бъде отнесен към конкретен договор от конкретна дата. В договорите липсват клаузи за цени и не са конкретизирани видовете СМР, които е следвало да бъдат извършени. Не се установява как са формирани цените и какви материали са вложени, как са били закупени и транспортирани.

От писмо вх. №53-00-1000#13 от 09.09.2019 г., подадено при проверка на лицата посочени в подадена от доставчика справка по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ, от И. М. Д. – баща на сочения като нает от **[фирма]** М. И. М., се установява, че считано от 25.09.2015 г. синът му работи и живее в Англия и за времето от септември 2015 г. до септември 2019 г. не е полагал труд и работил за български фирми. Твърдението се подкрепя и от направената справка в информационната система на НАП, при която е констатирано, че за М. И. М. има подадени данни за наличие на трудово правоотношение за времето до 10.09.2015 г., но не и след това. Не е признат и данъчен кредит общо в размер на на 15 212,00 лв. за периодите септември, октомври и декември 2016 г. **[фирма]** по 12 фактури с предмет „СМР по протокол“ и „извършено СМР по протокол“. Към фактурите отново са представени двустранно подписани договори и протоколи за приемане на СМР за обекти „Сръбска скара“ в МОЛ на **[улица]** в МОЛ „С.“ на бул. Ал. С.“ №34.

Доставчикът не е открит и не е представил документи. Няма

предоставени доказателства, доказващи наличие на насрещна престация по фактурираните доставки, както и доказателства за счетоводно отразяване на фактурираните доставки.

В хода на ревизията е установено, че доставчикът не притежава ДМА, търговски обект, не е имал наети строителни работници и инженерно-технически персонал. Наетите лица и то за периоди, извън процесните, са на длъжности „шофьор“, „майстор на тестени изделия“, „готвач“, „работник кухня“, „мияч на съдове“. Дружеството не е подавало справка по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ за ангажирани лица по граждански договор и не е декларирало търговски обекти.

По издадените от [фирма] четири фактури не е признат данъчен кредит в размер на 4 930,00 лв. за данъчен период декември 2016 г. Фактури са с предмет: „извършено СМР по протокол“. Приложени са сключени между жалбоподателя и доставчика договори за извършване на СМР на обект „Б. фън мюзик“, зала „А.“. Представени са копия на фискални бонове за извършени разплащания по касов път. В договорите липсват конкретни уговорки за цени и видове СМР, липсват доказателства за вложените материали, техния транспорт. Доставчикът не е осчетоводявал разходи за персонал или за ползвани външни услуги и няма заведени дълготрайни материални активи. Не е установено жалбоподателят да е отчетел приходи за извършени услуги във връзка с посочения в договорите обект.

Отново е представена Справка по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ за изплатени доходи по извънтрудово правоотношение през 2016 г. от доставчика и при проверката на лицата, посочени в справката е установено, че А. Г. Л. е нает на трудов договор в [фирма], а в писмо вх. №53-00-1000#12 от 09.09.2019 г П. Б. И. заявява, че не си спомня да е сключвал граждански договор с [фирма], нито има документи на тази фирма.

От така представените писмени доказателства прави впечатление, на първо място, че в процесните фактури услугите са описани твърде общо, без посочване конкретния вид услуги единична цена или количество, нито обект на който са предоставени. Във фактурите с предмет “СМР по договор” или “СМР по протокол” не е посочена дата или номер, по които да бъдат обвързани с конкретен договор или протокол. Значителна част от фактурите са с предмет “услуга”, “данъчна консултация”, “посреднически услуги”, което е максимално общо и неопределено. В нито един от договорите между [фирма] и изпълнителите не е посочена цена или начинът, по който се формира цената на услугите. Липсват и договорки за чия сметка са материалите, вложени в услугите. Такава информация не е налична и във фактурите, което възпрепятства установяването на факта в какво се изразява фактурираната услуга. Информацията във фактурата не препраща и към конкретен договор или приемо-продавателен протокол, от който

това би могло да се установи. Конкретна фактура не би могла да бъде обвързана с конкретен договор и съответно конкретна услуга. Това възпрепятства и по-нататъшното проследяване на получената по конкретна фактура услуга, как е използвана от получателя, в случая жалбоподателя. При липсата на всякаква конкретна информация във фактурите или съпътстващите договори за услуги документи, която да конкретизира предмета и цената на услугата, представените приемо-предавателни протоколи също не могат да установят тези факти. Както посочва и вещото лице по СТЕ не са налични достатъчно протоколи и декларации за съответствие за извършените СМР. Във времето обектите са променени и не е възможно да се установи дали видовете СМР описани в протоколите обр.19 материали по видове и количества са налични. Не са налични анализи за определените единични цени на видовете СМР, строителни актове и проекти, които биха позволили да се установи колко работника са необходими с каква степен на квалификация, и каква механизация, материали и технически средства. От значение е и фактът, че те като частни писмени документи без достоверна дата не разполагат с материална доказателствена сила. От заключението на ССЕ също се установява, че по делото не са приложени документи, съдържащи необходимата информация дали доставчиците са разполагали с ДМА, има ли заведени покупки на материали, подизпълнители и пр. Документите от счетоводствата на доставчиците не могат да бъдат кредитирани, доколкото в чл. 182 ГПК е предвидено, че вписвания в счетоводни книги се преценяват от съда според тяхната редовност и с оглед на другите обстоятелства по делото. Редовността на счетоводството на доставчиците не е установено включително и от ССЕ.

При насрещните проверки от доставчиците се установява, че част от информацията за наетите лица не отговоря на действителността и лицата не са полагали труд за посочените дружества през процесния период.

Въпреки предоставената информация за налични работници/служители не може да бъде обоснован извод за кадрова обезпеченост на доставчиците, доколкото не може да бъде определен конкретно предметът и обемът на фактурираните услуги, поради което не би могъл да с направи извод тези служители достатъчни ли и и притежават ли нужната компетентност, за да изпълнят фактурираните услуги, както посочва и вещото лице по СТЕ.

Относно кадровата обезпеченост на доставчиците в случая следва да се съобрази Решение на Съда на ЕС от 6.09.2012 г. по дело С 324/11. СЕС се е произнесъл, че Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС и принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчен орган да откаже на

данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен ДДС за предоставените му услуги поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

В процесния случай обаче следва да се има предвид, че липсата на кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците не е единствена причина за отказване на правото на данъчен кредит, а тези факти са обект на преценка от съда, заедно с останалите събрани доказателства. По-важното в случая обаче е, че съдът не кредитира преките доказателства за изпълнение на услугите като предпоставка за признаване на спорното право. При това положение, дори да се установи фактът, че услугите, за които са издадени фактурите са били обективно извършени и съществуват, не може да се установи, че именно посоченият доставчик ги е извършили. Основания за този извод дават и приетите експертизи. Вещото лице инженер е посочило, че не може да установи с каква техническа, материална и кадрова обезпеченост е необходима за извършване на процесните СМР, тъй като освен с договори и количествено стойностни сметки, не са налични анализи за определените единични цени на видовете СМР, строителни актове и проекти, които биха позволили да се установи колко работника са необходими с каква степен на квалификация, и каква механизация, материали и технически средства.

Предметът на процесните фактури е формулиран твърде общо, не посочва дата на договора или обект на СМР, които следва да се извършват, както и вида на договорените СМР. Конкретика липсва и в представените договори, които са еднотипни с всеки от доставчиците и в повечето няма основана информация, като обекта или вида на СМР. Те са толкова общо формулирани, че трудно могат да бъдат обвързани с конкретни фактури или протоколи за приемане на СМР. Съдържанието на фактурите не отговаря на изискването на чл. 114 от ЗДДС – в описанието на услугата не се съдържа релевантната информация, необходима за индивидуализирането на престацията. Тази неяснота относно предмета на доставките не е преодоляна чрез представени съпътстващи документи. Непълнотата на фактурите възпрепятства установяване възможността за доказване реалността на доставката, респективно установяване настъпването на данъчни събития. В Решение от 08.05.2013 г. на СЕС по дело С-271/12, се приема, че правото на приспадане на ДДС може да се откаже на данъчнозадължените лица, получатели на услуги, които разполагат с

непълни фактури, дори ако в допълнение към последните след приемането на решението за отказ е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните сделки.

Относно доказателствата за извършеното плащане съдът счита, че същите могат да бъдат само косвено доказателство за реалното изпълнение на доставката. Липсват и първични счетоводни документи - разходни касови ордери, в които да са отразени данни за лицето, което е предало сумата от страна на възложителя и лице, получило сумата – като представител на съответния доставчик.

Установените в хода на ревизията факти, свързани с дерегистрацията на доставчиците по инициатива на органите по приходите, макар и косвено навеждат на извод за наличие на данъчна измама.

С изключение на ревизиите при особени случаи по чл.122 ДОПК, в кодекса няма изрични норми за определяне на доказателствената тежест в процеса, поради което намират приложение общите правила на доказване. Съгласно общия принцип на разпределение на доказателствената тежест в процеса, всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, и поради това, че данъчният субект претендира право на приспадане на данъчен кредит, то той е този, който следва да докаже изпълнението на всички законови изисквания, включително и реалността на доставката по процесните фактури. В настоящия казус това означава, че ревизирият данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени от посочения във фактурата доставчик. Съгласно чл.70, ал.5 от ЗДДС, не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. Законът не съдържа легална дефиниция на понятието "неправомерно начислен данък". Общото правно тълкуване в най-широк смисъл е, че неправомерно е това начисляване на данък, което е извършено в нарушение на закона. Законите изисквания за начисляване са посочени в чл. 86, ал. 1 ЗДДС. Комплексният анализ на предпоставките за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит, посочени по-горе, и основанието за отказ на такова право по чл. 70, ал. 5 ЗДДС показва, че неправомерното начисляване трябва да е свързано само с пряката доставка, по което се упражнява правото на данъчен кредит, че това неправомерно начисляване не предпоставя и не изисква установяване на произход на стоката, както и че то не е в зависимост от действия на доставчика, за които получателят няма как да узнае и няма задължение да знае, поради което и не може да носи отговорност за тях.

При съвкупната преценка на събраните по делото доказателства не може да се направи категоричен извод за реално извършване на

процесните доставки от посочените във фактурите доставчици. При съвкупна преценка на представените преки и косвени доказателства, правилни са изводите на приходната администрация, а жалбата в тази част е неоснователна

С оглед на установените фактически данни съдът счита за обосновано заключението на органа по приходите за нереалност на фактурираните доставки. Не е възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, в резултат на което да се направи извод за реалност на доставката по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, с оглед на което законосъобразно е отказан данъчният кредит по спорните фактури до размера на начисления по тях ДДС, на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Основният спорен въпрос по делото е дали наистина са осъществени реални доставки на услугите от посочения доставчик, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит. Наличието на облагаема доставка е елемент от механизма на функциониране на данъка върху добавената стойност, поради което не може да бъде игнорирано доказването ѝ при разрешаване на спора относно наличието на право на приспадане на данъчен кредит.

В процесния случай няма противоречие с практика на СЕС в Л. - Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11, защото правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя по доставката на услуга, само когато по категоричен начин е доказана нейната реалност - чл. 8 във връзка с чл. 9, ал. 1 ЗДДС и чл. 24, § 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност. С посоченото Решение на СЕС не се отрича необходимостта националният съдия да осъществи конкретна преценка на всички събрани в производството пред него доказателства и въз основа на тях да формира изводите си за наличието или липсата на реална доставка. Това е изрично подчертано от СЕС в Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11, съобразно което "Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка."

В т. 63 и 64 от същото решение е посочено, че според практиката на Съда държавите членки следва да проверят декларациите на данъчнозадължените лица, отчетите на същите и другите относими документи (вж. Решение от 17 юли 2008 г. по дело Комисия/Италия, C-132/06, Сборник, стр. I-5457, точка 37 и Решение от 29 юли 2010 г. по дело Р. К., Ф., Juźwiak, Oriowski, C-188/09, Сборник, стр. I-7639, точка 21). За тази цел Директива 2006/112, и по-конкретно член 242 от нея, задължава всяко данъчнозадължено лице да води достатъчно подробна

отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи.

Ето защо, изводът на приходната администрация за липса на коментираните доставки на услуги се явява фактически и правно обоснован, поради което обжалването на [фирма] в тази част следва да бъде отхвърлено.

Съдът споделя и изводите в Решението на директора на дирекция "ОДОП" С. при ЦУ на НАП относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит в размер на 82,07 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма], с предмет „нощувка“. Не са представени доказателства, от които да се установи, че процесните фактури са за разходи във връзка с командироване на работници и/или служители, или на съдружниците. Съгласно чл. 70, ал. 1, т. 3 от ЗДДС. правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл.69 или чл.74 от ЗДДС, когато стоките или услугите са предназначени за представителни или развлекателни цели. В случая при липса на представени писмени доказателства, че не се касае за представителни или развлекателни цели, правилно е приложена цитираната разпоредба и е отказано право на приспадане на данъчен кредит по процесните четири фактури с предмет "нощувка".

По ЗКПО:

При установеното относно непризнатото с РА право на приспадане на данъчен кредит, законосъобразно с РА са коригирани счетоводни финансови резултати по ЗКПО за ревизираните данъчни периоди 2014 г. и 2015 г.

Съгласно чл. 4, ал. 1, т. 4 от ЗСч /в сила от 01.01.2002 г. до 31.12.2015 г./, счетоводството се осъществява и финансовите отчети се съставят в съответствие с изискванията на този закон при съобразяване със следните счетоводни принципи: т. 4. Съпоставимост между приходите и разходите – разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност, да се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите да се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване.

В чл. 77, ал. 1 от ЗКПО е предвидено, че разходите, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане.

С оглед изводите, направени по-горе, осчетоводените от жалбоподателя разходи за 2014г. за материали и външни услуги в размер на 314 013,33 лв. по фактурите, издадени от [фирма] и в размер на 54 360,00 лв. по фактурите, издадени от [фирма], са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство. С размера на неправилно осчетоводените разходи правилно с РА е преобразуван счетоводният финансов резултат за 2014г. на жалбоподателя. със сума

в размер на 368 373,33 лв. Счетоводният финансов резултат е увеличен на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО във връзка с чл. 4, ал. 1, т. 4 от ЗСч. със сбора от данъчните основи по фактури, издадени от [фирма] и [фирма]. Вследствие това законосъобразно е определен данъчен финансов резултат – печалба, в размер на 398 273,32 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 39 827,33 лв., от които дължим корпоративен данък над декларирания в размер на 36 837,33 лв.

За данъчен период 2015 г. [фирма] е подало ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО със счетоводен финансов резултат – загуба, в размер на 95 741,87 лв., данъчен финансов резултат – загуба, в размер на 95 739,49 лв. и дължим корпоративен данък в размер на нула лева.

С оглед изводите за реалността на процесните доставки, правилно с РА е направено преобразуване на счетоводния финансов резултат на дружеството със сумата 409 729,70 лв., в т. ч. на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО във връзка с чл. 4, ал. 1, т. 4 от ЗСч – с 286 367,90 лв., на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО – със 117 855,00 лв., на основание чл. 26, т. 6 от ЗКПО – със 105,54 лв., на основание чл. 33, ал. 2 от ЗКПО – с 623,69 лв. и на основание чл. 43, ал. 1 от ЗКПО – с 4 777,57 лв.

Правилно с РА е увеличен счетоводният финансов резултат за 2015 г. с данъчните основи по фактури, издадени от [фирма] – 54 170,00 лв., [фирма] – 159 191,23 лв. и [фирма] – 73 006,67 лв.

Във връзка с Договор от 05.05.2014 г., сключен със [фирма] и фактурирани на задълженото лице СМР за обект ресторант „При М.“, находящ се в [населено място], [улица], договор за съвместна дейност от 24.04.2015 г. със [фирма] за обект „К. С.“, находящ се в [населено място], [улица] Договор за съвместна дейност от 11.11.2015 г. с [фирма] за обект, находящ се в [населено място] – Сръбски ресторант „М. М.“, след като не се установява да са изпълнявани договорите и да са постъпвали приходи у жалбоподателя във връзка с тях, правилни се явяват изводите на ревизиращите, че след като срещу осчетоводените от жалбоподателя разходи за материали и външни услуги не са налице реализирани приходи, то е следвало да бъдат осчетоводени като разходи за бъдещи периоди и включени в отчета за приходи и разходи за период, през който жалбоподателят ще е получил приходи по договорите за съвместна дейност.

Според чл. 10, ал.1 ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. Съгласно чл.26, т.2 от ЗКПО не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. След като се установи, че липсват доказателства фактурираните доставки на материали и СМР да са реално извършени от посочения във фактурата доставчик, правилен е

изводът, че представените първични счетоводни документи – фактури, не отразяват вярно стопанските операции, поради което правилно с РА е преобразуван финансовият резултат.

Съгласно чл. 33, ал. 2 от ЗКПО не се признават за данъчни цели счетоводните разходи за пътуване и престой на акционерите или съдружниците, когато те не извършват пътуването и престоя в това си качество. По делото не са представени доказателства извършените разходи за нощувки - пътуване и престой да са в полза на лица, наети по трудово или извънтрудово правоотношение, включително по договори за управление и контрол. Следователно, след като не е налице хипотезата по чл. 33, ал. 1 от ЗКПО и правилно с РА, на основание чл.33, ал.2 ЗКПО, счетоводният финансов резултат на жалбоподателя е преобразуван със сума в размер на 623,69 лв.

Жалбоподателят не е представил доказателства във връзка с направеното с РА преизчисление на разходите за лихви за 2015г. в размер на 4 777,57 лв., вместо осчетоводените от жалбоподателя 5 060,03 лв. по Договор №116899 от 04.06.2015 г. за лизинг с [фирма].

След като е установено, че към 01.01.2015 г. собственият капитал на дружеството е в размер на 26 000,00 лв., привлеченият капитал е в размер на 879 000,00 лв., а към 31.12.2015 г. собственият капитал е в размер на минус 70 000,00 лв., а привлеченият капитал е в размер на 837 000,00 лв., при прилагане на формулата по чл. 43, ал. 6 от ЗКПО привлеченият капитал се явява повече от три пъти по-голям от собствения капитал, поради което приложение намира чл. 43, ал. 1 от ЗКПО, поради което РА и в тази част е законосъобразен.

На основание 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. С РА счетоводният финансов резултат на жалбоподателя е увеличен със сумата от 105,54 лв., която представлява разход за начислени лихви за просрочено плащане на декларираните от жалбоподателя задължения за данък върху добавената стойност, корпоративен данък и задължителни осигурителни вноски, осчетоводени от дружеството по сметка 609 – Други разходи, поради което РА и в тази част е законосъобразен.

С оглед изложените по-горе мотиви РА е законосъобразен, а жалбата против него се явява неоснователна и като такава следва да се отхвърли.

При посочения изход на спора, на основание чл.161, ал.1 от ДОПК, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника разноски по делото - юрисконсултско възнаграждение в размер на 6786 лв., определено съгласно чл. 8, ал.1, т.5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г.

за минималните размери на адвокатските възнаграждения.
Водим от горното, Административен съд София-град, Първо отделение,
Л. състав,

РЕШИ :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н О., [жк], [улица], ет.2, срещу ревизионен акт № Р-22002219001511-091-01/16.12.2019г., издаден от К. Г. М. – началник на сектор, възложил ревизията и В. Б. Л., главен инспектор по приходите в ТД на НАП – [населено място], ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1025/29.06.2020г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който на дружеството са установени задължения общо в размер на 425 614,54 лв., от които: задължения за корпоративен данък над декларирания по Закона за корпоративното подоходно облагане в размер на 68 236,35 лв. и лихви в размер на 31 054,96 лв. за ревизираните данъчни периоди 2014 г. и 2015 г. и задължения за данък върху добавената стойност над декларирания в размер на 225 354,65 лв. и лихви в размер на 100 968,58 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н О., [жк], [улица], ет.2, да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 6786 (шест хиляди седемстотин осемдесет и шест) лева.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му.

СЪДИЯ :