

# РЕШЕНИЕ

№ 1258

гр. София, 27.02.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в**  
публично заседание на 30.01.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Маруся Йорданова**

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **12290** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба от „САИЕРА-15” ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] чрез С. З., в качеството ѝ на представляващ, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22220320007313-091-001 от 12.08.2021 г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията, и И. Р. Н. - ръководител на ревизията, с който са установени допълнително задължения за данък върху добавената за данъчни периоди м. 03.2015 г., м. 07.2015 г., м. 09.2015 г., м. 10.2015 г., м. 12.2015 г., м. 03.2016 г., м. 04.2016 г., м. 07.2016 г., от м. 10.2016 г. до м. 12.2016 г., м. 04.2017 г., от м. 07.2017 г. до м. 09.2017 г., м. 11.2017 г., м. 12.2017 г., м. 04.2018 г., от м. 07.2018 г. до м. 09.2018 г., м. 11.2018 г., м. 12.2018 г., м. 05.2019 г. и от м. 07.2020 г. до м. 10.2020 г. по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 259 272,00 лв. и лихви в размер на 91 520,46 лв. при деклариран от задълженото лице ДДС за внасяне в размер на 18 065,59 лв. и лихви в размер на 127,03 лв., както и задължения за корпоративен данък /КД/ по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ в размер на 142 848,12 лв. и лихви в размер на 55 238,63 лв. при деклариран от задълженото лице КД за периода 2014 г. – 2019 г. в размер на 2 582,16 лв. и лихви в размер на 65,06 лв., потвърден с решение № 1683/29.10.2021 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – С..

Жалбоподателят излага съображения, че при издаването на РА, ревизиращите са допуснали съществени процесуални нарушения, като не са събрали, обсъдили и

приложил всички относими към ревизионното производство доказателства, поради което са достигнали до неверни правни изводи, а оттам и до незаконосъобразност и неправилност на издадения РА. Счита, че в хода на производството са представени надлежни доказателства относно реалността на фактурираните доставки.

В проведеното по делото съдебно заседание, жалбоподателят редовно уведомен, не изпраща представител.

Ответникът - директор на Дирекция „ОДОП“ – С., редовно уведомен, чрез юрк. М. оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена, поддържа мотивите. Изложени в решението на директора. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намира за установено следното:

Жалбата е подадена в рамките на срока за съдебно обжалване на РА от надлежна страна, поради което се явява процесуално допустима.

От фактическа страна се установява следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220320007313-020-001 от 01.12.2020 г., издадена от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „САИЕРА-15“ ЕООД за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за периодите от 01.03.2015 г. до 31.10.2020 г. и за корпоративен данък за периода от 2014 г. – до 2019 г. Същата е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 17.12.2020 г. и съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията, който изтича на 17.03.2021 г. Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22220320007313-020-002 от 12.03.2021 г., издадена от органа, издал първоначалната ЗВР, е продължен срокът за извършване на ревизията до 17.05.2021 г. К. Г. М. е определена да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220320007313-092-001 от 02.06.2021 г., връчен по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 02.06.2021 г. Дружеството е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД е постъпило писмено възражение с вх. №Р-222203200073-В.-001-И от 16.07.2021 г. което е прието за неоснователно.

С РА №Р-22220320007313-091-001/12.08.2021 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и И. Р. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 12.08.2021 г. Установените допълнително задължения произтичат от непризнато право на приспадане на данъчен кредит ЗДДС в размер на 259 272 лв. и лихви в размер на 91 520,46 лв. при деклариран от задълженото лице ДДС за внасяне в размер на 18 065,59 лв. и лихви в размер на 127,03 лв., както и за корпоративен данък в размер на 142 848,12 лв. и лихви в размер на 55 238,63 лв. при деклариран от задълженото лице КД в размер на 2 582,16 лв. и лихви в размер на 65,06 лв.

Корекцията на декларираните резултати се дължи на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 259 272,00 лв. по фактури, издадени от КОМЕРС

33“ ЕООД и „РОСИЦА ВЕЗЕНКОВА ТРЕЙД“ ЕООД на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 25, ал. 2 и ал. 6, т. 1 и чл. 9 от същия закон и на непризнати разходи в общ размер на 1 402 883,33 лв. по фактури, издадени от „РОСИЦА ВЕЗЕНКОВА ТРЕЙД“ ЕООД и „ЕМОНА-7“ ЕООД на основание чл.26, т.2, т.4 от ЗКПО, във връзка с чл.10, ал.1 и чл.16, ал.2, т.4 от с.з.

В хода на ревизионното производство са предприети процесуални действия с цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното лице, подробно описани в ревизионния доклад, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК, се явява неразделна част от ревизионния акт.

Установено е, че през ревизираните периоди дружеството е извършвало дейност: „строителство и обзавеждане с цел продажби; проектиране и покупка на недвижими имоти; ремонт и предприемаческа дейност; поддръжка и сервиз на автомобилна и инженерна техника; счетоводни услуги; търговско представителство на местни и чуждестранни лица и смесени дружества; посредничество; лицензионни сделки; рекламни, информационни, програмни услуги; издателска и разпространителска дейност; консултантска дейност; сделки с интелектуална собственост; охранителна дейност; хотелиерство, отдаване под наем; вътрешна и външна търговия и всяка друга незабранена от закона дейност“. През ревизирания период дружеството има действащи 13 трудови договора за длъжности „работник изграждане и ремонт на покривни покрития“, „техник строителство и архитектура“, „строителен техник“, „общ работник строителство на сгради“, „пазач“. Декларирана е извършвана икономическа дейност с К. „Други специализирани строителни дейности. Дружеството не притежава недвижими имоти и регистрирани превозни средства.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени три искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице. С ИПЗПОЗЛ от 07.12.2020 г. от „САИЕРА-15“ ЕООД е изискано да представи търговска и счетоводна документация, свързана с осъществяваната дейност през ревизирания период, в това число: оборотни ведомости и главни книги, хронологии на счетоводни сметки, други. От „САИЕРА-15“ ЕООД са изискани и доказателства релевантни за установяване реалността на доставките, фактурирани от „ЕМОНА-7“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „РОСИЦА-ВЕЗЕНКОВА ТРЕЙД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „КОМЕРС 33“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] - всички съпътстващи документи, доказателства за плащане. Изискани са също даването на обяснения за причините при евентуално непредставяне на изискани доказателства. В отговор с вх. № 53-00-65 от 13.01.2021 г. са представени доказателства, представляващи спорните фактури, издадени от „КОМЕРС 33“ ЕООД и „РОСИЦА ВЕЗЕНКОВА ТРЕЙД“ ЕООД, договори към тях, актове образец 19, счетоводни документи. От обяснителна записка, в която единствено фигурира списък на фактурите с посочване на данъчните основи и начисления ДДС. Не са дадени каквито и да било обяснения относно обстоятелствата, посочени в ИПДЗПОЗЛ от 07.12.2020 г., включително не е предоставено място за извършване на ревизията. С второ ИПДПОЗЛ от 12.03.2021 г. на ревизираното дружество е указано, че с ИПДПОЗЛ от 07.12.2020 г. са представени частично доказателства и не са дадени обяснения, като е указана и доказателствената тежест от непредставяне на доказателствата – чл.37, ал.4 от ДОПК и от непредставянето на обясненията – чл.56, ал.2 от ДОПК. В отговор не са постъпили доказателства и обяснения. С трето ИПДПОЗЛ от 19.03.2021 г. изрично са изискани непредставените доказателства във връзка с фактурите от „ЕМОНА-7“ ЕООД и обяснения, като отново

е указана доказателствената тежест от непредставянето на изискани доказателства и обяснения и отново не е получен отговор от ревизираното дружество. С Протокол №Р-22220320007313-П.-001/06.04.2021 г. към ревизионното производство са присъединени доказателствата, събрани в хода на извършено предходно контролно производство на „САИЕРА-15“ ЕООД, възложено във връзка с УИН №П-22220320092850.

На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани и насрещни проверки на основните доставчици на дружеството през процесните ревизирани периоди - „ЕМОНА-7“ ЕООД, „Р.-В. ТРЕЙД“ ЕОД, „КОМЕРС 33“ ЕООД и на предходни такива - „НИК-СТРОЙ 06“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и са извършени справки за относими за същите дружества обстоятелства по данни от информационния масив на НАП. Установените факти са отразени в протоколи за извършени насрещни проверки, подробно описани на страници 14-24 от РД.

За целите на проверките са изготвени ИПДПОЗЛ до всяко от изброените по горе дружества, връчени по електронен път, с изключение на искането до „ЕМОНА-7“ ЕООД, което е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, чрез прилагане към данъчното досие. Предприетите от органите по приходите действия и съставените документи /протоколи за посещения на адрес, съобщения по чл. 32 от ДОПК, пощенски пратки, изпратени писма на електронни адреси/ са описани и приложени към административната преписка.

Не са представени писмени обяснения от нито едно от дружествата. След срока такива са представени единствено от „НИК-СТРОЙ 06“ ЕООД и „КОМЕРС 33“ ЕООД, а доказателства във връзка с реалността на доставките, фактурирани от „РОСИЦА ВЕЗЕНКОВА ТРЕЙД“ ЕООД са приобщени с Протокол №П-022221221026247-П.-001 от 05.04.2021 г. /последните са събрани в хода на извършена предходна насрещна проверка на доставчика, възложена във връзка с УИН №П-22220320178791/.

Представените доказателства от „КОМЕРС 33“ ЕООД и „РОСИЦА ВЕЗЕНКОВА ТРЕЙД“ ЕООД се изразяват в копия от фактурите, издадени на „САИЕРА-15“ ЕООД; договори и анекси, сключени с жалбоподателя; протоколи акт образец 19 към фактурите с предмет на доставките СМР; оборотни ведомости; оферти и количествено-стойностни сметки; банкови извлечения от сметката на „КОМЕРС 33“ ЕООД за получени частични плащания от „САИЕРА-15“ ЕООД и хронологии на счетоводни сметки.

От извършени проверки на програмните продукти на НАП е било установено, че „РОСИЦА ВЕЗЕНКОВА ТРЕЙД“ ЕООД и „ЕМОНА-7“ ЕООД са дружества, deregистрирани по ЗДДС по реда на чл. 176 от закона както и че през процесните данъчни периоди в дружествата не е имало и лица, назначени на трудов договор. Посочено е и, че в отчетните си регистри по ЗДДС „КОМЕРС 33“ ЕООД и „РОСИЦА ВЕЗЕНКОВА ТРЕЙД“ ЕООД са декларирали покупки единствено от „НИК-СТРОЙ 06“ ЕООД.

От извършена насрещна проверка на „НИК-СТРОЙ 06“ ЕООД, чиито фактури фигурират в дневниците за покупки на доставчиците, от страна на дружеството е декларирано, че не е извършвало доставки на стоки или услуги към „КОМЕРС 33“ ЕООД и „РОСИЦА ВЕЗЕНКОВА ТРЕЙД“ ЕООД, нито е издавало фактури на така цитираните лица.

Не са представени фактурите, издадени от „ЕМОНА-7“ ЕООД. Приложени са копия от фактурите, издадени от процесните доставчици; протоколи акт образец 19;

договори и платежни нареждания за извършени частични плащания, без в същите да фигурират конкретни фактури, за които се отнася плащането. За предмета на доставките може да се съди единствено по представените договори и протоколи, тъй като фактурите са с бланкетно съдържание, неотговарящо на изискванията, посочени в разпоредбата на чл.114 от ЗДДС – по-специално – неконкретизиран предмет на стопанската операция, посочен най-общо като „извършване на услуга“, без данни в самата фактура за конкретен обект, договор или друг отчетен документ за изпълнението. Според договорите и протоколите предмет са различни видове СМР - демонтаж прозорци; производство, доставка и монтаж на отваряема ПВЦ дограма; направа, доставка и монтаж на врата от ПВЦ дограма; доставка и монтаж на пожароустойчиви врати; оформяне около каса на нова дограма; доставка и монтаж подпрозоречни плотове; доставка и монтаж нови щори; демонтаж на стари, ненужни тръби и кабели; демонтаж на метална преграда и метален стелаж; гипсова шпакловка по стени и тавани; полагане на дълбокопроникващ грунд; латексово боядисване; доставка и монтаж на конструкция и пана за окачен таван; доставка и монтаж на секретна брава с дръжки; грундиране и блажно боядисване на метални повърхности; направа на перлитова циментова замазка; доставка и монтаж на комарници; направа на армирана циментова замазка; доставка, монтаж и демонтаж на скеле; зидария от газобетон; натоварване и извозване на отпадъци; демонтаж плочки и санитария; монтаж на вътрешни преградни стени; изкоп за отнемане на повърхностен слой с дебелина 10-15 см. механично; моделиране и терасиране на терена; обратен насип; облицовка с фаянсови плочки; настилка с ламинат; секционна врата; почистване терен; затревяване; полагане бетон; кофраж; полагане на топлоизолация и хидроизолация; направа на двойна скара под керемиди; демонтаж на стари и монтаж на нови ламаринени обшивки; разпокриване на покрив; други/, както и доставката на строителни материали /радиатори; контакти; предпазители; ел. табла; кабели; осветителни тела и други/.

Ревизиращият екип е установил, че ревизираното дружество „САЙЕРА 15“ ЕООЗ не е предоставило достъп до счетоводните си и търговски документи, а представените доказателства са единствено чрез изпращане по пощата. Аналогично е фактичното положение и при доставчиците, които не са били намерени на декларираните от тях адреси за кореспонденция, но същите представят доказателства по пощата, без предоставяне на възможност за проверка на цялостната търговска и счетоводна документация. Издателите на спорните фактури не притежават кадрова обезпеченост за осъществяване на услугите, посочени в договорите и същевременно не сочат и подизпълнители. Въз основа на служебен преглед на дневниците за покупки на доставчиците, ревизиращите органи са установили, че всички те включват фактури, издадени от „НИК СТРОЙ 06“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], като последния обаче не включва в дневниците си за продажби фактури, издавани към „КОМЕРС 33“ ЕООД, „РОСИЦА ВЕЗЕНКОВА ТРЕЙД“ ЕООД и „ЕМОНА-7“ ЕООД.

Ревизиращият екип се е позовал на обстоятелството, че самото ревизирано дружество в периода 01.01.2014 г. – 31.10.2020 г. притежава наети по трудови правоотношения лица, което обезпечават изпълнението на доставките към неговите клиенти – „АТ ИНЖЕНЕРИНГ 2000“, ДП „РАДИОАКТИВНИ ОТПАДЪЦИ“, сдружение „ГИГАСТРОЙ“ ООД и др.

Органите по приходите се позовават на липса на каквито и да било обяснения от страна на ревизираното дружество относно избора на контрагент, изследване на

надеждността на доставчиците според информацията в публичните регистри. Не е посочило конкретните физически лица, с които е контактувал, търговските обекти от които доставчиците осъществяват дейност и в контекста на обективно установените данни, че същите не притежават кадрова и материална обезпеченост за извършване на доставките е направил извод, че в случая е налице документиране, представляващо злоупотреба с право – намаляване на задълженията за внасяне чрез упражняване на право на данъчен кредит по фактури, които не документират реално получени доставки.

В резултат на така приетото от фактическа и правна страна, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал.2 от ЗДДС, във връзка с чл.25, ал.2 и ал.б, т.1 и чл. 9 от същия закон на „САЙЕРА - 15“ ЕООД е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 259 272,00 лв. по фактурите, издадени от „КОМЕРС 33“ ЕООД, „РОСИЦА ВЕЗЕНКОВА ТРЕЙД“ ЕООД.

На основание чл. 26, т.2, т.4 от ЗКПО, във връзка с чл.10, ал.1 и чл.16, ал.2, т.4 от от с.з. ревизиращият екип е преобразувал и счетоводните финансови резултати за 2014г., 2015 г., 2016 г., 2017, 2018 г., 2019 г. в посока увеличение с отчетените разходи в общ размер на 1 402 883,33 лв. във връзка с отчетени разходи по фактури от „ЕМОНА – 7“ ЕООД и „Р. В. ТРЕЙД“.

РА е обжалван по административен ред с жалба вх. №53-06-6783/26.08.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1417/31.08.2021 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., във връзка с която с решение № 1683/29.10.2021 г. Директора на Дирекция „ОДОП“ е потвърдил изцяло ревизионен акт №Р-22220320007313-091-001 от 12.08.2021 г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията, и И. Р. Н. - ръководител на ревизията.

В хода на съдебното производство са приети съдържащите се в административната преписка доказателства, както и е изслушано и прието заключение по съдебно – счетоводна експертиза (ССЧЕ), изготвена от вещото лице В. Б., която съдът кредитира като обективно, компетентно изготвена, съдържаща отговор на поставените задачи.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Жалбата е подадена срещу годен за обжалване административен акт, от процесуално легитимирано лице и в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, с оглед на което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Обжалваният ревизионен акт, в частта му, с която е потвърден при условията на чл. 156, ал. б от ДОПК от решаващия орган е издаден от орган по приходите, разполагащ с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК (Изм. - ДВ, бр. 82 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.) ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията.

Процесният РА № Р-22220320007313-091-001 от 12.08.2021 г. е издаден от

компетентни органи – възложилият ревизията началник сектор Ревизии в ТД на НАП С. К. Г. М. и И. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

Спазена е предписаната от чл.120, ал.1, пр.1 ДОПК писмена форма по образеца по чл.120, ал.3 ДОПК с реквизитите по чл.120, ал.1, пр.2, т.1–8 ДОПК, в т. ч. мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения по ЗДДС с акцесорните им лихви по чл.175, ал.1 ДОПК и чл.1 ЗЛДТДПДВ и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди и в рекапитулация. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е постъпило писмено възражение срещу констатациите, отразени в РД, които са приети за неоснователни.

Съдът намира, че при издаването на ревизионния акт не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необоснованост на обжалвания ревизионен акт.

Установено е в хода на ревизията, че основната дейност на дружеството е „строителство и обзавеждане с цел продажби; проектиране и покупка на недвижими имоти; ремонт и предприемаческа дейност; поддръжка и сервиз на автомобилна и инженерна техника; счетоводни услуги; търговско представителство на местни и чуждестранни лица и смесени дружества; посредничество; лицензионни сделки; рекламни, информационни, програмни услуги; издателска и разпространителска дейност; консултантска дейност; сделки с интелектуална собственост; охранителна дейност; хотелиерство, отдаване под наем; вътрешна и външна търговия и всяка друга незабранена от закона дейност“.

Предмет на оспорване пред настоящата инстанция е непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в размер на в общ размер на 259 272,00 лв. по фактурите, издадени от „КОМЕРС 33“ ЕООД, „РОСИЦА ВЕЗЕНКОВА ТРЕЙД“ ЕООД и са начислени лихви за забава в размер на 91 520,46 лв.

Съдът намира за правилен и законосъобразен извода на ревизиращите органи по отношение на непризнатия данъчен кредит за извършването на доставки на услуги по горепосочените фактури и доставчици.

Законосъобразен е изводът на органите по приходите, че в случая липсват доказателства за реално осъществени доставки на услуги, използвайки право на приспадане на данъчен кредит по фактури, които не са обвързани с реални стопански операции от посочените в тях доставчици, ревизираното лице фактически участва в сделки, свързани с данъчна злоупотреба.

В подкрепа на извода за участие на ревизираното лице в данъчни измами е фактът, че не става ясен какъв е предметът на доставките, посочено е единствено, че е за „извършване на услуга“, „СМР съгласно договор“, „плащане по договор за подизпълнение“, поради което и не може да се направят конкретни установявания във връзка с началото на изпълнение на договорите, на какъв етап от изпълнението са. Така представените множество договори са еднотипни и не съдържат съществени клаузи, касаещи

съдържанието на престациите на изпълнителите и по този начин не обезпечават интересите на възложителя. Не са представени и доказателства за плащане на доставките с „Росица Везенкова трейд“ ЕООД. По отношение на представените доказателства за заплащане по фактурите, издадени от „Комерс 33“ ЕООД са представени 6 броя платежни нареждания, като в същите не е посочено по кои фактури са плащанията, а единствено е посочено „плащане по фактура“. Налице са и разминавания в датите на платежните нареждания и датите на фактурите. Законосъобразното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит се свързва с реалността на доставката, което означава да са изпълнени предпоставките по б8, ал. 1 във връзка с чл. 25, ал. 2 от ЗДДС. До издаване на РА и с жалбата не са представени доказателства за реално настъпило данъчно събитие и осъществени доставки на процесните услуги.

От така представените протоколи образец 19 не може да се установи с какви материали ще бъдат извършени работите, описани в актовете обр. 19, за чия сметка ще са, кое е лицето което носи отговорност за качеството. Липсват доказателства за закупени и вложени материали, както и за транспорт на същите. Същите представляват частни писмени документи, които не се подкрепят с останалия доказателствен материал по делото.

В процесният случай се касае за доставка на услуги, което представлява фактическо извършване на определени дейности, които имат стойност и реалното им осъществяване би могло да се докаже с всякакви счетоводни и търговски документи. Проследяването на отделните елементи на доставката на услуга включва установяване на естеството на услугата, осигуряването на необходимия персонал и активи за нейното изпълнение. Липсват деклариранни трудови договори от доставчиците с лица на длъжности, които биха могли да изпълнят посочените в количествено – стойностните сметки работи. Отделно от това пък ревизираното дружество разполага с 13 действащи трудови договора за ревизирания период за длъжности „работник изграждане и ремонт на покривни покрития“, „техник строителство и архитектура“, „строителен техник“, „общ работник строителство на сгради“, „пазач“. Не са представени книги за проведен инструктаж за лицата, които са полагали труд на обектите. В хода на съдебното производство е назначена ССЕ, в която вещото лице В. Б. е приела, следното:

С писмо № 11 10-00-34#4/26.10.22г. е получен отговор от офис „К. поляна“ за регистрираното дружество „Комерс 33“ ЕООД на 02.11.2006г. и дерегистрирано на 22.03.2017 г.

Експертът е установил, че в досието на „Комерс 33“ ЕООД не се съдържат фактури, издадени от посоченото дружество към „Росица Везенкова Трейд“ ЕООД със сегашно наименование „ААН ТРЕЙД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], както и фактури издадени от Р. В. Трейд, ЕООД със сегашно наименование „ААН ТРЕЙД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] към „Комерс 33“ ЕООД ЕИК[ЕИК]. Приложени са справки - декларации по ЗДДС с дневници за покупки от месец 01.2015г. до месец 03.2017г. до дерегистрацията на дружеството по ЗДДС.



А. Дневник за продажби за период Март 2016 г. с общ размер на ДО за облагане с ДДС в размер на 59 750.00лв., начислен данък ДДС - в размер на 11 950.00лв. и Дневник на покупките за период март 2016 г. с ДО и данък на доставки с пълен ДК в размер на 59 260.00лв. и начислен ДДС с право на пълен ДК в размер на 11 852.00лв. Включени са фактури: №0000685/19.03.16 г. НИК СТРОЙ 06 ЕООД ,ЕИК[ЕИК], предмет - продажба на услуга, ДО в размер на 42 640.00 лв.и ДДС в размер на 8528.00 лв., №0000896/29.03.16г. НИК СТРОЙ 06 ЕООД, ЕИК[ЕИК], предмет - продажба на услуга , ДО в размер на 16 620 лв.и ДДС в размер на 3324.00лв

Дневник за продажби за период април 2016 г. с общ размер на ДО за облагане с ДДС в размер на 32500.00лв., начислен данък ДДС - в размер на 6 500.00лв. и Дневник на покупките за период април 2016 г. с ДО и данък на доставки с пълен ДК в размер на 32420.00лв. и начислен ДДС с право на пълен ДК в размер на 6 484.00лв.Включени са фактури:

1. №0000928/11.04.16г. НИК СТРОЙ 06 ЕООД ,ЕИК[ЕИК], предмет - продажба на услуга, ДО в размер на 21 500.00лв.и ДДС в размер на 4312.00 лв.
2. №0000896/29.03.16г. НИК СТРОЙ 06 ЕООД ,ЕИК[ЕИК], предмет - продажба на услуга , ДО в размер на 10 860.00лв.и ДДС в размер на 2172 лв.

В. Дневник за продажби за период юли 2016г. с общ размер на ДО за облагане с ДДС в размер на 89 000.00лв., начислен данък ДДС - в размер на 17800.00лв. и Дневник на покупките за период юли 2016 г. с ДО и данък на доставки с пълен ДК в размер на 88 610.00лв. и начислен ДДС с право на пълен ДК в размер на 17 722.00лв. Включени са фактури: №0000958/01.07.16г. НИК СТРОЙ 06 ЕООД ,ЕИК[ЕИК], предмет - продажба на услуга, ДО в размер на 68 860.00лв.и ДДС в размер на 13 772.00лв. и №0000964/06.07.16г. НИК СТРОЙ 06 ЕООД ,ЕИК[ЕИК], предмет - продажба на услуга, ДО в размер на 19750.00лв.и ДДС в размер на 3950.00лв. Не е получен отговор на писмо № Х 11 10-00-34 #3/25.10.22г. изпратено от офис „К. поляна“ до офис ТД на НАП В. по компетентност на дружество „Росица Везенкова Трейд“ ЕООД ЕИК[ЕИК]. В досието по делото са приложени договори с възложител „САИЕРА-15“ЕООД и изпълнител „Р. В. Трейд,, ЕООД за периода 2014 г. – 2020 г., придружени с Протокол АКТ обр. 19 за установяване завършването и заплащането на видовете строително ремонтни работи, количествено - стойностна сметка по отделните обекти , съответната издадена фактура за СМР по договора, платежни нареждания с получател „Росица Везенкова Трейд“ ЕООД и наредител „САИЕРА-15“ЕООД за доставка на материали и извършени СМР, както разпечатки на с-ки 501-каса и с- ка 503 банка за плащанията по фактурите, обороти ведомости и главна книга по години по обобщени групи счетоводни сметки. Във връзка с установеното вещото лице е достигнало до извода, че не са представени документи доказващи реалното извършване на фактурираните услуги: Закупени материали, вложени за извършване на услугите по фактурите, счетоводни регистри за заприходяване и изписване на вложените материали; Документи за транспортиране на закупените материали

до обекта на клиента „САИЕРА- 15“ЕООД. Счетоводни регистри за отразяване на собствени транспортни средства или разход на наети такива; Документи удостоверяващи наличие на съответната строителна техника, използвана при извършване на фактурираните услуги - собствена или наета; Документи удостоверяващи вида, местонахождението и собствеността на строителния обект и наличие на персонал, притежаващ необходимата квалификация - трудови договори, граждански договори, разчетно - платежна ведомост, сметка за изплатени суми, счетоводни регистри за разходи за работна заплата и задължителни социални вноски. От получен отговор № 10-24-11-272/ 26.10.22 г. на писмо № Х 11 10-00-34 #1/21.10.22г. е изпратено от офис „К. поляна“ до офис, Дентър“ по компетентност на дружество „НИК - СТРОЙ 06“ ЕООД ЕИК[ЕИК]. От предоставен диск с разпечатки е установено, че последният съдържа Дневници за покупки към СД по ЗДДС за периода 01/2015г. - 12/2020г. съдържащи данни за контрагент, номер на документ и дата на издаване и Дневници за продажби към СД по ЗДДС за периода 01/2015 г. - 12/2020 г. съдържащи данни за контрагент, номер на документ и дата на издаване. От проверка в информационните масиви на НАП е установено, че за периода от 01.01.2014 г. до 31.10.2020 г. в дневниците за продажби на „НИК - СТРОЙ 06“ ЕООД ЕИК[ЕИК] няма включени фактури, издадени на „Росица Везенкова Трейд“ ЕООД ЕИК[ЕИК] и на „КОМЕРС 33“ЕООД ЕИК[ЕИК]. В същия период „НИК - СТРОЙ 06“ ЕООД няма декларирани получени доставки от тези дружества.

При условие, че са издадени фактури и е начислен данък без да е налице фактически извършена стопанска операция от лицето, вписано като доставчик, няма основание за ползване на данъчен кредит от получателя, предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Въз основа на извършения анализ на събраните доказателства правилно и законосъобразно ревизиращите органи са установили липсата на безспорна връзка между издадени фактури и бъдещи доставки по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС от страна на процесните доставчици, които е без трудов, материален и технически ресурс. Настоящата инстанция намира за обоснован и правилен извода на органите по приходите, че в случая е извършено заобикаляне на закона чрез симулативни сделки, което е основание за определяне на недействителни доставки между дружествата.

В допълнение следва да се отбележи още, че добросъвестността на жалбоподателя като предпоставка за придобиване на правото на разпореждане, а също и правото на приспадане на данъка по фактурите, също не се доказва по делото. Дори и плащането в случая, не може да се приеме като част от фактическия състав на възникване на правото на данъчен кредит, респективно от изискванията за възникване на данъчно събитие съгласно чл. 25 от ЗДДС, т.е. от наличието или установената липса на такова не следва самостоятелен извод относно правото на приспадане на данъчен кредит. Извод за това може да се направи единствено въз основа на обективни данни за действителното

извършване на доставките, каквито не са ангажирани по делото.

Правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с наличието на реално извършена доставка, по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки и услуги по облагаема доставка. От съдържанието на разпоредбата следва, че стоките и услугите трябва да са фактически получени, за да може тази сума на данъка да бъде приспадната. В тази връзка следва да се посочи, че в множество свои решения Съдът на Европейския съюз /СЕС/ по тълкуване на относимите разпоредби на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. /например т. 32 на Решение 06.12.2012 г. по дело С-285/2011 г., Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 г., Решение от 29.04.2004 г. по дело С-152/02 и др./ съдът изрично посочва, че за да се признае право на данъчен кредит, е необходимо първо да се провери дали доставките са осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право.

В този смисъл е и практиката на СЕС. В тази връзка в т. 13 от Решение по дело С-342/87 *Genius Holding*, СЕС е приел, че упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит, не включва данъка, който се дължи само защото е вписан във фактура; упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци, т. е. тези, отговарящи на облагаема сделка или платени, доколкото са дължими. В т. 17 от същото решение се сочи, че „ако всеки фактуриран данък можеше да се приспада, дори когато не отговаря на действително дължим данък, то данъчната измама би била по-лесна“. Аналогични изводи се съдържат и в решение от 29.04.2004 г. по дело С-152/02. Съгласно съдебната практика на СЕС понятието „доставка“ обхваща всяко прехвърляне на материално имущество от едната страна, която оправомощава другата страна да разполага с него като собственик на собствеността /т. 39 от Решение от 12.01.2006 г. по обединени дела С-354/03, С-355/03 и С-484/03/. Затова е необходимо да се установи дали за конкретното приспадане е налице доставка - получаване на стоките или услугите. Следователно, данъчните органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че това право е упражнено въз основа на документ /фактура/ с цел изкуствено създаване на условия за правото на приспадане на данъчен кредит. Изкуственото създаване на условия за получаване на изгода, каквато в случая представлява правото на приспадане на данъчен кредит се определя като злоупотреба /т. 74 и т. 75 от Решение от 21.02.2006 по дело С-255/02/.

Това разбиране се потвърждава и от изложеното в решение № 11020 от 13.08.2012 г. на ВАС. Мотивите на ВАС за това са, че не следва да се пренебрегва липсата на реални доставки и да се признава правото на данъчен кредит на жалбоподателя, тъй като в основата на прилагането на механизма на ДДС стои именно извършването на облагаеми сделки. /Вж. и Решения на ВАС

№ 9933 от 09.07.2012 г., № 13739 от 01.11.2012г.,№ 11020 от 13.08.2012 г., в които се съдържат аналогични аргументи/.

Съдът следва да допълни, че за да се признае правото на приспадане на данъчен кредит в случаи като процесния по доставки с предмет услуги, е необходимо да се установи извършването на услугите от доставчика от една страна и от друга - използването им от получателя за последващи облагаеми доставки на стоки или услуги, или във връзка с осъществяваната от него икономическа дейност /арг. от чл. 68, ал. 1 и чл. 25, ал. 2 във връзка с чл. 6/9 от ЗДДС и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО/. Преценката за наличието на тези две предпоставки следва да се извърши на базата на всички обективно установени факти по делото въз основа на редовно и надлежно събраните доказателства.

Следователно, настоящата инстанция намира, че в хода на ревизионното производство и административно обжалване не се установява наличие на нито една от предпоставките - формални и фактически, с които законодателят обвързва възникване и упражняване правото на приспадане на данъчен кредит.

Във връзка с гореизложеното съдът счита, че РА с който на жалбоподателя са установени допълнително задължения за ДДС в общ размер на 259 272,00 лв. по фактурите, издадени от „КОМЕРС 33“ ЕООД, „РОСИЦА ВЕЗЕНКОВА ТРЕЙД“ ЕООД е законосъобразен.

В частта по ЗКПО.

На база констатациите в частта по ЗДДС и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10 ал. 1 от ЗКПО, е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат за отделните данъчни периоди и е установен дължим корпоративен данък. Това е направено защото е установено, че сделките от процесните доставчици не са реално извършени, а с фактурите са отчетени разходи довели до отклонение от данъчно облагане. По отношение на разходите, документирани с процесните фактури, от фактическа страна е установено и не съществува спор, че същите са отчетени като разходи в съответния отчетен период. В разпоредбата на чл. 10 от ЗКПО, законодателят е дефинирал съдържанието на понятието документална обоснованост, според специфичните изисквания и за целите на ЗКПО.

Разпоредбата на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО гласи, че счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч., отразяващ вярно стопанската операция. Доказването на осчетоводените разходи във връзка с разпоредбите на чл. 10 от ЗКПО и ЗСч. става освен с фактури, с търговска кореспонденция, документи за плащане, протоколи за приемане и предаване на извършената работа, доказателства за използвани материали, приложения съгласно договора за условията на възложителя и други документи с подобен характер, разработени като вътрешен документооборот, които могат да послужат за доказване на извършените услуги. Такива доказателства не са представени в хода на ревизионното производство, в т.ч. пред настоящата инстанция.

Следва да се отбележи, че ЗКПО третира облагането с пряк, а не с косвен

данък, поради което като критерий за признаване на разходите е въздигнато надлежното и съобразено със законовите изисквания документирани на същите. В случая, корекцията на данъчната основа е извършена на базата на установената липса на доставки от процесните доставчици. Както беше посочено по-горе в решението, жалбоподателят не разполага с достатъчно доказателства за реалността на получените доставки. В случая въпреки, че разполага с фактури и другите описани документи, те не отразяват вярно стопански операции. Тези факти налагат извода, че жалбоподателят е извършил невярно счетоводни записвания и в резултат на това, неправилно са завишени отчетените разходи за периода 2014 г. – 2019 г. Въпреки, че са налице издадени фактури, същите не отговарят на изискванията на чл. 114 от ЗДДС и не доказват, че услугите са действително извършени. Ето защо органите по приходите правилно и законосъобразно са приели, че не е налице документална обосноваост на стопанските операции. В случаите, когато разходите не са документално обосновани по смисъла на чл. 10 от ЗКПО, на основание чл. 26, т. 2 от същия закон, тези разходи не се признават за данъчни цели. С издадения РА е извършена правилна преценка на събраните в хода на ревизията доказателства, като са изведени обосновани изводи за наличието на основания по чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10 от ЗКПО.

Предвид изложеното, извършеното преобразуване на счетоводния финансов резултат на посочените основания и установеният КД, са законосъобразни и РА следва да се потвърди и в тази оспорена част.

С оглед гореизложеното съдът намира, че РА с който по отношение на жалбоподателя с която са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност за данъчни периоди м. 03.2015 г., м. 07.2015 г., м. 09.2015 г., м. 10.2015 г., м. 12.2015 г., м. 03.2016 г., м. 04.2016 г., м. 07.2016 г., от м. 10.2016 г. до м. 12.2016 г., м. 04.2017 г., от м. 07.2017 г. до м. 09.2017 г., м. 11.2017 г., м. 12.2017 г., м. 04.2018 г., от м. 07.2018 г. до м. 09.2018 г., м. 11.2018 г., м. 12.2018 г., м. 05.2019 г. и от м. 07.2020 г. до м. 10.2020 г. в размер на 277 493,82 лв. и лихви в размер на 91 520,46 лв., както и задължения за КД по ЗКПО в размер на 142 848,12 лв. и лихви в размер на 55 238,63 лв. за периода 2014 г. – 2019 г., е правилен и законосъобразен.

Предвид заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение и с оглед изхода на делото, същото се явява основателно, поради което и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 2, т. 6 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати в полза на бюджета на ответника сумата от 26 116,38 лв., представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, III отделение, 7 – ми състав

РЕШИ:

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на „САИЕРА-15” ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] , срещу РА №Р-22220320007313-091-001 от 12.08.2021 г., издаден от орган по приходите, с който са установени допълнително задължения за данък върху добавената за данъчни периоди м. 03.2015 г., м. 07.2015 г., м. 09.2015 г., м. 10.2015 г., м. 12.2015 г., м. 03.2016 г., м. 04.2016 г., м. 07.2016 г., от м. 10.2016 г. до м. 12.2016 г., м. 04.2017 г., от м. 07.2017 г. до м. 09.2017 г., м. 11.2017 г., м. 12.2017 г., м. 04.2018 г., от м. 07.2018 г. до м. 09.2018 г., м. 11.2018 г., м. 12.2018 г., м. 05.2019 г. и от м. 07.2020 г. до м. 10.2020 г. по ЗДДС в размер на 259 272,00 лв. и лихви в размер на 91 520,46 лв., както и задължения за КД по ЗКПО в размер на 142 848,12 лв. и лихви в размер на 55 238,63 лв. за периода 2014 г. – 2019 г., потвърден с решение № 1683/29.10.2021 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – С. като неоснователна.

**ОСЪЖДА** „САИЕРА-15” ЕООД, ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП разноски по делото в размер на 26 116,38 лв., представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: