

# РЕШЕНИЕ

№ 7030

гр. София, 23.11.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав**, в публично заседание на 03.11.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Красимира Проданова**

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **4140** по описа за **2022** 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, подадена от „ТБА ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД срещу Ревизионен акт № Р-22221721002013-091-001/20.12.2021 г., поправен с Ревизионен акт № Р-22221722000157-003-001/7.1.2022 г., издадени от органи по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с Решение № 393/14.2.2022 г. на зам.-директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП.

С жалбата се иска отмяна на обжалвания ревизионен акт, като се поддържа становище за неговата незаконосъобразност. Същият бил издаден в нарушение на националното и общностното законодателство и правото на ЕС.

В съдебно заседание жалбоподателят е представляван от процесуалния си представител, който поддържа жалбата и моли същата да бъде уважена. Претендира разности. Излага допълнителни съображения в депозирана писмена защита.

Ответникът, чрез юрисконсулт К. моли жалбата да бъде оставена без уважение, като неоснователна и недоказана. Излага подробно становище в депозираните писмени бележки. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

СГП, редовно уведомена, не изпраща представител и не взема становище в производството.

Административен съд София – град, след като обсъди оплакванията в жалбата, събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал. 2

ДОПК, намира следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221721002013-020-001 от 07.04.2021 г., връчена на 11.05.2021 г. по електронен път, с която е възложено извършването на ревизия на „ТБА ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД за установяване на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.10.2016 г. до 31.10.2020 г. и корпоративен данък за периодите от 2016 г. до 2019 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221721002013-020-002 от 06.08.2021 г., с която е удължен срокът на ревизията до 11.10.2021 г., и двете издадени от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед № РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221721002013-092-001/29.10.2021 г., връчен по електронен път на 18.11.2021 г., срещу който не е било подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключила с Ревизионен акт № Р-22221721002013-091-001 от 20.12.2021 г., издаден от Ф. С. Й. - орган, възложил ревизията и С. А. К. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 23.12.2021 г. С РА за поправка на РА №П-22221722000157-003-001 от 7.1.2022 г. е отстранена допуснатата техническа грешка при попълването на таблица № 1 в РА и са установени допълнително задължения по ЗДДС общо в размер на 33 768.18 лв. и лихви в размер на 10 522.72 лв. за данъчните периоди от м. 10.2016 г. до м. 12.2020 г., от м. 04.2017 г. до м. 08.2017 г., м. 10.2017 г., от м. 10.2018 г. до м. 12.2018 г., м. 02.2019 г., от м. 07.2019 г. до м. 12.2019 г., м. 06.2020 г. и корпоративен данък общо в размер на 16 170.63 лв. и лихви в размер на 4 228.20 лв. за периодите от 2016 г. до 2019 г.

В хода на ревизионното производство на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено по електронен път Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-22221721002013040-001 от 20.5.2021 г., в отговор на което са представени документи, описани в констативната част на РД.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на доставчиците на ревизираното лице.

С Протокол № П-22221721002013-П.-001 от 06.07.2021 г. са приобщени доказателствата, събрани при насрещните проверки на „ГРИВЕК“ ЕООД, приключила с ПИНП № П-22221020184411-141-001/15.12.2020 г., на „М.С. ИНЖЕНЕРИНГ“ ООД, приключила с ПИНП №П-22221420184412-141/26.11.2020 г. и на „ДЕЛЕВ 2000“ ЕООД, приключила с ПИНП №П-22221420184412-041-001/26.11.2020 г.

Бил е извършен преглед на първични и вторични счетоводни документи на ревизираното дружество, резултатите от който са обективирани в Протоколи №11712773/08.06.2021 г. и №1712767 от 31.05.2021 г.

С РА не е признато право на данъчен кредит, както следва:

- по фактура № 2..532/29.06.2020 г. в размер на 1 427.00 лв., издадена от „БАТИМО МАКРО СЕРВИЗ“ ЕООД. ЕИК[ЕИК] с предмет „СМР по договор от 28.05.2020 г. за обект жилищна сграда „А.“. Изготвеното до доставчика ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК чрез прилагане към данъчното досие, поради неоткриването му на декларирания адрес за кореспонденция. В указания срок същият не е представил доказателства. От ревизираното лице е представено копие от фактурата, придружена с

протокол за извършени СМР от 30.06.2020 г., договор от 28.05.2020 г. и фискален бон. Предмет на договора е извършване на СМР /тухлена зидария, полагане пяна. монтаж щорцове и др./ с обща цена от 7 135,00 лв. и с материали за сметка на ревизираното дружество. Фактурата е осчетоводена от ревизираното лице по сметка 602 „Разходи за външни услуги“. При извършена проверка в ИС на НАП е установено, че доставчикът няма назначени лица по трудово правоотношение. Няма данни за осчетоводяване на доставката от „БАТИМО МАКРО СЕРВИЗ“ ЕООД.

- по фактура № 0...47/09.08.2019 г. в размер на 280,00 лв., издадена от „АЙ ДЖИ ЕС 1“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] с предмет „СМР по протокол № 1“. Изготвеното до доставчика ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК чрез прилагане към данъчното досие, поради неоткриването му на декларирания адрес за кореспонденция. В указания срок същият не е представил доказателства. От ревизираното лице е представено копие от фактурата, придружена с протокол за извършени СМР от 09.08.2019 г., договор от 25.07.2019 г. и фискален бон. Предмет на договора е извършване на СМР /направа на мазилка по тухлени стени на обект метростанция 5/ с обща цена от 2 800,00 лв. и с материали за сметка на ревизираното дружество. Представено е и допълнително споразумение за съвместно осигуряване на здравословни и безопасни условия на труд, според което ревизираният субект следва да провежда обучение и инструктаж на служителите. Фактурата е осчетоводена от ревизираното лице по сметка 602 „Разходи за външни услуги“. При извършена проверка в ИС на НАП е установено, че доставчикът има назначени две лица по трудово правоотношение на длъжност „общ работник“. Фактурата не е отразена в дневника за продажби на „АЙ ДЖИ ЕС 1“ ЕООД и няма данни за нейното осчетоводяване от доставчика.

- по фактура № 0...99/30.9.2019 г. в размер на 1 559,67 лв., издадена от „ИВЕА КОМПАКТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] с предмет „изпълнение на СМР по протокол №1 за обект метростанция 18“. Изготвеното до доставчика ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК чрез прилагане към данъчното досие, поради неоткриването му на декларирания адрес за кореспонденция. В указания срок същият не е представил доказателства. От ревизираното лице е представено копие от фактурата, придружена с протокол за извършени СМР от 30.09.2019 г, договор от 2.9.2019 г. и фискален бон. Предмет на договора е извършване на СМР /направа на тухлена зидария на обект метростанция 18/ с обща цена от 7 798,33 лв. и с материали за сметка на ревизираното дружество. Фактурата е осчетоводена от ревизираното лице по сметка 602 „Разходи за външни услуги“. При извършена проверка в ИС на НАП е установено, че доставчикът няма назначени лица по трудово правоотношение. Няма данни за осчетоводяване на доставката от „ИВЕА КОМПАКТ“ ЕООД.

- по фактура № 1...2086/21.07.2019 г. в размер на 1 625,20 лв.. издадена от „РАНД И КО“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] с предмет „СМР по договор от 15.6.2019 г.“ Изготвеното до доставчика ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК чрез прилагане към данъчното досие, поради неоткриването му на декларирания адрес за кореспонденция. В указания срок същият не е представил доказателства. От ревизираното лице е представено копие от фактурата, придружена с протокол за извършени СМР, фискален бон и договор от 15.06.2019 г. Предмет на договора е направа на тухлена зидария на обект метростанция 5 с материали на ревизираното дружество. Договорена е обща цена от 8 126.00 лв. без ДДС. Фактурата е осчетоводена по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ на ревизираното лице. При извършена проверка в ИС на НАП е констатирано, че „РАНД И КО“ ЕООД няма назначени лица по трудово

правоотношение. Няма данни за осчетоводяване на доставката от доставчика.

- по фактури за м.11.2018 г., общо в размер на 2 354,80 лв. по фактури за м. 11.2018 г. с предмет „бургия, диск кръстачки, диаметра, лепило флексово и вароциментов разтвор“ и една фактура за м. 02.2019 г. за „СМР на жилищна сграда Г. парк“, издадени от „ЛИДЕР СТИЛ ПРО“ ЕООД. ЕИК[ЕИК]. Изготвеното до доставчика ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК чрез прилагане към данъчното досие, поради неоткриването му на декларирания адрес за кореспонденция. В указания срок същият не е представил доказателства. От ревизираното лице са представени копия от фактурите, придружени с фискален бон. Към фактурата за извършени СМР е приложен протокол за извършени услуги и договор от 03.12.2018 г. за направа на тухлена зидария с материали на ревизираното лице за обект жилищна сграда Г. парк. Договорена е обща цена на СМР от 7 280.00 лв. без ДДС. Фактурите са осчетоводени от ревизираното лице по сметки 601 „Разходи за материали“ и 602 „Разходи за външни услуги“. При проверка в ИС на НАП е установено, че фактурите не са отразени в дневника за продажби на „ЛИДЕР СТИЛ ПРО“ ЕООД и няма данни за осчетоводени доставки на инструменти, материали и СМР от доставчика.

- по фактура № 1517/31.12.2018 г. в размер на 720,00 лв., издадена от „СОЛЕЙ ТРАНС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] с предмет рекламни материали. На доставчика по електронен път е връчено ИПДПОЗЛ, в отговор на което е представено копие от фактурата, хронологии на счетоводни сметки, разчетно-платежна ведомост и оборотна ведомост за м. 12.2018 г. Представен е и договор от 01.09.2018 г., съгласно който ревизираното лице възлага на доставчика да изготви флаери тираж 24 000.00 броя до края на 2018 г. Договорена е цена от 3 600.00 лв. без ДДС. Към фактурата е приложен приемо-предавателен протокол от 10.10.2018 г. Не са представени доказателства за извършено плащане по фактурата както от доставчика, така и от ревизираното лице. При проверка в ИС на НАП е констатирано, че фактурата е отразена в дневника за продажби на доставчика. За периода на издаване на фактурата доставчикът няма регистрирано фискално устройство. На „СОЛЕЙ ТРАНС“ ЕООД е била извършена ревизия, приключила с РА № Р-22001418005812-091-001/07.05.2019 г., с който били установени задължения в особено големи размери.

- за м. 10.2018 г. общо в размер на 1 346,10 лв. по две фактури, издадени от „ЛЕО ЕКСПРЕС 06“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] с предмет „строителни материали - зидарски разтвори, лепило за плочки, тухли дюбели и др.“. Изготвеното до доставчика ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК чрез прилагане към данъчното досие, поради неоткриването му на декларирания адрес за кореспонденция. В указания срок същият не е представил доказателства. От ревизираното лице са представени копия от фактурите, придружени с фискални бонове. Не са представени приемо-предавателни протоколи. Констатирано е, че фактурите са осчетоводени от ревизираното дружество по сметка 601 „Разходи за материали“. При извършена проверка в ИС на НАП е установено, че фактурите не са отразени в дневника за продажби на „ЛЕО ЕКСПРЕС 06“ ЕООД. Няма данни за осчетоводяване на доставките от доставчика.

- отказано е право на данъчен кредит в размер на 1 500,00 лв. за м. 10.2017 г. по фактури, издадени от „ЕВРО МИГ 73“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Изготвеното до доставчика ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК чрез прилагане към данъчното досие, поради неоткриването му на декларирания адрес за кореспонденция. В указания срок същият не е представил доказателства. От ревизираното дружество са представени копия на фактурите с предмет „тухли 15 000 броя“, осчетоводени по сметка 601

„Разходи за материали“. От ревизираното лице не са представени приемо-предавателни протоколи и доказателства за плащане, превоз, натоварване и разтоварване на материалите. Спорните фактури не са включени в дневника за продажби на доставчика за процесния период и няма данни за тяхното осчетоводяване от същия.

- отказано е право на данъчен кредит в размер на 12 498,91 лв. за периодите от м. 09.2019 г. до м. 12.2019 г. по 9 фактури, издадени от „ДЕЛЕВ 2000“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и в размер на 8 523,45 лв. за периодите от м. 10.2016 г. до м. 12.2016 г., м. 04.2017 г. и м. 07.2018 г. по 11 фактури, издадени от „ГРИВЕК“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] с предмет СМР. Изготвените до доставчиците ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК чрез прилагане към данъчното им досие, поради неоткриването им на декларираните адреси за кореспонденция. В указания срок същите не е представили доказателства. От ревизираното лице са представени копия от фактурите, придружени с договори и протоколи за извършени СМР /настилка от гранитогрес, направа на гипсова шпакловка, латекс по стени, зидария и др./ на обектите метростанции 5 и 18, жилищна сграда в [населено място] и[жк]. Към договора сключен с „ДЕЛЕВ 2000“ ЕООД, е представено и допълнително споразумение за съвместно осигуряване на здравословни и безопасни условия на труд. При проверка в ИС на НАП е установено, че фактурите не са отразени в дневниците за продажби на „ДЕЛЕВ 2000“ ЕООД и доставчикът не разполага с персонал. „ГРИВЕК“ ЕООД има 15 лица по трудово правоотношение, назначени на длъжност „готвач“, „работник кухня“, „снабдител доставки“. На „ДЕЛЕВ 2000“ ЕООД е издаден РА №Р-22221419008034-091-001/11.08.2020 г., с който са установени задължения по ЗДДС за периодите от 01.06.2019 г. до 31.10.2019 г.

- отказано е право на данъчен кредит общо в размер на 1 933,05 лв. по 3 фактури, издадени от „М.С. ИНЖЕНЕРИНГ“ ООД, ЕИК[ЕИК] за м. 05.2017 г. и м. 06.2017 г. с предмет СМР. В отговор на връчено по електронен път ИПДПОЗЛ, от управителя на „М.С. ИНЖЕНЕРИНГ“ ООД писмено е заявено, че не е издавало процесните фактури и дейността му е свързана с търговия на дребно с железария, бои, стъкло. От ревизираното лице са представени копия от фактурите, придружени с фискални бонове, протоколи за извършени СМР, договори от 03.05.2017 г. и 07.06.2017 г. Договорено е извършването на СМР с материали на ревизираното лице на съществуващи съоръжения за ремонт на самолети на Л. и направа на тухлена зидария на[жк].

Органите по приходите са приели, че по процесните фактури не са извършени реални доставки на СМР, строителни материали и рекламни флаери и поради неизпълнение на условията по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл. 9 от същия закон, с РА не е признато право на данъчен кредит общо в размер на 33 768,18 лв. за периодите от м. 10.2016 г. до м. 12.2016 г., от м. 04.2017 г. до м. 08.2017 г., м. 10.2017 г., от м. 10.2018 г. до м. 12.2018 г., м. 02.2019 г., от м. 07.2019 г. до м. 12.2019 г. и м. 06.2020 г.

По отношение на задължения по ЗКПО ревизиращите са приели, че предвид установеното в частта по ЗДДС за липса на реални доставки на строителни материали, флаери и СМР по фактурите, издадени от „ГРИВЕК“ ЕООД, „ЛЕО ЕКСПРЕС 06“ ЕООД, „ЛИДЕР СТИЛ ПРО“ ЕООД, „РАНД И КО“ ЕООД, „ИВЕА КОМПАКТ“ ЕООД, „АЙ ДЖИ ЕС 1“ ЕООД, „ЕВРО МИГ 73“ ЕООД, „БАТИМО МАКРО СЕРВИЗ“ ЕООД, „ЛЕО ЕКСПРЕС 06“ ЕООД, „СОЛЕЙ ТРАНС“ ЕООД, е увеличен

декларираният финансов резултат за периодите от 2016 г. до 2019 г. на основание чл. 26. т. 2 от ЗКПО с размера на непризнатите за данъчни цели разходи по процесите фактури. Органите по приходите са приели, че отчетените разходи по издадените фактури от посочените доставчици не документират реални стопански операции.

За 2016 г. декларираният от дружеството финансов резултат е увеличен със сумата от 25 448,70 лв., представляваща сборът от данъчните основи по фактурите, издадени от „ГРИВЕК“ ЕООД. В резултат на извършеното преобразуване е определен дължим корпоративен данък в размер на 2 583,34 лв. След приспадане на внесения корпоративен данък в размер на 38,47 лв., е определен данък за довносяне в размер на 2 544,87 лв. и лихва в размер на 1 219,51 лв.

За 2017 г. декларираният от дружеството финансов резултат е увеличен със сумата от 34 333,75 лв., представляваща сбор от данъчните основи по фактурите, издадени от „ГРИВЕК“ ЕООД, „МС ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД и „ЕВРО МИГ 73“ ЕООД. В резултат на извършеното преобразуване е определен дължим корпоративен данък в размер на 4 185,46 лв. След приспадане на внесения корпоративен данък в размер на 752,04 лв., е определен данък за довносяне в размер на 3 433,42 лв. и лихва в размер на 1 297,17 лв.

За 2018 г. декларираният финансов резултат е увеличен със сумата от 14 824,50 лв., представляваща сбор от данъчните основи по фактурите, издадени от „ЛЕО ЕКСПРЕС 06“ ЕООД, „ЛИДЕР СТИЛ ПРО“ ЕООД и „СОЛЕЙ ТРАНС“ ЕООД. В резултат на извършеното преобразуване е определен дължим корпоративен данък в размер на 2 833,72 лв. След приспадане на внесения корпоративен данък в размер на 1 351,27 лв., е определен данък за довносяне в размер на 1 482,45 лв. и лихва в размер на 409,77 лв.

За 2019 г. декларираният финансов резултат е увеличен със сумата от 87 098,92 лв., представляваща сбор от данъчните основи по фактурите, издадени от „ДЕЛЕВ“ ЕООД, „РАНД КО“ ЕООД, „АЙ ДЖИ ЕС 1“ ЕООД и „ИВЕА КОМПАКТ“ ЕООД. В резултат на извършеното преобразуване е определен дължим корпоративен данък в размер на 10 657,01 лв. След приспадане на внесения корпоративен данък в размер на 1 947,12 лв., е определен данък за довносяне в размер на 8 709,89 лв. и лихва в размер на 1 301,75 лв.

От ревизираното лице е подадена жалба вх. № 53-06- 17 от 4.1.2022 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-37/7.1.2022 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., срещу Ревизионен акт № Р-22221721002013-091-001/20.12.2021 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на РА № П-22221722000157-003-001 от 7.1.2022 г., издадени от Ф. С. Й. - орган, възложил ревизията и С. А. К. - ръководител на ревизията. При обжалването по административен ред е постановено Решение № 393/14.2.2022 г. на зам.-директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, с което е потвърден Ревизионен акт № Р-22221721002013-091-001/20.12.2021 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на РА № П-22221722000157-003-001 от 07.01.2022 г., издадени от Ф. С. Й. - орган, възложил ревизията и С. А. К. - ръководител на ревизията, в оспорената част на установените резултати по ЗДДС и ЗКПО, ведно със съответните лихви.

Решението е връчено на ревизираното дружество по електронен път, видно от приложеното на л. 570 Удостоверение за извършено връчване по електронен път на 15.03.2022 г.

В хода на съдебното обжалване на ревизионния акт, по искане на

ревизираното лице, е изготвена и приета по делото съдебно-счетоводна и съдебно-техническа експертиза, изготвена от вещи лица икономист и строителен експерт.

На вещото лице – икономист са поставени следните задачи:

- Налице ли са разплащания по процесните доставки, по какъв начин и на кои дати?

- Налице ли е по всяка една от процесните доставки обвързаност между количествата и видовете СМР, получени от ТБА И. ЕООД и доставките по които жалбоподателят на свой ред е доставчик?

В отговор на първия въпрос, вещото лице е посочило, че са налице разплащания по процесните доставки, като са начислени и осчетоводени съответните суми със съответния данък на база действащ строителен сметкоплан. Плащанията са изобразени в табличен вид в констативната част на експертизата, със съответните дати и начислени данъчни събития в хронологичен ред.

По отношение на втория поставен въпрос, вещото лице е посочило, че многократно са били изисквани, включително и писмено, да се представят всички приемо-предавателни протоколи по веригата на доставките за труд и материали до крайния възложител на обектите. Същите не били представени. На вещото лице строителен експерт са поставени следните въпроси:

- След като вещото лице се запознае с подписаните актове – протоколи по обр. 19, както при жалбоподателя, така и при подизпълнителите да отговори на въпроса, съгласно строителните норми, колко работници са били необходими технологично за изпълнение на процесните СМР?

- Съответно с колко работници е разполагал жалбоподателя към периода на изпълнение на процесните договори, като вещото лице да съобрази наличието на едновременно изпълнение от страна на „ТБА ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД на СМР по два или повече обекта.

В отговор на първата поставена задача вещото лице посочва, че се е запознало с предоставения подробен опис на договор и актовете – протоколи обр. 19 при жалбоподателя. Експертизата не е видяла актовете протоколи обр. 19 при подизпълнителите. Вещото лице не е извършило насрещни проверки при подизпълнителите, поради това, че жалбоподателят не е предоставил и обезпечил съответната организация за посещение и проверки на ПКС, О. и акт 12 на процесните доставки при подизпълнителите. Не са проверени и предоставени същите с приемо-предавателните си протоколи за труд и материали по веригата на доставките до крайния възложител на обекта. Не са представени линейните графици за извършени СМР от възложител, жалбоподател, подизпълнител и контрагент. Не били представени линейни графици с определяне графиката диаграмата на средно списъчния списък на работници и майстори по процесните доставки. Изисканите от в.л. графици на строителите не били предоставени при наличие на едновременно изпълнение от страна на жалбоподателя на едновременно изпълнение на два или повече обекта. Не бил представен времеви график кога и с колко работника започват съответните СМР, както и кога се извършват и кога свършват на база акт 12 в пряко съответствие с линейните графици за изпълнение на СМР.

По втория въпрос е посочено, че при поискване от жалбоподателя на сведение – с колко точно са вложените човекочасове за извършване на РСМР, СМР и доставки, респ. с колко работници за 8 часов работен ден разполага дружеството, експертизата не е получавала адекватен отговор. Вещото лице по СТЕ изрази становище, че не е в състояние категорично да отговори на въпроса колко са били работниците за процесния период. Изпълнението на договорите съпроводени с линейни графици, по всяка вероятност са били много кратки за строителство и затова ТБА е ползвало подизпълнител и контрагент с вложените т.ч. за СМР – труд и материали, и доставки.

***При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:***

Обжалва се в срок, подлежащ на обжалване ревизионен акт, от надлежна страна, за която е налице и интерес от обжалването, поради което жалбата е процесуално допустима.

Предмет на делото е ревизионния акт, потвърден с решение на директора на дирекция ОДОП, в частта на допълнително установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност общо в размер на 33 768.18 лв. и лихви в размер на 10 522,72 лв. за данъчните периоди от м. 10.2016 г. до м. 12.2016 г., от м. 04.2017 г. до м. 08.2017 г., м. 10.2017 г., от м. 10.2018 г. до м. 12.2018 г., м. 02.2019 г. от м. 07.2019 г. до м. 12.2019 г., м. 06.2020 г. и по Закона за корпоративното подоходно облагане общо в размер на 16 170.63 лв. и лихви в размер на 4 228.20 лв. за периодите от 2016 г. до 2019 г.

Разгледана по същество жалбата е ***НЕОСНОВАТЕЛНА***, по следните съображения:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява 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. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили правото на защита на засегнатото лице, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание.

Съгласно чл. 112, ал. 1 ДОПК ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизията. Конкретното ревизионно производство е започнато със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22221721002013-020-001, изменена със ЗИЗВР № Р-22221721002013-020-002 от 06.08.2021 г., издадени от Ф. С. Й.. на длъжност началник сектор „Ревизии” при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП - С.. С оглед на това, съдът намира, че ЗВР е издадена от компетентен орган, в рамките на материалната му компетентност. Спазен е срока за издаване на ревизионния доклад по чл. 117, ал. 1 ДОПК, като същият е с изискуемото съдържание, съгласно ал. 2, т. 1-10 на същата разпоредба. Същият е връчен на ревизираното лице и му е даден 14-дневен срок за подаване на писмени възражения. В конкретния случай ревизията е възложена от компетентен орган, както и от компетентен орган с оглед разпоредбата на чл. 119, ал. 2 ДОПК е издаден и процесния ревизионен акт. Същият е с необходимото



съдържание съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 1 ДОПК.

В обобщение на горното, съдът намира, че процесният ревизионен акт, и РА за неговата поправка, са издадени от компетентни органи, в рамките на техните правомощия, като в хода на административното производство не са допуснати нарушения на процесуалните правила.

Процесният РА е издаден и в съответствие с материалния закон.

Както се спомена по-горе, предмет на делото е ревизионния акт, потвърден с решение на директора на дирекция ОДОП, в частта на допълнително установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност общо в размер на **33 768.18 лв.** и лихви в размер на **10 522,72 лв.** за данъчните периоди от м. 10.2016 г. до м. 12.2016 г., от м. 04.2017 г. до м. 08.2017 г., м. 10.2017 г., от м. 10.2018 г. до м. 12.2018 г., м. 02.2019 г., от м. 07.2019 г. до м. 12.2019 г., м. 06.2020 г. и по Закона за корпоративното подоходно облагане общо в размер на **16 170.63 лв.** и лихви в размер на **4 228.20 лв.** за периодите от 2016 г. до 2019 г.

Правото на данъчнозадължените лица по чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС да приспадат дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на Общата система на ДДС. Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. По този начин се гарантира неутралитет по отношение на данъчната тежест върху всички икономически дейности независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (*Решение от 21 февруари 2006г. по дело Halifax и др., C-255/02, EU:C:2006:121, т.78; Решение от 21 юни 2011г. по обединени дела Mahagūben и Dбvid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т.39*).

Предвиденото в член 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. Това право се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (*Решение от 6 юли 2006г. по дело K. и RecoltaRecycling, C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, т.47 и Решение по дело Mahagūben и Dбvid, т.38*).

От практиката на Съда на ЕС следва, че понятието „доставка на стоки“ не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещь от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик. При преценката за настъпване на данъчно събитие, националният съд следва да определя във всеки отделен случай в зависимост от фактите по делото, дали е налице прехвърляне на правото на разпореждане със съответната вещь като собственик (*Решение от 18 юли 2013г. по дело E. K, C-78/12, EU:C:2013:486, т.33 и 34*).

Във връзка с доказването на факта на извършване на доставка на стоки следва, че лицето, което иска да приспадне ДДС, трябва да докаже, че

отговаря на предвидените условия за това, като в съответствие с националните правила за доказването съдът дължи извършването на обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора в главното производство, за да определи дали претендиращият право на приспадане може да го упражни. За целите на тази преценка може да се вземат предвид данни относно доставки, предхождащи или следващи доставките, по които се претендира правото на приспадане, както и свързаните с тях документи като сертификати и свидетелства, издадени за транспортирането на стоките (*Решение по дело C-78/12, точки 37 и 38; Решение на ВАС № 8931/02.07.2018г. по адм.д. № 9739/2017г; Решение на ВАС № 15737/20.12.2017г. по адм.д. № 9133/2017г; Решение № 199/08.01.2016г. по адм.д. № 14290/2014г.*).

От изложеното следва, че осъществяването на доставката, изразяващо се в прехвърлянето от доставчика на получателя на правото, последният да се разпорежда със стоката като собственик, е фактически въпрос, който изисква цялостна оценка на всички доказателства, които пряко и/или косвено свидетелстват за осъществяването на доставката. Само действително осъществената доставка може да породви изискуемост на данъка, съответно право на приспадане, в който случай и при изпълнение на останалите материалноправни и процесуалноправни изисквания, правото на приспадане не може да бъде ограничавано (*Решение от 13 февруари 2014г. по дело „М. П.// ЕООД, С-18/13, ЕУ:С:2014:69 т.24 и 25*).

Претендираното право на приспадане не може да бъде обосновано само със записванията в счетоводните книги. В контекста на регламентиранията правила за настъпване на данъчното събитие, моментът, в който данъкът става изискуем и следователно подлежи на приспадане от данъчнозадълженото лице, не може да бъде определен по общ начин чрез изпълнението на формалности като вписването в счетоводството. За разлика от подходното облагане, облагането в областта на ДДС се основава единствено и само на извършването на дейности, поради което начинът на осчетоводяването на сделките няма отношение към правото на приспадане. Отделно от това, само наличието на фактура с посочен в нея ДДС, без реално да е настъпило данъчното събитие, не може да обоснове право на приспадане за получателя (*Решение от 13 декември 1989г., G. H., C-342/87, ЕУ:С:1989:635 и Решение от 19 септември 2000г. по дело Schmeink&Cofreth и S., C-454/98, ЕУ:С:2000:469; Решение на ВАС № 10939/19.10.2016г. по адм.д. № 210/2015г.*).

При спор за доставка на стоки: в тежест на лицето, претендиращо право на приспадане (жалбоподателя) е да установи факта на настъпване на данъчно събитие по всички фактури, по които претендира право на приспадане, в т.ч. да сочи доказателства за това, че доставчикът е разполагал с необходимото количество от стоката към датата на издаване на фактурите, за транспорта и фактическото получаване на стоката, както и че е придобил правото да се разпорежда с нея като собственик. По фактурите, по които е отказано право на данъчен кредит касаещи доставки с предмет строителни материали от „ЛИДЕР СТИЛ ПРО“ ЕООД, „ЛЕО ЕКСПРЕС 06“ ЕООД и „ЕВРО МИГГ 73“ ЕООД, съдът намира, че извършването на тези доставки не е доказано по

безспорен и категоричен начин. Този извод следва от обстоятелството, че към спорните фактури не са представени съпроводителни документи, както и липсва одитна следа за осчетоводяването им при доставчиците. В практиката си ВАС многократно е указвал, че доказването на редовността на счетоводството на доставчиците по смисъла на чл. 51 ДОПК е важно условие за признаване право на данъчен кредит на получателя на доставките. При доставките на стоки от значение е обстоятелството на получаването на стоките в патримониума на получателя, така и възможността на доставчика да достави стоки от съответния вид и количество. Други важни обстоятелства, които подлежат на установяване са превозът, съхранението, предаването им на получателя, като тези обстоятелства са свързани с факта на предаването им. В конкретния случай доставките на тези стоки не са придружени с никакви други съпроводителни документи. С оглед предмета на доставките – строителни материали, които по своята същност се явяват родово определени вещи, следва да се приложи правилото на чл. 24, ал. 1 ЗЗД, като собствеността върху тях се прехвърля с предаването им. По делото не са представени приемо-предавателни протоколи, стокови разписки или други документи, удостоверяващи предаването им от доставчиците и получаването им от жалбоподателя. В този смисъл е и заключението на вещото лице. Стоките не са придружени от транспортни документи в това число товарителници, пътни листи, липса на данни за вписани регистрационни номера, маршрут, място на товарене и разтоварване. Не се установява доставчиците да са разполагали с регистрирани МПС, с които да бъде транспортирана конкретна стока. В съдебно заседание вещото лице посочва, че според устни обяснения на управителя на дружеството, разходите били за сметка на продавачите, но в същото време в процесните фактури няма начисляване на транспортни разходи. Отражена е единствено стойността на стоките и начисления ДДС по доставките. Не без значение е и факта, че доставчиците не разполагат със складове, където да бъдат съхранявани строителните материали. Следва да се посочи, че придобиването на стоките от доставчиците също се явява недоказано, което пречатства възможността за последващото им прехвърляне на жалбоподателя. Липсва счетоводна следа при доставчиците за заприходяване на извършените продажби по сметка 703 „Приходи от продажби на материали“, нито е налице осчетоводяване на материалите от доставчиците в сметка 302 „Материали“. Следва да се посочи, че жалбоподателят отчита покупките на спорните стоки директно на разход по сметка 601 „Разходи за придобиване на материали“, като видно от изложеното на стр. 9 от ССЧЕ, закупените материали не се отчитат по вид и количество по сметка 302 „Материали“. Това пречатства възможност за проследяване количеството и вида на закупените материали по процесните фактури.

Липса на документална обосновааност е налице и по отношение на доставката на рекламни флаери от „СОЛЕЙ ТРАНС“ ЕООД. Липсват представен проект за графично оформление и визуализация и съдържание на флаерите. Не се установява и доставчика да притежава печатарска техника, нито лица, назначени на относима към предмета на доставката длъжност. Липсват данни и за изпълнение от друго лице. В този случай съдът приема, че не е доказана

възможността доставчикът да изработи и достави рекламните флаери. В случая липсва и плащане по доставката за рекламни материали, което индикира за нейната фиктивност. Налице е практика на ВАС за презумиране на знание на получателя за фиктивния характер на доставката при липса на плащане.

По отношение на доставките на услуги – СМР и изработка на флаери, фактурирани от „БАТИМО МАКРО СЕРВИЗ“ ЕООД, „АЙ ДЖИ ЕС 1“ ЕООД, „ИЕВА КОМПАКТ“ ЕООД, „РАНД И КО“ ЕООД, „ГРИВЕК“ ЕООД, „MVCV ИНЖЕНЕРИНГ“ ООД, „ДЕЛЕВ 2007“ ЕООД, „ЛИДЕР СТИЛ ПРО“ ЕООД, съдът намира следното:

За обосноваване реалността на доставките най-общо е необходимо да са налице доказателства, удостоверяващи възможността на доставчика да изпълни предмета на договора, осъществяване на фактическите действия, в които се изразява услугата и престиране на резултата на получателя на доставката. В конкретния случай липсва одитна следа за отчитане на приходи от доставчиците от продажбата на услуги по сметка 702 „Приходи от продажби на услуги“.

Характера на услугите, каквито са процесните – СМР, изисква време, техника, влагане на труд и материали. Видно от представените договори СМР се извършват с материали на жалбоподателя, но същият не е представил приемо-предавателни протоколи за предаване на необходимите строителни материали на посочените доставчици, с които да бъдат извършени услугите. Не може да се установи за кои обекти са предназначени материалите, нито е конкретизирано какви по вид и количество материали са вложени. Счетоводна сметка 601 „Разходи за материали“ е заведена по начин, по който тези неща не могат да бъдат установени.

В същото време доставчиците не притежават трудова обезпеченост за изпълнение на фактурираните СМР. Регистрираните от „ГРИВЕК“ лица по трудови договори касаят длъжности, които не са свързани и са неотнормирани към предмета на доставките, а „АЙ ДЖИ ЕС 1“ ЕООД разполагало само с две лица, за които няма обективни данни да са работили на обект Метростанция 5. Същите са на длъжност „общ работник“, което не установява възможността за извършване на фактурирания вид услуга – направа на тухлени зидарии. Останалите доставчици не са регистрирали трудови договори. В съдебно заседание от вещото лице по техническата част бе посочено, че от договорите и протоколите обр. 19 не може да се определи колко точно човекочасове са вложени за всяка отделна по вид работа, кога е започнала и кога е завършила. Липсват представени линейни графици от подизпълнителите, жалбоподателя и възложителя с определена графика на редовен списъчен състав на работници и майстори. Липсва представени книги за инструктаж, които работодателят е длъжен да води съгласно чл. 26, ал. 2 ЗЗБУТ.

По отношение фактурите, издадени от „ЕВРО МИГ 73“ ЕООД и „СОЛЕЙ ТРАНС“ ЕООД липсва плащане. По останалите фактури плащанията са в брой и са придружени с касови бонове, които обаче не са придружени от свидетелства за регистрация на ЕКАФП с дистанционна връзка с НАП. Липсват и данни за отчетен касов приход от доставчиците по процесните фактури по сметки от група 70.

Необходимо е да се отбележи, че субект на изпълнението трябва да бъде доставчикът, посочен във фактурата. Правото на ДК възниква по отношение на конкретна доставка, с конкретни страни /получател и доставчик/ и наличието на предпоставките за признаване на това право, включително и за реалното осъществяване на доставките и се преценява по отношение именно на тези страни.

При липса на облагаема доставка, практически е изключена добросъвестността на получателя, който като страна по договора знае или би трябвало да знае, че не е получил определена стока и/или услуга реално. В този смисъл Решение № 3452/25.03.2008 г. на ВАС по адм. Д. № 8185/2007 г., където е посочено, че жалбоподателят като получател по доставката не е възможно да не знае, че участва в привидна сделка, чиято цел е неправомерно ползване на данъчно предимство.

С оглед изложеното дотук, съдът намира, че РА в частта по установени задължения по ЗДДС се явява правилен и законосъобразен, а възраженията на жалбоподателя са неоснователни. По същество възраженията са за наличие на реално извършени доставки, но тези твърдения са необосновани и не намират опора в доказателствения материал по делото. Не са нарушени материалноправните норми на вътрешното, така и на европейското законодателство.

По отношение установените задължения по ЗКПО съдът намира следното:

Видовете корекции на финансовия резултат имат своята нормативна уредба в разпоредбите на чл. 18 - 43 от ЗКПО (основни принципи).

Съгласно чл. 18 от ЗКПО, данъчен финансов резултат е счетоводният финансов резултат, преобразуван по реда на този закон. След преобразуването данъчният финансов резултат може да бъде положителен (данъчна печалба) или отрицателен (данъчна загуба).

На облагане с корпоративен данък подлежи данъчната основа, каквато може да бъде само данъчната печалба.

Преобразуването на счетоводния финансов резултат (който е разликата между приходите и разходите в отчета за приходите и разходите) най-често се изразява в коригиране на участващите при формиране на счетоводния резултат приходи и разходи с така наречените данъчни разлики.

Данъчните постоянни разлики са изброени в чл. 26 от ЗКПО и са израз на фискалната политика на държавата за предотвратяване както на избягването на данъци, така и на двойното облагане. Те засягат данъчния финансов резултат еднократно, в годината на счетоводното начисляване на съответния разход или приход и не участват повече при неговото определяне. Въведени са законодателно по съображения за предотвратяване на неправомерно намаляване на данъчната основа или за да не се насърчава неправомерното поведение на данъчните субекти. Така например не се признават за данъчни цели разходи, несвързани с дейността, разходи, които не са документално

обосновани, разходи за начислен данък или ползван данъчен кредит по ЗДДС, когато разходът от стопанската операция също не е признат за данъчни цели, разходи за подкуп, разходи, представляващи скрито разпределение на печалбата, както и разходи за глоби или други санкции за нарушаване на нормативни актове.

Във връзка с горното, съгласно чл. 26, т. 2 ЗКПО не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Съгласно 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. В конкретния случай с процесните фактури не се отразяват вярно стопански операции, поради липсата на реално извършени доставки. В тази връзка обосновано е увеличен финансовия резултат за целите на данъчното облагане, поради което и в тази си част ревизионния акт е обоснован и законосъобразен.

В обобщение съдът намира процесния ревизионен акт за правилен и законосъобразен, като при издаването му не са нарушени процесуалните правила и същият е в съответствие с материалния закон. Както беше посочено, възраженията за реалност на доставките по процесните фактури, са неоснователни, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена.

Предвид неоснователността на жалбата, дружеството следва да бъде осъдено да заплати по сметка на Националната агенция за приходите сума на основание чл. 8, ал. 1, вр. чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 за минималните размери на адвокатските възнаграждения (при материален интерес в размер на 64 689,73 лв.) в размер на 2650 лв. плюс 8 % за горницата над 25 000 (39 689,73 лв.), равна на 3 175,18 лв., или в общ размер от 5 825,18 лева.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София-град, I отделение, 21 състав,

## **РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** оспорването на „ТБА ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД срещу Ревизионен акт № Р-22221721002013-091-001/20.12.2021 г., поправен с Ревизионен акт № Р-22221722000157-003-001/7.1.2022 г., издадени от органи по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с Решение № 393/14.2.2022 г. на зам.-директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП.

**ОСЪЖДА** „ТБА ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД да заплати по сметка на Националната агенция за приходите сума в размер на 5 825,18 лева за юрисконсултско възнаграждение.

**РЕШЕНИЕТО** може да се обжалва в 14-дневен срок с касационна жалба пред ВАС чрез АССГ от съобщаването му.

Решението **ДА СЕ СЪОБЩИ** на страните, по реда на чл. 138 АПК.

**СЪДИЯ:**