

РЕШЕНИЕ

№ 3030

гр. София, 08.05.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 78 състав,
в публично заседание на 08.02.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Пенка Велинова

при участието на секретаря Александра Вълкова и при участието на прокурора Десислава Кайнакчиева, като разгледа дело номер **5814** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Подадена е жалба срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22002222002661-091-001/30.01.2023 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - София, потвърден с решение № 543/28.04.2023г на Директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП. С ревизионния акт не се признава право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 233160,72 лв. по фактури, издадени от доставчици на дружеството - „ТАИНА ТРЕЙДИНГ“ ЕООД, „МИРО СТАР“ ЕООД, и „СТРОЙИНЖЕНЕРИНГ 93“ ЕООД, за данъчни периоди от м. 11.2020 г. до м. 05.2021 г., вследствие на което се установяват допълнителни задължения за ДДС за тези данъчни периоди в размер на общо 233160,72 лв., начислени са лихви за забава върху тази сума към 30.01.2023г. в размер на 44991,11лв., установява се задължение за корпоративен данък за 2020г. в размер на 20813,55лв. и се начислява лихва върху тази сума към 30.01.2023г. в размер на 3898,54лв. или се установяват общо задължения в размер на 302863,93лв. – главница за ДДС и корпоративен данък и лихва.

В жалбата се излагат подробни аргументи за незаконосъобразност, необоснованост на РА и за допуснати съществени процесуални нарушения. Излагат се подробни доводи за несъстоятелност на изводите на ревизиращите за липса на реални доставки по процесните фактури иска се отмяна на РА. Претендира разноски.

В съдебно заседание и в писмени бележки представителят на дружеството поддържа изложените аргументи и иска отмяна на РА.

Представителят на ответника оспорва жалбата и пледира за потвърждаване на РА. Претендира разности.

Представителят на СГП излага становище, че жалбата е неоснователна.

Съдът обсъди доказателствата по делото и становищата на страните и прие за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ Р-22002222002601-020-001/30.05.2022 г., връчена на 20.06.2022 г., изменена със Заповед за изменение на Заповед възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ Р -22002222002661-020-002/15.09.2022 г. и ЗИЗВР Р002222002661-020-003/18.10.2022 г., издадена от Г. И. М., на длъжност "началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП- София, оправомощен съгласно Заповед РД-01-818/10.08.2019 г. на директора па ТД на НАП, е възложено извършването на ревизия на „СТРОИТЕЛ“ ЕООД за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от м. 11.2020 г. до м. 05.202 г. и по ЗКПО за периодите от 01.01.2020 г. до 31.12.2020г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад РД Р-22002222002661-091-001/30.01.2023г., издаден от М. и Н., в който са описани констатациите на ревизиращите, а именно: Дейността на дружеството била свързана с извършване на строителномонтажни и строителноремонтни работи /СМР и СРР/. Жалбоподателят не притежавал собствени и наети офиси или обекти. Дейността се осъществявала на съответните строителен обекти. Притежавал удостоверения, издадени от Комисията за воденето, поддържането и ползването на Централния професионален регистър на строителя за вписване на „СТРОИТЕЛ“ ЕООД за строежи от първа до пета група и от трета до пета категория. Няма регистрирани ЕКАФП. Имал назначени 69 лица на трудов договор през ревизираните периоди, на длъжности, отговарящи на декларирания предмет на дейност. Дейността се финансирала с банкови заеми. Декларирано било, че за част от обектите са ползвани услугите на подизпълнители единствено за труд, без покупка на материали.

В хода на ревизията на ревизирувания субект били връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИИПДПОЗЛ/ изх. № Р-22002222002661-040-001 /13.06.2022 г. и изх.№Р-22002222002661-040-002/24.08.2022 г. Представени били част от изисканите документи - главни книги, оборотни ведомости, счетоводни справки, справка за приходи по обекти и справка за обектите, на които са извършвани СМР за ревизираните периоди.

С Протокол №1816779/26.08.2022 г. било документирано посещение на място в счетоводството на ревизираното дружество, при което били прегледани оригинали на първични счетоводни и търговски документи. С Протокол № Р-22002222002661-ППД-001/01.12.2022 г. били приобщени събрани доказателства в хода на предходно ревизионно производство, приключило с **РА №Р22221721000460-091-001/18.02.2022 г.**

В хода на ревизията били извършени насрещни проверки на клиенти на ревизираното дружество - СОФИЙСКИ УНИВЕРСИТЕТ „СВ. КЛИМЕНТ ОХРИДСКИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „РЕСТСТРОИТЕЛ“ ДЗЗД, ЕИК[ЕИК], „ЕЛЕКТРОЛУКС ТАБАКОВ И СИНОВЕ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „ИЗОМАТИЙЖЕНЕРИНГ“ ООД, ЕИК[ЕИК]. От тях била изискана информация във връзка със сключени договори с ревизираното дружество, както и информация за знание и одобрение за участието на подизпълнители при изпълнение СМР, предмет на издадените от „СТРОИТЕЛ“ ЕООД

към неговите клиенти фактури. В отговор те декларирали, че нямат информация да са ползвани услуги от подизпълнители във връзка с изпълнените СМР.

На основание чл. 45 от ДОПК били извършени насрещни проверки на доставчици на жалбоподателя, както и на физически лица, посочени като реални изпълнители на фактурирани СМР, резултати от които били обективирани с протоколи.

С Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ П-22220222114637141-001/29.97.2022 г. били обективирани резултатите от извършена насрещна проверка на доставчика „ТАИНА ТРЕЙДИНГ“ ЕООД във връзка с 19 фактури, издадени през данъчни периоди от м. 12.2020 г. до м. 03.2021 г. и м. 04.2021 г., по които бил начислен ДДС общо в размер на 91596,09 лв. и предмет ни доставките - основни ремонти на конкретни обекти, собственост на СУ „Св. Климент Охридски“, [населено място](фактури с № [ЕГН]/04.12.2020г., [ЕГН]/06.12.2020г., [ЕГН]/08.12.2020г., [ЕГН]/10.12.2020г., [ЕГН]/11.12.2020г., [ЕГН]/07.01.2021г., 381/14.01.2021г., 386/18.01.2021г., 389/19.01.2021г., 403/28.01.2021г., [ЕГН]/28.01.2021г., [ЕГН]/29.01.2021г., [ЕГН]/12.02.2021г., [ЕГН]/15.03.2021г., [ЕГН]/15.03.2021г., [ЕГН]/17.03.2021г., [ЕГН]/25.03.2021г., [ЕГН]/31.03.2021г. и [ЕГН]/10.05.2021г.). Изготвено било ИПДПОЗЛ изх. № П-22220222114637-040-001/23.08.2022 г., връчено по електронен път на 06.07.2022 г. Изисканите документи и писмени обяснения не били представени.

Приобщени били резултатите от извършена в хода на предходната ревизия насрещна проверка на процесния доставчик, ведно с представените от същия доказателства. Констатирано било, че в предходното ревизионно производство от него са представени единствено 6 граждански договора, сключени на 15.10.2020г. с П. Н. М., П. П. Г., Г. Н. А., Л. В. С., Г. К. Й. и Т. Н. Х..

От страна на ревизираното дружество в хода на двете ревизионни производства били представени заверени копия на спорните фактури, придружени от приемопредавателни протоколи, протоколи акт обр. 19, както 5 договора за строителство от 02.11.2020 г., 03.11.2020 г., 29.10.2020 г., 14.10.2020 г., 02.11.2020 г., сключени с процесния доставчик. Констатирано било, че съгласно представените договори, „ТАИНА ТРЕЙДИНГ“ ЕООД следвало да извърши СМР - единствено труд, без материали/ на обекти, собственост на СУ „Св. Климент Охридски“ - [населено място], СМР на симулационен център, болница Лозенец, [населено място], както и СМР на ап. 26, блок 6, ап. 22, [жилищен адрес] кв. Дружба, [населено място]. /СМР, предмет на представените фактури и договори са описани в РД/.

Според представените протоколи обр. 19, били извършени различни по вид строително-ремонтни работи, представляващи демонтаж и монтаж, изкъртване, грундиране, направа на лежаща покривна конструкция, демонтаж на керемиди, покриване с керемиди, подмяна на обшивки за комини, боядисване, шпакловане, извеждане на прозорци, сваляне на тапети, остъргване на латексова боя, разваляне на стенна облицовка, боядисване с алкидна боя, облицовка с керамични плочки.

Констатирано било несъответствие в представените писмени обяснения, съгласно които от доставчика бил извършен единствено труд, докато в приложените протоколи обр. 19 били включени и доставки на строителни материали, ПВЦ дограма, вътрешни подпрозоречни дъски, казанче, смесителна батерия, доставка и монтаж на алуминиева витрина, кабели, ключове, контакти и др.

За доказване на извършените плащания по спорните доставки от страна на „СТРОИТЕЛ“ ЕООД били представени 3 тристранно подписани протокола, съгласно

които ревизираното дружество, в качеството на възложител, „ТАИНА ТРЕЙДИНГ“ ЕООД, в качеството на изпълнител и доверител, и „МОБАЙЛ ЕКСПОРТ 07“ ЕООД, в качеството на довереник, подписват протоколите, с които се съгласява:, че „СТРОИТЕЛ“ ЕООД има задължения към „ТАИНА ТРЕЙДИНГ“ ЕООД, които се плащат чрез довереник „МОБАЙЛ ЕКСПОРТ 07“ ЕООД/Протоколите са описани в РД/.

Изложено е в РД, че в хода на двете ревизионни производства не са били представени други доказателства за извършено плащане по доставките - банкови извлечения, договори за доверително управление и др., освен посочените протоколи. Посочено е, че на „МОБАЙЛ ЕКСПОРТ 07“ ЕООД е извършена насрещна проверка, при която дружеството не е открито на декларирания адрес на управление, както и е регистрирано по ЗДДС на 06.12.2018 г. Не били установени стопански обекти на „МОБАЙЛ ЕКСПОРТ 07“ ЕООД, както и не били представени доказателства за извършени реални плащания между страните, подписали протоколите. В тази връзка е прието, че не са доказани реално извършени плащания по процесните доставки, документиран с издадени от „ТАИНА ТРЕЙДИНГ“ ЕООД фактури.

В РД са описани и извършени насрещни проверки на преки и предходни доставчици на „ТАИНА РЕЙДИНГ“ ЕООД, а именно: „4 НЕГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], КЛИМАТ ТРЕЙД“ ООД, ЕИК[ЕИК], „АЛВЕСТА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ДЕЛУ СНЕЙЛС БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ВДФ БИЛД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „БУЛСОФСТРОЙ“ ООД, ЕИК[ЕИК], „С ЕЙЧ ЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „НОВА ПОЩА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], резултатите от които са обективирани в ПИНП. Изготвени били ИПДПОЗЛ, връчени по реда на чл. 32 от ДОПК на „4 НЕГ“ ЕООД, „ДЕЛУ СНЕЙЛС БГ“ ЕООД, „ВДФ БИЛД“ ЕООД, „БУЛСОФСТРОЙ“ ЕООД, „НОВА ПОЩА“ ЕООД, а на „КЛИМАТ ТРЕЙД“ ЕООД, „АЛВЕСТА“ ЕООД и „С ЕЙЧ ЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД - по електронен път. Представени били документи единствено от „АЛВЕСТА“ ЕООД и „С ЕЙЧ ЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД - преки доставчици на „ТАИНА ТРЕЙДИНГ“ ЕООД и предходни на ревизираното дружество.

От страна на „АЛВЕСТА“ ЕООД били представени заверени копия на фактури № 1469 08.12.2020г. и 1538/02.02.2021 г., издадени на „ТАИНА ТРЕЙДИНГ“ ЕООД, с предмет на доставките стоки - лепило за топлоизолация, стъклофибърна мрежа, структурна мазилка, павеа и др., на стойност общо в размер на 47 560,00 лв. /без начислен ДДС/. Към фактурите били приложени два приемопредавателни протокола за доставка на строителни материали и фактури №4890/26.11.2020 г. и 4898/25.01.2021 г. за произход на материалите, на стойност общо в размер на 40243.00 лв. издадени от „ДЕЛУ СНЕЙЛС БГ“ ЕООД, придружена от 2 приемопредавателни протокола от 26.11.2020 г. и от 25.01.2021 г. Представени били също справки за доставчика - „ДЕЛУ СНЕЙЛС БГ“ ЕООД, с кореспонденция на сметка 304 /Стоки/ и сметка 401 /Доставчици/, както и за клиент - „ТАИНА ТРЕЙДИНГ“ ООД, с кореспонденция на сметка 411 /Клиенти/, 702 Приходи от продажба па стоки/, 303 /разплащателна сметка в лв./. Доказателства за извъртени и получени плащания между тези дружества и „ТАИНА ТРЕЙДИНГ“ ООД не били представени.

От страна на „С ЕЙЧ ЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД били представени копия на 2 опростени фактури с № 1063/18.09.2020 г. и 1078/10.02.2021 г., издадени на „ТАИНА ТРЕЙДИНГ“ ЕООД, па стойност общо в размер на 49 873,55 лв. и предмет на доставките - „по договор“ и „по протокол“. Към фактурите били приложени два приемопредавателни протокола от 18.09.2020 г. и от 14.12.2020 г., както и договор за

доставка на стоки и материали от 14.12.2020 г. От представените документи било констатирано, че „С ЕЙЧ ЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД е доставило на „ТАИНА ТРЕЙДИНГ“ ЕООД строителни и електроматериали.

Не били представени доказателства за получено плащане по така издадените фактури. Приложени били 2 фактури за произход на материалите, издадени от предходен доставчик. „НОВА ПОЩА“ ЕООД, с № 1375/08.09.2020 г. и 1398 от 29.01.2021 г., на стойност общо в размер на 49002,00 лв. без начислен ДДС, придружени от 2 приемопредавателни протокола и извлечение от сметка 401 и 411, които не били подписани. Във връзка с представените фактури за произход, издадени от „НОВА ПОЩА“ ЕООД не били представени доказателства за извършено плащане, нито доказателства за извършен транспорт на строителните материали, както и писмени обяснения относно вида на доставките и адреса на обектите, на които същите са извършени. След извършена проверка в информационните масиви на НАП било констатирано за спорните периоди, че „С ЕЙЧ ЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД е разполагало с назначени 17бр. лица, назначени по трудови правоотношения, като за същите не били подавани декларации обр. 1 и не са внасяни задължителни осигурителни вноски и данък общ доход. От страна надоставчика не били подавани ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020 г. и 2021 г. По отношение, предходния доставчик - „АЛВЕСТА“ ЕООД било констатирано, че за спорните периоди не е разполагало с назначени лица по трудови и извънтрудови правоотношения. Констатирано било, че предходните доставчици на „ТАИНА ТРЕЙДИНГ“ ЕООД дерегистрирани по ЗДДС на основание чл. 176 от ЗДДС, нямали деклариран обект, обявени трудови и граждански договори, не са подавали декларации по чл. 92 от ЗКПО и имали големи задължения към бюджета.

Съгласно констатациите на РД, от ревизираното дружество не били представени изисканите писмени обяснения за критериите за избор на прекия доставчик, как е била осъществена връзката с „ТАИНА ТРЕЙДИНГ“ ЕООД, нито търговска кореспонденция и данни за проучване на доставчика за неговата надеждност и платежоспособност.

На основание чл. 45, ал. 2 от ДОПК с били а извършени насрещни проверки на физически лица, за които в хода на предходното ревизионно производство, били представени сключени с „ТАИНА ТРЕЙДИНГ“ ЕООД граждански договори. Изготвени били и са връчени ИПДПОЗЛ за лицата: Г. Н. А., Л. В., П. Н. М., Т. Н. Х., П. П. Г. и Г. К. Й.. Те не били открити от приходните органи, съответно исканията не били връчени. Представени били писмени обяснения единствено от Т. Н. Х., съгласно които, същият не знае нищо за дружество „ТАИНА ТРЕЙДИНГ“ ЕООД, не били подписвани трудови и граждански договори, нито е извършвал строителномонтажни работи на обекти на дружеството. Посочено е, че за процесните периоди е работил като оператор в кол център в други дружества.

След извършена проверка в информационните масиви на НАП било установено, че за горепосочените физически лица от „ТАИНА ТРЕЙДИНГ“ ЕООД Х. подадени уведомления по чл. 62 от Кодекса на труда, но не били внасяни осигурителни декларации обр. 1 и обр. 6. За физическите лица не били подавали декларации по Закона за данъците върху доходите на физическите лица за 2020г. г. за получени доходи по извънтрудови правоотношения. Установено било, че М., Г. и А. за същите периоди работили по трудови правоотношения и в други дружества. Представени били писмени обяснения, съгласно които дружеството имало неуредени финансови взаимоотношения с част от работниците и по тази причина те не отговорили на

върчените от приходните органи известия. Представен бил допълнителен списък с лица, за които се твърдяло, че са били наети при доставчика - К. Я. К., Г. А. С., Г. С. С., Н. Х. М., Б. И. В. и Г. В. Т.. Представени били граждански договори и нечетливи сметки за изплатени суми. След преглед на представените граждански договори било констатирано, че в тях не е посочен конкретен период за извършване на СМР, нито данни за обект на който следва да се извършат услугите, за които се наемат цитираните физически лица. При проверка в информационните масиви на НАП било установено, че „ТАИНА ТРЕЙДИНГ“ ЕООД не е подавала справки по чл. 73 от ЗКПО за изплатени доходи на физически лица, които от своя страна не са подавали декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ за получени доходи от извънтрудови правоотношения. От доставчика не били представени счетоводни справки за начислени и изплатени доходи, нито за други изплатени суми на посочените физически лица. Не били подавани декларации обр. 6 за нито едно от посочените физически лица- реални изпълнители на тези СМР, нито били представени други относими към доставките документи за извършени разходи по транспортиране на работници документи за квалификация на лицата, работни графици или присъствени книжа, удостоверяващи брой отработени дни/човекочасове, книги за запознаване на работниците с безопасните условия на труд и др.

При така установената фактическа обстановка, в РД органите по приходите са формирали извод, че представените доказателства за кадрова обезпеченост при доставчика на ревизираното дружество - „ТАИНА ТРЕЙДИНГ ЕООД са съставени за целите на ревизията, за да се обоснове наличие на кадрови ресурс при доставчика. Прието е, че както „ТАИНА ТРЕЙДИНГ“ ЕООД, така и предходните ѝ доставчици не разполагат с необходимия кадрови потенциал и с материална и техническа обезпеченост да извършат фактурираните доставки на услуги към ревизираното дружество.

В РД се сочи, че с ПИНП П-22221922115156-141-001/19.07.2022 г. е извършена насрещна проверка на друг доставчик на ревизираното дружество „МИРО СТАР“ ЕООД, във връзка с 12 фактури, издадени през данъчни периоди от м. 12.2020 г. до м. 05.2021 г., с начислен ДДС общо в размер па 141 279.50 лв. и предмет на доставките - различни видове СМР - монтаж, изкъртване, грундиране, направа на покривна конструкция, демонтаж на керемиди, покриване на керемиди (фактури № [ЕГН]/01.12.2020г., [ЕГН]/21.12.2020г., [ЕГН]/19.01.2021г., [ЕГН]/22.01.2021г., [ЕГН]/29.01.2021г., [ЕГН]/12.02.2021г., [ЕГН]/15.02.2021г., [ЕГН]/08.03.2021г., [ЕГН]/24.03.2021г., [ЕГН]/26.04.2021г., [ЕГН]/17.05.2021г. и [ЕГН]/31.05.2021г.) Изготвено било ИНДПОЗЛ изх. № П-22221922115156-040-001/24.06.2022 г., върчено по електронен път. Изисканите документи не били представени.

Във връзка с процесните доставки от „МИРО СТАР“ ЕООД, ревизираното дружество представило копия на издадените фактури, протоколи, актове обр. 19, както и два договора за строителство от 05.11.2020 г. и 04.11.2020 г., с предмет на договорите съответно - „ремонт на стаи и помещения в [жилищен адрес] вход В - Студентски град към СУ „Климент Охридски“ в [населено място] и „ремонт на кабинети и коридор на ет. 1, болница Лозенец към МФ, гр. „Козяк“ №1. Като доказателство за извършени плащания по доставките били представени 3 тристранно подписани протокола, съгласно които ревизираното дружество, в качеството на възложител, „МИРО СТАР“ ЕООД, в качеството на доверител, и „МОБАЙЛ ЕКСПОРТ 07“ ЕООД, в качеството на довереник, се съгласяват, че „СТРОИТЕЛ“ ЕООД има задължения към „М СТАР“

ЕООД, които се плащат чрез довереника „МОБАЙЛ ЕКСПОРТ 07“ ЕООД. Извършена била насрещна проверка на „МОБАЙЛ ЕКСПОРТ 07“ ЕООД, описано в ПИНП №П-16001622153512-141-001/05.10.2019 г. Изготвено е било ИПДПОЗЛ до „МОБАЙЛ ЕКСПОРТ 07“ ЕООД, което не било връчено поради ненамиране на дружеството на декларирания адрес за кореспонденция. Изложено е в РД, че в хода на двете ревизионни производства не са представени доказателства за извършено плащане по доставките, като например банкови извлечения и др., освен посочените протоколи. Констатирано е и несъответствие в представените от „СТРОИТЕЛ“ ЕООД обяснения, съгласно които от доставчика е извършен единствено труд. В приложените протоколи обр. 19 били включени и доставки на строителни материали, доставка и редене на ламиниран паркет, доставка и монтаж на подови первази, и монтаж на преходна лайсна, доставка на ключове и контакти, настилка, доставка и монтаж на топлоизолация, доставка и монтаж на ПВЦ тръба, на алуминиева дограма, доставка и монтаж на интериорна врата, доставка на дограма, доставка и монтаж на ролетни комарници, доставка и монтаж на пожарогасителни инсталации и др.

След извършена проверка в информационните масиви на НАП било установено, че спорните фактури са включени в дневника за продажби на доставчика за съответните периоди. Относно кадровата обезпеченост било констатирано, че за периодите на ревизията „МИРО СТАР“ ЕООД не е разполагал с лица, назначени на трудови правоотношения. Извършена била проверка на място на декларирания адрес за кореспонденция на доставчика, който съвпадал с адреса на управление (протокол №1767718АИ 09.2022. г.), при която не бил открит представител на „МИРО СТАР“ ЕООД. Констатирано е липса на информация за обекти на доставчика.

Според РД, извършени били насрещни проверки на преки и предходни доставчици на „МИРО СТАР“ ЕООД: „НАНАТЕКС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ШЕРИ ПЕТРОЛ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ПЛАВИДА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „СТОУН ЛАЙН 07“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „ЕУРО ФЕШЪН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], резултатите от които БИЛИ отразени в ПИНП, описани подробно в РД. Изготвени са ИПДПОЗЛ, връчени по електронен път на „НАНАТЕКС“ ЕООД, „ПЛАВИДА“ ЕООД и „СТОУН ЛАЙН 07“ ЕООД, а на „ШЕРИ ПЕТРОЛ“ ЕООД и „ЕУРО ФЕШЪН“ ЕООД са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК. Документи били представени от „НАНАТЕКС“ ЕООД и „СТОУН ЛАЙН 07“ ЕООД.

От страна на „НАНАТЕКС“ ЕООД били представени копие на фактура № 4316/25.02.2021 г., на стойност 42 795,00 лв. без начислен ДДС, издадена на „МИРО СТАР“ ЕООД, с предмет на доставката - „по договор“. Към фактурата били приложени приемо-предавателен протокол и договор от 01.12.2020 г., с предмет - доставка на стоки и материали. Не бил конкретизиран видът на стоките и материалите, които „НАНАТЕКС“ ЕООД следва да достави на „МИРО СТАР“ ЕООД, нито тяхната стойност. В представения приемо-предавателен протокол били вписани строителни и електроматериали, но не била посочена дата, нито място на предаването им. Не били представени доказателства за получено плащане по издадената от „НАНАТЕКС“ ЕООД фактура, нито обяснения за вида на стоките, до кои обекти са доставени, за чия сметка е бил транспорта и от кой е бил организиран. За произхода на стоките били представени опростени фактури, издадени от „ШЕРИ ПЕТРОЛ“ ЕООД и „ПЛАВИДА“ ЕООД, придружени от приемо-предавателни протоколи. Не били представени доказателства за плащане по издадените от предходните доставчици фактури.

Извършена била проверка в информационната система на НАП, при която било

установено, че за спорните периоди, „НАНАТЕКС“ ЕООД е разполагало с 2 лица, назначени по трудови правоотношения, но за същите не били подавани декларации обр. 1 и обр. 6, не били внасяни ЗОВ и ДОД. Доставчикът не бил подавал ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2021 г. и имал задължения към НАП в особено големи размери. От м. 07.2021 г. „НАНАТЕКС“ ЕООД бил deregистриран по реда на чл. 176 от ЗДДС.

От страна на „СТОУН ЛАЙН 07“ ЕООД, пряк доставчик па „МИРО СТАР“ ЕООД били представени заверено копие на фактура №1041/24.11.2020 г., на стойност 41 621,00 лв., без начислен ДДС и предмет на доставката “стоки“. Към фактурата били приложени приемопредавателен протокол от 20.11.2020 г. и договор за Доставка на стоки от 06.11.2020 г. Представено било заверено копие на фактура от предходен доставчик - „ЕУРО ФЕШЪН“ ЕООД, придружена от приемопредавателен протокол. Към доказателствата били приложени счетоводни справки и регистри, описани в РД. Не били представени доказателства за извършени плащания по издадената от „СТОУН ЛАЙН 07“ ЕООД фактура към „МИРО СТАР“ ЕООД, не бил посочен обект на който са доставени стоките, както и доказателства за извършен транспорт.

На основание чл. 45, ал. 2 от ДОПК били извършени насрещни проверки на физически лица, за които в хода на предходното ревизионно производство жалбоподателят е представил граждански договори, сключени с „МИРО СТАР“ ЕООД. Изготвени били и връчени ИПДПОЗЛ на Д. И., Д. В. С., А. А. А., Й. П. Я., К. А. Крушов, Л. Готов П., М. С. Л., С. С. С.. Представени били писмени обяснения от всички горепосочени физически лица, с изключение на А. А. А.. Те заявили, че нямат информация за дружество „МИРО СТАР“ ЕООД, не са сключвали трудови и граждански договори с него и не са получавали възнаграждения.

В хода на ревизията е получена допълнителна информация от „МИРО СТАР“, ЕООД, съгласно която, част от служителите на дружеството не искали да отговарят на получените ИПДПОЗЛ, поради неуредени финансови взаимоотношения. Посочен бил допълнителен списък на физически лица, за които се твърди, че са извършили СМР на обекти на ревизираното дружество - Д. И. А., Д. С. И., К. В. Т., И. Ф. З., К. В. Х., И. В. М.. Приложени били заверени копия на граждански договори и доказателства за изплатени доходи. Органите по приходите изискали данни от „МИРО СТАР“ ЕООД за телефон за контакт и адрес на физическите лица, изброени по-горе. Изисканата информация не била представена. ИПДПОТГЛ били връчени на Д. И. А., Д. С. И., К. В. Т. и И. Ф. З.. Останалите физически лица не били открити и исканията не са връчени. Изисканите обяснения и доказателства не били представени.

При така установените обстоятелства е формиран извод за липса на реални доставки по спорните фактури, издадени от „МИРО СТАР“ ЕООД. Прието е, че доставчикът не разполагал с необходимата кадрова, материална и техническа обезпеченост да извърши фактурираните доставки, както и че не е представена информация за начина на калкулиране на цената на услугата и нейните елементи. Установено е и противоречие в представените в хода на двете ревизионни производства данни - от една страна се твърдяло, че доставките по фактуриране са единствено престация на труд, а от друга страна – в представените доказателства били включени и строителни материали, за които липсвали доказателства да са били налични при прекия и предходните доставчици, както и по какъв начин са транспортирани до обекта. Формирани били изводи за симулиране на реална стопанска дейност чрез участие в схема за префактуриране и отклонение от данъчно облагане. Заклучено е, че представените в хода на двете ревизионни производства доказателства са съставени за

целите на ревизията и не отразяват реално извършени доставки.

Сочи се, че представените фактури за закупени от предходните доставчици материали са издадени от дружества с рисков профил, deregистрирани по ЗДДС, с големи задължения към бюджета, които нямат деклариран трудови и граждански договори, не са подавали декларации по чл. 92 от ЗКПО, че не са представени доказателства за транспортиране на материалите, от кого са предадени и получени, както и кореспонденция между дружествата и документи за отчетени разходи по изпълнението, които да бъдат съпоставени със стойностите на фактурите. Формиран е извод, че сключените трудови договори и представените граждански договори с лица, за които липсват данни за изплатени възнаграждения, както и данните за системното невнасяне от работодателя на данък върху доходите от трудови правоотношения, цели единствено създаване на доказателства при контролни производства на дружеството. Констатирано е, че ревизираното дружество е разполагало с назначени лица по трудови правоотношения - 82 лица, на длъжност - работници в строителството, работник подови настилки и облицовки, технически ръководител, монтажник, водопроводчик, технически изпълнител и др., което означава, че е притежавало необходимата материална и кадрова обезпеченост да изпълни само фактурираните от доставчика СМР.

Сочи се, че не са представени доказателства за начина, по който са извършени доставките и лицата, които са ги извършили, за какъв период от време, по какъв начин са избрани конкретните доставчици, как е осъществен контакт с тях, липсват данни за водена кореспонденция, за чия сметка са материалите, вложени при изпълнение на услугите, какъв вид и количество материали са вложени, как са транспортирани, по какъв начин са предадени и други относими доказателства.

Изложеното е дало основание на ревизиращите да формират извод, че не са представени доказателства, удостоверяващи реално осъществени доставки по смисъла на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС и възникнало данъчно събитие, съгласно чл. 25, ал. 1 от ЗДДС по фактурите, издадени от „МИРО СТАР“ ЕООД и ТАЙНА ТРЕЙДИНГ“ ЕООД. В резултат на това, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС в РД е предложено да се извърши корекция на упражненото право на данъчен кредит за данъчни периоди от м. 12.2020г. до м. 05.2021 г., общо в размер на 232 875,59 лв. по процесните фактури, подадени от горепосочените доставчици.

Корекция на ДДС е предложена в РД във връзка с фактурите, издадени от още един доставчик, при следните факти: С ПИНП № П-22002322114682-141-001/05.08.2022 г. била извършена насрещна проверка на „СТРОЙИНЖЕНГРИНГ -93“ ЕООД, във връзка с 3 фактури, издадени през данъчен период м. 11.2020 г., с начислен ДДС общо в размер на 285.17 лв. и предмет на доставките “водно казанче, калай, грунд, валяк с дръжка, силикон, скоби, улуци, битумна хидроизолация и др.(фактури № [ЕГН]/03.11.2020г., [ЕГН]/05.11.2020г. и [ЕГН]/20.11.2020г.). Изготвено било ИПДПОЗЛ изх. №П-22002322114682-040-1401/23.06.2022 г., връчено по реда на чл. 32 от ДОПК на 21.07.2022 г. Изисканите документи не били представени. От страна на ревизираното дружество се представили копия на процесните фактури, придружени от фискални касови бонове. Констатирано било, че на фискалните касови бонове е посочено „без стационарен обект“, а при справка в информационните масиви на НАП било установено, че доставчикът не е отчитал продажби на 05.11.2020г., когато е издадена фактура № [ЕГН]/05.11.2020г., а на 20.11.2020 г. е отчетена една продажба за сума в размер на 8 916,00 лв., която не съответства със сумата по фактура №

[ЕГН]/20.11.2020 г.

Също така е установено и описано в РД несъответствие в номерата на фактурите отразени в дневника за продажби на доставчика и тези, представени от ревизираното лице. Извършена била насрещна проверка на „ХИДРОСТРОЙ БИЛДИНГ БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] - пряк доставчик на „СТРОЙИНЖЕНЕРИНГ - 93“ ЕООД, резултатите от която били обективирани в ПИНП № П-22002322114672-141-001/15.07.2022 г. Установено било, че управителят и едноличен собственик на капитала е починал на 03.01.2021 г. Не били установени данни за производство по несъстоятелност или ликвидация. Нямало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020 г. нито от „ХИДРОСТРОЙ БИЛДИНГ БГ“ ЕООД, нито от „СТРОЙИНЖЕНЕРИНГ - 93“ ЕООД. В дневника за покупки на „ХИДРОСТРОЙ БИЛДИНГ БГ“ ЕООД били отразени покупки единствено от „ЕВРОГРУП 7“ ЕООД. Изложено е, че доставчикът не е представил счетоводни данни, от които да е видно осчетоводяване на придобиването и изписването на стоките по вид и количество. Не били представени доказателства за приемане, съответно предаване на конкретните стоки, данни за мястото на натоварване и разтоварване, липсвала информация за извършен, транспорт на строителните материали.

Органът по приходите е формирал извод, че доставките, за които са издадени процесните фактури, не са реално осъществени, поради което и на основание чл. 68, ал. 1, от ЗДДС и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с Чл. 6 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит на „СТРОИТЕЛ“ ЕООД, за данъчен период м. 11.2020г., общо в размер на 285,17 лв. по процесните фактури, издадени от „СТРОЙИНЖЕНЕРИНГ 93“ ЕООД.

По отношение на задълженията по ЗКПО в РД се сочи, че допълнително са установени задължения за корпоративен данък в размер на 20813,35лв. и лихви в размер на 3898,54 лв. , които произтичат от извършено увеличение на финансовия резултат, на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 23, т. 2 от ЗКПО за финансовата 2020 г., вследствие непризнаване на разходи по фактури на обща стойност 301953,63 лв., което представлява стойността на отчетените като текущи разходи за дейността за съответния период, които са осчетоводени по сч. сметка 602 Разходи за външни услуги по издадени фактури от „МИРО СТАР“ ЕООД на стойност - 153828,10 лв. и „ТАИНА ТРЕЙД“ ЕООД, на стойност - 146699.74 лв., и по сч. сметка 6017 за Разходи за материали, по издадени фактури от „СТРОЙИНЖЕНЕРИНГ - 93“ ЕООД, стойност - 1425,83 лв. Корекциите са обосновани с установените факти за доставчиците и формирания извод за липса на реално осъществяване на фактурираните услуги. Предвид изискванията на ЗКПО, спорните суми са третираны в РА като документално необосновани разходи, тъй като отчетените първични документи не отразяват вярно стопанските операции. Вследствие извършените корекции за 2020 г. е установен корпоративен данък в размер на 42813,55 лв. и след приспадане на внесени авансови в размер на 22000,00 лв., с РА е установен данък за довносяне в размер на 20813,35 лв. Определени са лихви за просрочие в размер на 3898,54 лв.

Всички тези констатации са описани подробно в издадения РД, с който се предлага установяване на задължения по ЗДДС и ЗКПО за ревизирания период, както следва:

- Задължения по ЗКПО за 2020г. – главница в размер на 20318,35лв. и лихва към 07.12.2022г.- 350,15лв.;
- Задължения по ЗДДС за м. 11.2020г. – главница в размер на 285,17лв. и лихва към

07.12.2022г.- 57,12лв.

- Задължения по ЗДДС за м. 12.2020г. – главница в размер на 60105,59лв. и лихва към 07.12.2022г.- 11521,16лв.;

- Задължения по ЗДДС за м. 01.2021г. – главница в размер на 62482,87лв. и лихва към 07.12.2022г.- 11438,75лв.;

- Задължения по ЗДДС за м. 02.2021г. – главница в размер на 25004,25лв. и лихва към 07.12.2022г.- 4383,04лв.;

- Задължения по ЗДДС за м. 03.2021г. – главница в размер на 48864,14лв. и лихва към 07.12.2022г.- 8144,67лв.;

- Задължения по ЗДДС за м. 04.2021г. – главница в размер на 10498,15лв. и лихва към 07.12.2022г.- 1662,34лв.;

- Задължения по ЗДДС за м. 05.2021г. – главница в размер на 25920,55лв. и лихва към 07.12.2022г.- 3881,19лв.

РД е издаден като електронен документ, подписан с КЕП от ревизиращия екип и връчен по електронен път на 12.12.2022г.

Въз основа на него е издаден обжалвания ревизионен акт. Той е издаден като електронен документ, подписан с КЕП от възложителя и ръководителя на ревизията. В него са приети изцяло фактическите и правни основания, описани в РД, като част от тях са преповторени накратко в РА. Прието е, че на основание чл. 68, ал. 1, от ЗДДС и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с Чл. 9 и чл. 25 от ЗДДС не е налице право за приспадане на данъчен кредит по фактурите на „МИРО СТАР“ ЕООД, „ТАИНА ТРЕЙД“ ЕООД и „СТРОЙИНЖЕНЕРИНГ - 93“ ЕООД. С мотиви, идентични с изложените в РД се приемат за установени задължения на дружеството за данъци, както следва:

- Задължения по ЗКПО за 2020г. – главница в размер на 20318,35лв. и лихва към 30.01.2023г.- 3998,54лв.;

- Задължения по ЗДДС за м. 11.2020г. – главница в размер на 285,17лв. и лихва – 61,89лв.

- Задължения по ЗДДС за м. 12.2020г. – главница в размер на 60105,59лв. и лихва – 12527,26лв.;

- Задължения по ЗДДС за м. 01.2021г. – главница в размер на 62482,87лв. и лихва – 12484,64лв.;

- Задължения по ЗДДС за м. 02.2021г. – главница в размер на 25004,25лв. и лихва към 07.12.2022г.- 4801,58лв.;

- Задължения по ЗДДС за м. 03.2021г. – главница в размер на 48864,14лв. и лихва – 8962,60лв.;

- Задължения по ЗДДС за м. 04.2021г. – главница в размер на 10498,15лв. и лихва – 1838,07лв.;

- Задължения по ЗДДС за м. 05.2021г. – главница в размер на 25920,55лв. и лихва – 4315,07лв.

РА е връчен по електронен път на 10.02.2023г. Срещу него е подадена жалба о 23.02.2023г. , с която се оспорват изцяло изводите в РА за липса на доставки по процесните фактури, издадени от „МИРО СТАР“ ЕООД, „ТАИНА ТРЕЙД“ ЕООД и „СТРОЙИНЖЕНЕРИНГ - 93“ ЕООД.

Въз основа на тази жалба е постановено оспореното решение на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП, с което жалбата е изцяло отхвърлена и РА - потвърден.

Решаващият орган възприема изцяло фактическите установявания, описани в РД и РА и накратко ги възпроизвежда в съдържанието си. Приема и преповтаря и правните изводи в РД и РА. По отношение на задълженията по ЗДДС, се сочи, че съгласно действаща нормативна уредба, за да е налице правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставките, следва да са изпълнени условията на чл. 68, вр. чл. 69 от ЗДДС, както и да не са намерили проявление ограниченията на това право, визирани в чл. 70 от ЗДДС. От разпоредбите на чл. 68 от ЗДДС се установявало, че данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадане от данъчните си задължения за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Чл. 69, ал. 1 от ЗДДС съдържало изискването стоките или услугите, предмет на доставката, да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Правото на приспадане на данъчен кредит възниквало за получателя, при условие, че притежава данъчен документ, издаден по реда на ЗДДС и съдържащ необходимите реквизити и било неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. По смисъла на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС доставка на стока било прехвърлянето на правото на собственост или ограничени права върху стока. Нормата на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС определяла като доставка на услуга всяко извършване на услуга. Датата на прехвърляне на собствеността или датата на извършване на услугата представлявало данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС. На датата на възникването му се пораждало задължение за доставчика да начисли данък и свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да е налице фактически извършена стопанска операция, нямало основание за данъчен кредит. За наличието на услуга се съдило от това, дали при възлагането им страните са договорили по достатъчно конкретен начин вид, услугите, дължимия резултат и какви отделни компоненти са формирали договорената цена. Следвало да се прецени резултатът, който е предаден съответства ли на възложеното, какви трудови и материални ресурси са ползвани от доставчика и направените във връзка с тях разходи. Необходимо било също да се установи обстоятелството, че именно лицата, издали фактурите, са изпълнители - непосредствено или чрез подизпълнител по фактурираните доставки.

За да приеме, че не са налице реални доставки решаващият орган обсъжда обясненията на Г. В. Т., Н. Х. М., Г. С. С., К. Я. К. /служители на „ТАИНА ТРЕЙДИНГ“ ЕООД/ и тези на Д. С. И., И. В. М. и К. В. Т. /служители на „МИРО СТАР“ ЕООД/ и ги приема за недостоверни, съставени за целите на ревизията. Позовава се на факта, че „ТАИНА ТРЕЙДИНГ“ ЕООД е представило граждански договори, сключени с лица, които имат сключени трудови договори с „ТАИНА ТРЕЙДИНГ“ ЕООД, действащи и към момента на ревизията. Констатира, че физическите лица, за които в хода на производството са представени граждански договори и писмени обяснения, не фигурират в представените списъци за проведен начален инструктаж. Усртановява, че във връзка с извършените насрещни проверки на предходни доставчици на „ТАИНА ТРЕЙДИНГ“ ЕООД и „МИРО СТАР“ ЕООД жалбоподателят е изложил твърдения, че преките му доставчици са извършили доставки единствено на труд без материали, а в процесното – че са доставяли и строителни материали. По отношение на Задълженията по ЗКПО приема, че жалбата се явява неоснователна. Приети са изводите на ревизиращите, че разходите не са документално обосновани и РА е потвърден и в тази част.

Решението е издадено в писмена форма на 28.04.2023г. и обжалвано в срок – на 05.05.2023г.

По делото е изготвена съдебно-счетоводна експертиза. Тя е анализираща подробно счетоводните документи на дружеството и приложените писмени доказателства. Достигнала е до извод, че по процесните фактури е налице отразено в счетоводството на дружеството- жалбоподател реално плащане, чрез прихващане на задължения по тристранните споразумения между „Строител“ ЕООД, „ТАИНА ТРЕЙДИНГ“ ЕООД и „Мобайл Експорт 07“ ЕООД и между „Строител“ ЕООД, „МИРО СТАР“ ЕООД и „Мобайл Експорт 07“ ЕООД. Експертизата констатира, че в приложените от НАП документи е видно какви са обектите на дружеството по ска- 703 приходи от продажби на услуги по обекти. В приложение 1 на експертизата подробно са посочени процесните фактури като суми, ДО и ДДС, приемо предавателни протоколи, актове обр.19, документи за плащане, съгласно тристранните протоколи.

Относно кадровата обезпеченост за извършване на фактурираните услуги, експертизата се позовава на приложените граждански договори и данните от ревизионния доклад и прави констатация, че „Строител“ЕООД притежава технологична и кадрова обезпеченост да извърши задълженията си. Експертизата е установила и е посочила и последващи доставки, свързани с услугите по процесните фактури – изпълнени задължения по договори към СУ“Климент охридски“, „Рестстроител ДЗЗД“, „Елкеторолукс Табаков и синове“ ЕООД и „Изомат Инженеринг“ООД.

В заключение на база на прегледаните счетоводни документи на дружеството заключава, че процесните фактури са осчетоводени по с-ки 401 като разход, в счетоводството му са налице данни за реално извършени услуги, че е налице обезпеченост - кадрова и техническа за изпълняване на задълженията си. Сочи, че има данни от Ревизионния доклад, от които е видно че фактурите с получател „Строител“ЕООД, издадени от „Тайна Трейдинг“ са включени в дневника за продажби и отразени за месечен период 07.2021г и е начислен дължимия данък, че фактурите, издадени от „Миро стар“ЕООД, са включени в дневника за продажби и отразени за месечен период 06.2021г. и е начислен дължимият данък, както и че е налице реално осчетоводяване от страна на „Строител“ООД и извършени реални плащания по протоколите, съгласно приложените банкови сметки. От посочените суми в приложение 2 в и съответствие на договора за доверително управление експертизата приема, че има реално извършване на плащането, което не е задължително условие за признаване на доставка. Съгласно приложение 2 по доверителна сметка [банкова сметка] на името на „Строител: ЕООД са постъпили - 1 021 000,00 лв. с които суми приема, че са извършвани разплащанията по тристранните споразумения.

От актовете обр.19 експертизата приема, че доставките са ползвани за независима икономическа дейност на дружеството. Констатира, че има последващи доставки по процесните фактури към СУ“Климент Охридски“, „Рестстроител ДЗЗД“, „Елкеторолукс Табаков и синове“ ЕООД и „Изомат Инженеринг“ООД. СМР предмет на фактурите, според документите по делото са реално извършени.

Съдът приема и кредитира заключението на съдебно-икономическата експертиза, която е изготвена от компетентно и непредубедено вещо лице и е обоснована.

При така установените факти и доказателства, съдът приема от правна страна следното:

Въз основа на горната фактическа обстановка съдът прави следните правни изводи: Жалбата е подадена от легитимирано лице в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, отговаря на изискванията на чл.149 и чл.145, ал.1 от ДОПК, поради което е допустима за разглеждане.

Разгледана по същество, жалбата е основателна по следните съображения :

Началото на ревизията е сложено със Заповед за възлагане на ревизия на компетентен орган - Началник сектор в ТД на НАП-София, оправомощена със заповед РД-01-128/18.02.2020г. на Директора на ТД на НАП-София, издадена на основание чл.112 и чл.113 от ДОПК. В заповедта за ревизия е посочен обхватът на ревизията по видове задължения и по периоди, и е определен и ревизиращият екип. Издадени от същия орган са и заповедите за изменение на тази заповед, с които е удължен срокът за завършването ѝ. Заповедите са издадени чрез ИС „Контрол“, като електронен документ, подписани с квалифициран електронен подпис. Представени са сертификатите на КЕП, с които са подписани документите, които дават основание на съда да приеме, че са спазени изискванията на закона при издаване на електронните документи. Всички заповеди са надлежно връчени на ревизираното лице, по електронен път, което е удостоверено с приложените удостоверения за извършено връчване по електронен път в ИС „Контрол“. От което съдът приема, че е спазен редът за започване на ревизия.

В хода на ревизията, на основание чл.117 от ДОПК, от ревизиращия екип са събрани относимите и необходими доказателства. Дадена е възможност на ревизираното лице да представи обяснения и доказателства, проверени и анализирани са събраните документи, включително е направена проверка и в счетоводството на дружеството. Събрани и анализирани са и относими документи и информация от информационните масиви на НАП, НОИ, ТР и др. органи. Направени са насрещни проверки на доставчиците на дружеството и е събрана информация и документи и от тези, които са намерени и с които е осъществен контакт. Поради което, съдът намира, че не е допуснато процесуално нарушение, довело до ограничаване правото на защита на ревизираното лице, в частност – правото му да участва в ревизионното производство, да сочи и представя доказателства. Проявена е и активност за събиране на относимите към предмета на делото доказателства.

Съставен е Ревизионен доклад, връчен на ревизираното лице по електронен път, като въз основа на него и на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, от Г. М. на длъжност началник на сектор (възложил ревизията) и М. К.-Н. на длъжност главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) в ТД на НАП - София, е издаден оспореният Ревизионен акт. В ревизионния доклад подробно са обсъдени събраните доказателства и са описани извършените процесуални действия и констатации на ревизиращите, както и правните им изводи, от които според тях следва отговорността на дружеството. С него се предлагат установявания на задължения, съответстващи на описаните факти и правни изводи. РД е съставен в електронна форма, подписан е с валидни КЕП и от представените сертификати към тях може да се заключи, че не са налице нарушения при съставяне на документите, които да засегнат тяхната валидност валидност. На 12.12.2022г. РД е връчен по електронен път, съответно дружеството е имало възможност да представи възражения в законния срок.

Обжалваният РА изцяло възприема и препраща към фактическите основания и правни изводи, изложени в РД и накратко възпроизвежда в съдържанието си възприетите факти и правни изводи, и установява предложените от него задължения за главницата

и задължения за лихви, изчислени към датата на издаването му, подробно описани в таблица I в РА и в обстоятелствената част на настоящото решение. РА отговаря на изискванията за форма и съдържание, регламентирани в чл.120, ал.1 от ДОПК. И РА е съставен в електронна форма, подписан е с валидни КЕП и от представените сертификати може да се заключи, че не са налице нарушения при съставяне на документа, които да засегнат неговата валидност. Той също е връчен по електронен път на ревизираното лице.

От страна на дружеството е подадена жалба срещу РА, която не е уважена и въз основа на издадения ревизионен акт е постановено и оспореното решение на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП – [населено място]. В него отново са приети и възпроизведени накратко фактите, описани в РД и РА, на които се основава решението за установяване на задължения по ЗДДС и ЗКПО и са изложен, правните изводи на органа, съответни на тези в РД и РА. Отговорено е на възраженията по жалбата. Решението е връчено на лицето, което е упражнило правото си на жалба.

Предвид всичко изложено съдът намира, че ревизионното производство е протекло при спазване на предвидените процесуални правила, че органите по приходите, в рамките на служебните си правомощия и компетентност, са изискали от ревизираното лице и доставчиците му, всички доказателства, относими към ревизията, че са направили необходимите справки в информационните регистри и са обсъдили всички приобщени доказателства и възраженията на дружеството. Спазена е изискуемата форма на РА и решението, а и на др. съществени документи. Органите са описали подробно фактите, които са приели за установени и доказателствата от които ги извеждат, както и следващите от тях правни изводи.

Предвид изложеното, съдът намира, че при провеждане на ревизията не са допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила, които да са довели до нарушаване на правата на дружеството.

Спорният момент в настоящото производство е, дали са налице реално извършени доставки на услуги и стоки от посочените доставчици – „ТАИНА ТРЕЙДИНГ“ ЕООД, „МИРО СТАР“ ЕООД и „СТРОЙИНЖЕНЕРИНГ 93“ ЕООД.

Правото на приспадане на данъчен кредит в посочения размер е отказано от органите по приходите с мотив за липса на реално осъществени доставки на услуги и стоки, като е прието, че липсват доказателства за извършване на доставки по смисъла на чл.6 и чл. 9 от ЗДДС. Приема се, че протоколите за приемане на работата, договорите, фактурите и др. счетоводни документи са съставени за целите на ревизионното производство и не отразяват реално извършени услуги и вложени материали, съответно, издадените въз основа на тях фактури също не отразяват реални доставки по смисъла на чл.69 ЗДДС. Направен е извод, че данъчният кредит по процесните фактури на доставчиците е ползван неправомерно. Органите се позовават на разпоредбите на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69 от ЗДДС.

Съдът че не приема за обоснован изводът за участие в данъчна измама, формулиран в РА и решението.

По своята същност правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, правните последици от който да възникват само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС.

Доставка на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, както и на всяко друго право на разпореждане с нея като собственик. (чл. 6, ал. 1 от ЗДДС). „Доставка на услуга” е всяко извършване на услуга (чл. 9, ал. 1 от ЗДДС).

Съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС облагаема е всяка доставка на стока и услуга (по см. на чл. 6 и 9), която е извършена от данъчно задължено лице и е с място на изпълнение на територията на страната.

За реалността на сделката, при доставка на стока се съди преди всичко от наличието ѝ при получателя или по данни за последващата ѝ реализация от него, а при доставка на услуга - от постигнатия резултат. Данните за наличност на стоката или последващата ѝ реализация при получателя, както и за постигнат резултат от услугата установяват, че той е придобил предмета на доставката, което му дава основание да претендира данъчен кредит за платения ДДС.

За да е налице право на приспадане на данъчен кредит за получателя на доставките следва да са изпълнени условията на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, както и да не са намерили проявление ограниченията на това право, визирани в чл. 70 от ЗДДС.

Съгласно чл. 68 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрираното лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки.

Чл. 69, ал. 1 от ЗДДС съдържа изискването стоките или услугите, предмет на доставката, да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, за да има право лицето да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави.

В същия смисъл е и разпоредбата на чл. 178 от директивата 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (директивата).

Следователно, за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит, лицето следва да е получател на доставката или услугата, а другото данъчнозадължено лице да е реалният доставчик на доставката на стока или услуга.

По силата на чл. 68, ал. 2 от ЗДДС правото на данъчен кредит възниква, когато ДДС стане изискуем.

Съгласно чл. 25 от ЗДДС, данъкът става изискуем към момента на настъпване на данъчно събитие. Ал. 2 на същия предвижда, че данъчното събитие при доставка на стоки е датата, на която е прехвърлено правото на собственост върху стоката или друго вещно право, както и всяко друго право на разпореждане с нея като собственик, а при доставки на услуги - към момента на извършването им. Това са и релевантните факти, подлежащи на доказване от ревизираното лице.

Изводът за липса на реална доставка е плод на оценка на установени факти и обстоятелства. Тя подлежи на контрол. Следва да бъде установено, дали изводът за липса на реална доставка е изграден при правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени по време на ревизията. Реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който оставя следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни доставчик и получател. Във връзка с това всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за съставени и осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат

наличието на осъществените доставки. Липсата на такива съответно може да обоснове извода за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Освен това услугата има свое отражение в действителността, което може да се установи и докаже.

Съдът счита, че са събрани писмени доказателства за реалност на процесните доставки. При липсата на изрична нормативна уредба, която да изисква наличието на конкретен вид документи за доказване на относимите в тази връзка факти и обстоятелства, следва всички събрани по делото доказателства да бъдат преценени в своята съвкупност.

Представени са освен процесните фактури, договори във връзка, с които са издадени, протоколи за установяване на извършени СМР, в които подробно са описани извършените СМР като единична стойност, количество и обща стойност (предмет на сключения между страните договор), в счетоводните документи на дружеството са налице данни и за обектите, на които са извършени услугите. Всички договори и протоколи са подписани от страните по договора и съдържат информация относно извършените СМР по вид и количество. За извършените доставки, предмет на договора, доставчикът е издал данъчни фактури, по които е извършено плащане от страна на жалбоподателя, видно от заключението на експертизата и наличните по делото писмени документи. Освен договорите, фактурите, протоколите, установените плащания по доставките, информационна следа за получаването на услуги от вида на процесните се съдържа в счетоводството на ревизираното лице, което се установява и от изготвената експертиза.

В РД и РА не се констатира нередовно водене на счетоводството на ревизираното лице. Не се установяват и данни за симулативни сделки между дружествата. Ето защо, на основание чл. 51 от ДОПК вписванията в счетоводните книги могат да служат като доказателство на лицата, които са ги водили.

Не се споделят от съда изводите, направени на база проверките на предходните доставчици на „СТРОИТЕЛ“ ЕООД и на неговите доставчици. Отказът на органите по приходите да признаят право на приспадане на данъчен кредит е обоснован и с нередности, установени при насрещни проверки на доставчиците на дружеството-жалбоподател и на техни доставчици. Такива наистина са установени, но те не водят до извода, който е направен в обжалвания РА и РД. Дружеството не може да носи отговорност за нарушение в дейността на свои доставчици, освен ако не се докаже безспорно, че участва в схеми за данъчни измами. В този смисъл е практиката на СЕС и трайната съдебна практика на съдилищата в България/ Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11 г., Решение на СЕС по дело С-324/11 /. В процесния случай органите по приходите несъмнено не са установили наличието на такива обективни данни. Не е доказано, че сделката е част от измама с ДДС, а напротив, налице са данни за осъществяване на услугите по процесните фактури. Органите не са установили въз основа на обективни данни, че получателят на стоките и услугите е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с ДДС. Данъчните органи са тези, които трябва да определи точно елементите на фактическия състав на измамата и да докажат измамните действия, и обстоятелството, че данъчнозадълженото лице е участвало активно в тази измама или че е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава това право, т.е., че е част от посочената измама, което в случая не е сторено.

Получените доставки са последващо реализирани от ревизираното лице, видно от

заклучението на СЧЕ и това обстоятелство не е предмет на спор между страните в производството. Налице са документи, че са извършени СМР на обектите на дружеството. Предмет на доставките са строителни материали и услуги – СМР, следователно осъществяването на строежите, в които са вложени материалите и труда е най-сигурното доказателство за реалността на осчетоводените сделки.

Представените преки доказателства във връзка с реалността на процесните доставки – договори между страните с предмет СМР, приемопредавателни протоколи, актове обр. 19 са двустранно подписани от възложителя и изпълнителя. Без значение за правото на приспадане на данъчен кредит е и изследване на доставките, извършвани от предходни на прекия доставчик лица. Преценката дали са изпълнени предпоставките за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит за получателя се прави само по конкретната пряка доставка. Съгласно постоянната практика на Съда на Европейския съюз, правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, използвани за целите на техните облагаеми доставки, представлява основен принцип на общата система на ДДС. 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, когато материалноправните и формалните изисквания или условия, от които това право зависи, са изпълнени от желаещите да го упражнят данъчнозадължени лица (решение от 11 ноември 2021 г., Ferimet, C-281/20). Макар член 273, първа алинея от Директива 2006/112 да предвижда, че държавите членки могат да наложат — наред с предвидените в тази директива задължения — и други задължения, които те считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и предотвратяване на избягването на данъчно облагане, приетите от държавите членки мерки все пак не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на тези цели. Те не могат да бъдат използвани по такъв начин, че систематично да поставят под въпрос правото на приспадане на ДДС, а следователно и неутралността на ДДС (решение от 11 ноември 2021 г., Ferimet). Така Съдът на Европейския съюз е приел, че основният принцип на неутралност на ДДС налага приспадането му за получени доставки да бъде допуснато, ако са изпълнени материалноправните условия, дори и данъчнозадължените лица да не са изпълнили някои формални условия (в този смисъл решение от 11 ноември 2021 г., Ferimet, C-281/20). Следователно, щом разполага с информацията, необходима да се установи, че материалноправните условия са изпълнени, данъчната администрация не може да наложи във връзка с правото на данъчнозадълженото лице да приспадне този данък допълнителни условия, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право (решение от 11 ноември 2021 г., Ferimet, C-281/20).

В същото решение се заключава, че „С оглед на всички изложени съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че Директива 2006/112, разглеждана във връзка с принципа на данъчна неутралност, трябва да се тълкува в смисъл, че на данъчнозадължено лице следва да бъде отказано правото на приспадане на ДДС за получена доставка на стоки, когато това данъчнозадължено лице съзнателно е посочило фиктивен доставчик във фактурата, която е издало за тази сделка при прилагане на механизма за обратно начисляване, ако предвид изложените от това данъчнозадължено лице фактически обстоятелства и доказателства липсват необходимите данни, за да се провери дали действителният доставчик е имал качеството на данъчнозадължено лице, или ако е надлежно установено, че това

данъчнозадължено лице е извършило измама с ДДС или е знаело, или е трябвало да знае, че сделката, която използва като основание за правото на приспадане, е част от такава измама“ (решение от 11 ноември 2021 г., Ferimet, C-281/20).

В процесния случай не са установени предпоставките за отказ на правото за приспадане на данъчен кредит на дружеството. От него са представени необходимите документи за доставчиците му, те са били регистрирани лица към момента на сделките, декларирали са ги, подписали са договори и фактури, в които е начислен ДДС, представени са данни за обектите на които са предоставени услугите и в които са вложени стоките, представени са и доказателства за завършени СМР. Не са доказани изводите на ревизионните органи, че услугите по процесните фактури са извършени от ревизираното дружество, а не от доставчиците, които са ги издали. Фактът, че то разполага с кадрови и материално-технически потенциал да ги изпълни само не доказва, че именно за тези услуги и доставка на стоки не са ползвани външни доставчици. Наличието на кадрови и материалнотехнически потенциал не изключва ползване на външни изпълнители. По делото към експертизата са приложени дневниците за покупки на дружеството „СТРОИТЕЛ“ ЕООД за ревизирания период. От него се установява, че процесните доставки са малка част от доставките на дружеството. От това може да се заключи, че е налице голям оборот в тези периоди и е възможно кадровият и материален ресурс на дружеството да е бил недостатъчен за извършване на пощата работа.

Неоснователни се явяват и изводите на органите на НАП, че представените документи не обосновават реално получени доставки на услуги. Съвкупният анализ на представените по делото писмени документи и от заключението на СЧЕ, едностранчиво сочат, че документите съдържат необходимите данни по отношение на изпълнени доставки на СМР и начина на плащане на дължимите суми по тези доставки. Реалността на доставката по отношение на процесните фактури, издадени от доставчиците, е доказана от представените доказателства – договори, протоколи за установяване на извършените СМР, фактури, счетоводно отразяване на изследваните доставки при ревизираното лице и при доставчика, данните за последваща реализация от ревизираното лице на получените по доставките СМР, които установяват извършване на фактурираните СМР, включително и от фискалните бонове като косвено доказателство. За реалността на доставките не е показателно разполагали ли са документално доставчиците на ревизираното лице с материалнотехническа и кадрова обезпеченост за извършване на СМР, въз основа на които ревизиращите органи са обосנוвали извод за липса на реални доставки по процесните фактури или допуснати в счетоводната им отчетност нарушения, за които получателят на услугата и стоката няма данни да е имал информация. Това е така, доколкото данните от събраните документи водят до извод, че е допуснато нарушение в дейността на тези доставчици. На база на тези нарушения данъчнозадълженото, ревизирано, лице носи отговорност само, ако е извършило измама с ДДС или е знаело, или е трябвало да знае, че сделката, която използва като основание за правото на приспадане, е част от такава измама. В случая няма доказателства за такива факти. Не е доказателство в тази насока и първоначално заявеното в обясненията на представителя на дружеството, че подизпълнителите са извършвали само СМР и последващото – че са доставяни и материали, което може да се дължи на грешка. В случая от значение са доказателствата за реализиран краен резултат от доставките и наличието на документи, които обосновават извършените операции.

Доказателствата за наличието на реална доставка на стоките и услугите по издадените фактури с доставчици „ТАИНА ТРЕЙДИНГ“ ЕООД, „МИРО СТАР“ ЕООД и „СТРОЙИНЖЕНЕРИНГ 93“ ЕООД, води до необоснованост на извода на органите по приходите, изложен в РА, възприет и от и.д. Директора на дирекция ОДОП-гр.София в неговото решение, по отношение и на установените задължения по ЗДДС, а и по ЗКПО, тъй като не се са налице основания за увеличение на финансовия резултат на дружеството за съответния период.

Предвид всичко изложено, настоящият съдебен състав намира, че спорният ревизионен, потвърден от Директора на дирекция ОДОП - [населено място], е незаконосъобразен, поради което оспорването срещу него следва да бъде уважено.

При този изход на делото и според правилото на чл.61, ал.1 от ДОПК на Националната агенция по приходите следва да се възложат сторените от жалбоподателя разноси в производството по делото, за което е представен списък по чл.80 от ГПК. Жалбоподателят претендира разноси в размер на 37266 лв., от които 50лв. държавна такса, 36000лв.- адвокатско възнаграждение, с включен ДДС и 1216,80лв.- разноси за експертиза. Съдът намира, че следва да уважи възражението за прекомерност на адвокатското възнаграждение. Материалния интерес по делото е 302863,92лв. – главница и лихви. Минималното адвокатско възнаграждение, която се дължи при тази сума е в размер на 16780,56лв., а с ДДС 20136,67лв. Няма основания за присъждане на по-високо възнаграждение от това. То съответства на фактическата и правна сложност на делото и на процесуалното му развитие. Неоснователно е възражението на ответника, че разноските следва да се определят по реда на чл. 161, ал. 3 от ДОПК. Ревизиращите са имали достъп до счетоводните документи на дружеството. Отмяната на акта не е следствие на непредставяне на документи, а на неправилно приложение на материалния закон – при липса на данни за участие на дружеството в схема за данъчна измама и при яснота за предмета на сделките и доставките, и на реализирания резултат, поради установени нарушения в дейността на предходни доставчици е отказано право на данъчен кредит, довело до необоснована и незаконосъобразна промяна на данъчните задължения на дружеството по ЗДДС и ЗКПО.

Водим от горното и на основание, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на „СТРОИТЕЛ“ ЕООД, ЕИК 14623284, адрес за кореспонденция; София,[жк], [улица][жилищен адрес] ревизионен акт № Р 22002222002661-091-001/30.01.2023 г., издаден от Г. М. орган, възложил ревизията и М. К. - Н., на длъжност - главен инспектор по приходите при ТД на НАП, потвърден с решение № 543/28.04.2023г на Директора на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП, с който не се признава право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 233160,72 лв. по фактури, издадени в полза на дружеството, от „ТАИНА ТРЕЙДИНГ“ ЕООД, „МИРО СТАР“ ЕООД, и „СТРОЙИНЖЕНЕРИНГ 93“ ЕООД, за данъчни периоди от м. 11.2020 г. до м. 05.2021 г., с който се установяват задължения на дружеството по ЗДДС за тези данъчни периоди в размер на 233160,72 лв., лихви за забава върху тази сума към 30.01.2023г. в размер на 44991,11лв., задължение за корпоративен данък за 2020г. в размер на 20813,55лв. и лихва върху тази сума към 30.01.2023г. в размер на 3898,54лв. или се установяват общо задължения в размер на

302863,93лв.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „СТРОИТЕЛ“ ЕООД сумата от 21403,47лв. – разноси по делото.

Решението подлежи на обжалване от страните с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщението за постановяването му.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: