

РЕШЕНИЕ

№ 5391

гр. София, 30.08.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 36 състав,
в публично заседание на 19.05.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наташа Николова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **1078** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма] срещу РА № Р-22222519006422-091-001/18.08.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-С., потвърден с Решение № 1725/09.11.2021 г., издадено от директора на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП.

В жалбата е посочено, че РА, с който се установени задължения по ЗКПО за периода 01.01.2015г.-31.12.2016 г. следва да бъде прогласен за нищожен. Твърди се, че РА не е подписан от органите по приходите, както и че не е мотивиран. Алтернативно се иска РА да бъде отменен, като незаконосъобразен, издаден в противоречие с материалноправните и процесуалните норми. Изложени са аргументи, че при издаването на РА са нарушени принципа на обективност, установен с чл. 3 от ДОПК, както и принципа на служебното начало, установен с чл. 5 от ДОПК. Според жалбоподателя, неправилно е увеличен финансовият резултат и са установени задължения по ЗКПО за 2015 г. Твърди се, че по отношение на доставките, извършени от [фирма] и [фирма], материалният закон е приложен неправилно, тъй като за жалбоподателя не е налице задължение да провери дали стоките, съответният доставчик е разполагал със стоките, предмет на спорните доставки. Сочи се, че липсата на кадрова, материална и ресурсна обезпеченост на доставчика не може да бъде самостоятелно основание за да се приеме, че не е налице реалност на фактурираните доставки. Твърди се, че неправилно органите по приходите са се позовали на Решение № 1631/31.01.2020 г. по адм. дело № 7063/2019 г. по описа на

ВАС, с което е потвърден РА № Р-222221016008486-091-001/02.11.2017 г., с който на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] за м. 02.2015 г. и м. 03.2015 г., както и по фактури, издадени от [фирма] за м. 08.2015 г. и м. 09.2015 г. Същите аргументи са изложени и по отношение на установените задължения о ЗКПО за 2016 г. и констатациите на органите по приходите за липса на реалност на извършените от [фирма], „М. груп М“ Е., [фирма] и [фирма]. Претендират се разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. П., която поддържа жалбата и моли тя да бъде уважена. Претендира разноски – държавна такса.

Ответникът - Директорът на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП – в съдебно заседание се представлява от юрк. Б., която оспорва подадената жалба и моли тя да бъде отхвърлена като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след като се запозна с представените по делото доказателства и взе предвид становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22222519006422-020-001 от 03.10.2019 г., издадена от С. Н. Г., на длъжност началник отдел в дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“ при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството за корпоративен данък /КД/ за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2016 г. Заповедта е връчена на представляващия дружеството на 03.10.2019 г. и съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата, тече определеният едномесечен срок за извършване на ревизията. На основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК производството е спряно със заповед №Р-22222519006422-023-001/09.10.2019 г. и е възобновено със Заповед №Р-22222519006422-143-001/04.01.2021 г., като е определен срок за извършване на ревизията след възобновяването до 01.02.2021 г. Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22222519006422-020-002/04.01.2021 г. във връзка с Решение №Р-22222519006422-098-001/04.01.2021 г. за изземване на разглеждането и решаването на преписката, издадени от органа, възложил ревизията, е извършена промяна в състава на ревизиращия екип. Срокът за извършване е продължаван съответно до 29.03.2021 г. и до 28.05.2021 г. със Заповеди №Р-22222519006422-020-003/ 26.01.2021 г. и №Р-22222519006422-020-004 от 26.03.2021 г. Заповедите са издадени от С. Н. Г., на длъжност началник отдел при ТД на НАП С., дирекция СДО, определена да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-2047/31.10.2019 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22222519006422-092-001/11.06.2021 г., връчен по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 25.06.2021 г. Дружеството не е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД не е подадено писмено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-22222519006422-091-001/18.08.2021 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК от С. Н. Г. – орган, възложил ревизията, и Т. Г. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Актът е връчен по електронен път на 23.08.2021 г. Като краен резултат от проведеното ревизионно производство е установен допълнително за внасяне КД в размер на 356 612,09 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 197 231,84 лв. - предмет на оспорване в настоящото производство.

С цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения на ревизираното дружество и обезпечаване на необходимите доказателства са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД - неразделна част от РА по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх.№Р-22222519006422-040-001/08.01.2021 г. с подробно формулирани доказателствени искания. На 19.02.2021 г. са представени хронологични и аналитични регистри на счетоводни сметки. Извършена е проверка в офиса на обслужващата счетоводна къща [фирма], ЕИК[ЕИК], за която е съставен Протокол №АА1737539/27.04.2021 г.

Извършена е насрещна проверка на [фирма], ЕИК[ЕИК], приключила с Протокол №П-22221021077307-073-001/09.06.2021 г.

Извършено е приобщаване на подробно описани в РД доказателства от досието на ревизираното дружество с Протоколи №Р-22222519006422-П.-001/28.05.2021 г., №Р-22222519006422-П.-002/28.05.2021 г., №Р-22222519006422-П.-003 от 28.05.2021 г. и №Р-22222519006422-П73-001/28.05.2021 г.

Органите по приходите са констатирани, че основна дейност на [фирма] през ревизираните периоди е даване под наем и експлоатация на собствени недвижими имоти, изготвяне на оценки за топлоенергийна ефективност на сгради, проектиране и строително-ремонтна дейност и други. Дружеството е регистрирано по ЗДДС на 22.05.1996 г., а към момента на съставяне на ревизионния доклад е дерегистрирано по реда на чл. 176 от ЗДДС, считано от 17.02.2021 г.

Установено е, че за 2015 г. [фирма] е декларирало счетоводен финансов резултат печалба в размер на 357 913,00 лв., данъчен финансов резултат печалба в същия размер и дължим КД 35 791,30 лв. С подадена, но неприета ГДД по чл. 92 от ЗКПО са декларирани авансови вноски в размер на 22 350,58 лв., които обаче не са били внесени. С нова декларация от 08.02.2017 г. корпоративният данък за внасяне е посочен в размер на 35 791,30 лв.

За 2016 г. е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО с деклариран счетоводен финансов резултат печалба в размер на 253 376,45 лв., данъчен финансов резултат печалба в същия размер, корпоративен данък 25 337,65 лв., направени авансови вноски 5 100,00 лв. и данък за внасяне в размер на 20 237,65 лв.

При ревизията са установени основания за корекции на декларираните финансови резултати, както следва:

1. За 2015 г. [фирма] е отчело разходи за материали и СМР в размер на 1 397 882,80 лв. по фактури, издадени от [фирма] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

За 2016 г. е отчело такива разходи в размер на 719 408,00 лв. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма].

Независимо от наличието на влезлия в сила ревизионен акт, органите по приходите изрично са поискали от жалбоподателя да ангажира всички притежавани от него доказателства за реалността и изпълнението на доставки от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Представено е писмено обяснение, че всички налични доказателства, свързани с издаването на съответните фактури, са ангажирани в предходни ревизионни производства.

Извършена е насрещна проверка на [фирма] във връзка с отчетени разходи за

материали по издадени фактури №4/ 21.01.2015 г., №5/23.01.2015 г., №6/ 27.01.2015 г. и №7/ 29.01.2015 г. Изготвеното за целите на проверката ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, поради установена по предвидения в тази разпоредба ред невъзможност за откриване на дружеството, както и на негов представител или пълномощник. В отговор на искането не са представени документи и писмени обяснения. Във връзка с доставките от това дружество с Протокол №П-22221021077307-П.-001 от 28.04.2021 г. са присъединени документи, събрани в рамките на производство №Р-2221016003543 на [фирма].

Освен това с Протокол №Р-2222519006422-П.-001 от 28.05.2021 г. към ревизията са приобщени и документи, събрани в хода на производство, приключило с РА №Р-222251900075-091-001 от 06.02.2020 г., сред които са хронологични и аналитични регистри на счетоводни сметки, оборотна ведомост и главна книга за 2015 г., договори с възложители за извършени строително-монтажни работи /СМР/, ПИНП за извършена проверка на [фирма].

В РД е описано също, че към производството, приключило с оспорения акт, са присъединени и доказателствата, събрани в производството по издаване на РА №Р-22221015001204-091-001/ 17.11.2015 г., с който е установена незаконосъобразност на ползваното право на приспадане на данъчен кредит по цитираните фактури, издадени от [фирма] през данъчен период м. 01.2015 г., поради факта, че е заключено, че същите не отразяват реални доставки. Посочено е, че в случая се касае за стоки, по отношение на които не са ангажирани документи за приемане и предаване /с оглед на разпоредбата на чл. 24 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД//, както и за превоза и съхранението им. Представени са единствено спецификации, които съдържат описание на стоките по видове, без никакви идентификационни данни за същите. Във връзка с липсата на транспортни документи е посочено, че ангажираните пътни листове са от м. 03.2015 г., а фактурите са от м. 01.2015 г.

Този ревизионен акт е обжалван по реда на чл. 152 и сл. от ДОПК пред Директора на дирекция ОДОП С.. Постановено е Решение №736/09.05.2016 г. на директора на дирекция ОДОП С., като определеният резултат по ЗДДС за данъчен период м. 01.2015 г. е изменен предвид издаването на кредитни известия към две от фактурите и е потвърдено, че липсват доказателства за реално осъществяване на облагаеми доставки, а именно липса на реално получени стоки по фактурите, които да се използват за извършването от жалбоподателя облагаеми доставки.

Установено е, че на дружеството е извършена ревизия по прилагането на ЗДДС за данъчни периоди от м. 02.2015 г. до м. 10.2016 г., за резултатите от която е издаден РА №Р-22221016008486-091-001/02.11.2017 г. от органи по приходите от ТД на НАП С.. В случая от ревизиращите е прието, че не е доказано, че доставчикът е разполагал със стоки от съответния вид /материали/ и обект за съхранението им. Същият не е разполагал и с лица, наети по трудово правоотношение и товарни автомобили. Отново е изтъкнато, че в ангажираните спецификации не са посочени идентифициращи данни за стоките. Поставен е акцент и върху несъответствия между пътните листове, ангажирани от [фирма], и другите налични документи – фактури и договори. С оглед на това с цитирания РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] през посочените периоди.

Ревизионният акт е обжалван по административен и съдебен ред и е потвърден с Решение №1631/31.01.2020 г. по адм. дело № 7063/2019год. на Върховния административен съд. В хода на ревизията, както и в производствата по обжалването

на въпросния акт са предприети редица процесуални действия и са събрани и анализирани многобройни писмени доказателства. Според Върховния административен съд са налице достатъчно данни, мотивиращи заключението, че е налице абсолютна симулация, при която [фирма] не е възможно да не е знаело, че процесните фактури са фиктивни, спорните доставки по тях не са извършени и поради това за дружеството не е налице право на приспадане на данъчен кредит за тях. Тези изводи са споделени и от ревизиращия екип в производството по издаване на настоящия ревизионен акт въз основа на подробен анализ и преценка на присъединените доказателства, събрани при ревизията по ЗДДС.

В процесния РД са анализирани и данните на 5 физически лица, за които се твърди, че са били в гражданско правоотношение с въпросния доставчик. За всички тях е посочено, че не са декларирали доходи от извънтрудови правоотношения. По отношение на някои от тях в информационните масиви на НАП е налице информация, че са били в трудово правоотношение /на 8 часов работен ден/ с друг работодател. Начисленото им възнаграждение е в размер на 12 000,00 лв., а е декларирано 24 000,00 лв., удържан е данък в размер на 845,10 лв., а е деклариран 1 715,16 лв., като е деклариран само в справка по чл. 73 от ЗДДФЛ, но не и в декларация по чл. 55 от този закон и чл. 201 от ЗКПО. Изтъкнато е и друго противоречие – в различните ревизионни производства на дружеството-жалбоподател от [фирма] не са ангажирани данни за всяко от лицата, за които се твърди, че са били в граждански правоотношения с него.

С оглед на гореизложеното на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 10, ал. 1 от същия закон за 2015 г. е увеличен финансовият резултат на дружеството със стойността на отчетените разходи по фактурите, издадени от [фирма], в общ размер на 195 338,39 лв.

При проверка в офиса на [фирма], което е обслужвало счетоводно [фирма] през ревизираните периоди, са установени несъответствия между счетоводните записвания за извършени по банков път плащания към [фирма] и действително платените суми, които са в по-малък размер, както и осчетоводяване на разходи за банкови такси във връзка с тези плащания /по сметка 629 „Други финансови разходи“/, които не са документално обосновани. Поради това и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО счетоводният финансов резултат за 2015 г. е увеличен със сумата от 1 399,10 лв.

На същото основание – липса на документална обоснованост, както и установяване наличието на хипотезата на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, с ревизионния акт не са признати за данъчни цели отчетени разходи за 2015 г. и 2016 г. по фактурите на [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

По отношение на [фирма] е установено, че е било доставчик на материали и СМР по фактури на обща стойност 1 442 993,29 лв. Фактурите, отразяващи доставка на СМР, са осчетоводени като разход в счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“ на обща стойност 1 202 494,41 лв., от тях данъчна основа 667 190,35 лв. Фактурите, отразяващи доставка на материали, са осчетоводени като разход в счетоводна сметка 601 „Разходи за материали“ на обща стойност 642 364,87 лв., от тях данъчна основа 535 304,06 лв. [фирма] е осчетоводило /съгласно хронологичен регистър на счетоводна сметка 401 „ [фирма]“/ плащане в общ размер на 1 156 830,65 лв., от които: в брой 309 063,53 лв. и по банков път 847 767,12 лв. По тази причина ревизиращите са заключили, че ревизираното дружество трябва да заплати още 286_162,64 лв. на своя доставчик.

Във връзка с доставките от последния, ревизиращият екип е анализирал документи, събрани в хода на производството, приключило с РА №Р-22221016008486-091-001/02.11.2017 г. Сред тях са счетоводни документи, представени от [фирма], документи, ангажирани от [фирма] в рамките на извършена насрещна проверка: Договор, сключен с ревизираното лице, за СМР на обект „Благоустройство на парк Маркотей“, [населено място], счетоводни документи, фактури и кредитни известия.

Фактурирани са СМР за следните обекти: „Търговски комплекс с офиси и паркинги „С. център, [населено място]“; „Благоустройство на парк „Маркотей“, [населено място] и „Ремонт и довършване на мултифункционална сграда в [населено място], [улица]“. Видно от протокол от 29.12.2015 г. съставен между [фирма] и [фирма] за установени извършени СМР на обект „Благоустройство на парк „Маркотей“, [населено място], някои от позициите на извършените дейности е „превоз на земни маси“, „доставка и полагане на пясък“, „доставка на хумусна почва“, „масов изкоп с багер“, за които дейности дружеството трябва да разполага с товарен автомобил и багер. Дружеството не е представило доказателства за наличие на такава собственост или наемането ѝ. Това обстоятелство се доказва и от представените оборотни ведомости, от които се вижда, че дружеството няма заведени сметки от група 20. Освен активи, дружеството не е разполагало и с работници, които да управляват тази строителна механизация и товарни автомобили. В тази връзка на стр. 23 от РД е описано, че за 2015 г. в дружеството е имало назначени 10 лица на трудов договор, но само по отношение на 2 от тях са подадени декларации обр. 1, а 5 от договорите са били прекратени в периода, в който е трябвало да бъдат оказани спорните услуги. Не са внесени дължимите осигурителни вноски и ДДФЛ.

От [фирма] са били ангажирани 17 граждански договора, сключени между физически лица и [фирма], но за тях органите по приходите са приели, че са неотнормими към спорните доставки, тъй като не могат да се обвържат с тях както по предмет, така и по време на изпълнение. В РД е посочено, че тези документи са с предмет извършване на демонтаж на стара и монтаж на нова алуминиева дограма, монтаж на витрини и плъзгащи врати; електрическа инсталация, преградни стени, окачени тавани от гипсокартон, шпакловка, боядисване и др. на строителен обект „Строително-монтажни работи на офис в [населено място], [улица], №5, ет. 5, офиси 30-32-К+16,40“. Но [фирма] не е издавало на [фирма] фактури за СМР за посочения в гражданските договори обект. Също така, в гражданските договори е посочен срок за изпълнение 100 календарни дни – до 31.12.2014 г. Първият договор за СМР, сключен между [фирма] и [фирма] е от 03.07.2015 г., а първите фактури от [фирма] са издадени през м. 08.2015 г., т. е. седем-осем месеца, след като изпълнението на гражданските договори е следвало да приключи.

Ревизиращите са подчертали, че от доставчика не са ангажирани доказателства за вложени материали, както и по какъв начин същите са транспортирани до обектите, от кого и къде са били съхранявани до влагането им. Липсват данни и за използвана техника. Не са представени количествено-стойностни сметки или други документи, доказващи одобрените от възложителя цени на услугите. По отношение на СМР на всеки от обектите са изтъкнати противоречия в наличните документи, касаещи спорните

доставки и доставките от дружеството-жалбоподател към неговите възложители /последващи такива/, отразени на стр. 28-29 от РД.

С оглед на изложеното е прието, че фактурите, издадени от [фирма] не отразяват реални доставки, поради което на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 10 ал. 1 от ЗКПО и чл. 16, ал. 2, т. 4 от с.з. финансовият резултат на [фирма] е увеличен със стойността на отчетените разходи по тях в размер на 1 202 494,41 лв.

Установено е, че за 2016 г. [фирма] е отчетло разходи за получени доставки на строителни услуги по фактура №[ЕГН]/16.12.2016 г. на [фирма] на стойност 38 753,04 лв., издадена във връзка със СМР на обект „Енергийна ефективност“ – [жилищен адрес] ж. к. Меден рудник, [населено място].

Във връзка с доставката, отразена в посочената фактура, и разходите, отчетени в тази връзка през 2016 г., ревизиращите са изследвали приобщените документи, събрани в рамките на ревизия, приключила с, РА №Р-2222519000775-091-001/06.02.2020 г., потвърден с Решение №1244/11.08.2020 г. на директора на дирекция ОДОП С.. Сред тях е ПИНП №П-22221019058955-141-001 от 26.06.2019 г.

В хода на проверката адресираното до [фирма] ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Чрез пощенски оператор, на 06.11.2019г. са представени документи и писмени обяснения. Видно от тях, с договор от 01.11.2016 г., на [фирма] е възложено изпълнението на СМР на обекта в [населено място]. Размер на дължимото възнаграждение не е бил уговорен. Предоставен е и Протокол за установяване завършването и разплащането на натурални видове СМР, съгласно който са завършени и подлежат на разплащане монтаж и демонтаж на тръбно скеле, монтаж на топлоизолация и други. Доставчикът не разполага с техническа и кадрова обезпеченост за извършване на услугите. На същия е извършена и ревизия, включваща периода на издаване на фактурата, приключила с РА №Р-22221017004440-091-001/ 15.12.2017 г., с който е констатирано, че не са представени доказателства за реално извършени доставки на стоки и услуги, както и такива, които да конкретизират предмета на декларираните доставки. Във връзка с тези обстоятелства и събраните доказателства е прието, че не е налице реално извършена доставка на услуга (СМР) по фактура №[ЕГН]/ 16.12.2016 г., т. е. отчетеният въз основа на нея разход не подлежи на признаване за данъчни цели на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО.

По отношение на доставчика [фирма] е установено, че в счетоводството на ревизираното лице са отразени фактури, издадени от него, на обща стойност 536 414,64 лв. Същите са отразени в счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“ /на обща стойност 447 012,20 лв. без включен ДДС/.

Във връзка с доставките, отразени в тези фактури, ревизиращите са изследвали документите, събрани в хода на производство, приключило с №Р-22221016008486-091-001 от 02.11.2017 г., присъединени по надлежния ред с цитиран по-горе в решението протокол. Сред присъединените документи е ПИНП №П-22221917001291-141-001 от 13.01.2017 г., касаещ извършена насрещна проверка на въпросния доставчик. Съгласно констатациите на този документ на [фирма] е връчено ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 от ДОПК. От последния са ангажирани документи – фактури с предмет СМР на обекти в

[населено място] и в [населено място], кредитни известия, протоколи за предаване на машини, оборудване и механизация от [фирма] на [фирма], договори, Протоколи обр. 19, счетоводни документи оборотни ведомости за периода от 01.08.2016 г. до 01.08.2017 г./, платежни нареждания, фактури от предходни доставчици / [фирма], [фирма] и [фирма]/.

След анализа на оборотните ведомости ревизиращите са направили заключение, че дружеството, въпреки наличните парични средства, не извършва разплащания към доставчиците си и отчита доставки само с цел участие в търговския оборот и в паричния поток. Посочено е, че няма продажба /изписване/ на материали.

Налице е констатация, че от представените фактури от предходни доставчици с предмет на доставките „материали, съгласно протокол и опис“, е видно, че фактурите не съдържат реквизити относно мярка и количество на продадените стоки. Към представените фактури липсват протоколи, в които да са упоменати количеството и видове продадени материали. С ИПДПОЗЛ е изискано да се представи аналитична справка на счетоводни сметки от група 30. Изведено е, че поради непредставянето на такива документи, не може да се установи вида и количеството на продадените материали, както и налични ли са били тези материали при [фирма] към момента на продажбата им на [фирма]. Освен горното е подчертано, че доставчикът не е разполагал с лица, наети по трудови и по извънтрудови правоотношения. По отношение на всеки обект са изтъкнати конкретни противоречия, отразени в наличните документи. Например по отношение на обект „жилищна сграда „Каса Г.“, във връзка с който дружеството-жалбоподател е сключило договор с [фирма], е отчетено, че извършените СМР по този договор са предадени от първото дружество на второто с Протокол от 09.12.2015 г. В същото време за същите видове СМР е подписан протокол между [фирма] и неговия подизпълнител [фирма] на 13.05.2016 г.

Във връзка с ангажираните платежни нареждания в РД е отразено, че получените парични средства от [фирма] са теглени в същия размер и на същата дата от П. В. - управител на [фирма] или от пълномощник, поради което за заключили, че по този начин са симулирани плащания.

Ревизиращите органи са констатирани също, че представените договори за СМР на различните обекти /в [населено място] и в [населено място]/ са еднотипни и с тях не са определени конкретните видове СМР, които следва да бъдат извършени, и в тях липсват уговорки за цени. Не са приложени количествено -стойностни сметки и други документи, от които да се установят данни за възлагане на конкретни СМР при одобрени от възложителя цени. Освен това са приложени протоколи, в които е записано, че [фирма] предава на [фирма] копия на работни проекти и машини, оборудване, техника и механизация, с които [фирма] ще изпълни СМР на съответните обекти. Липсват обаче протоколи, удостоверяващи връщане на предадените за ползване работни проекти, машини, оборудване, техника и механизация.

Към ангажираните фактури от предходни доставчици не са приложени съпътстващи документи, от които да е видно, че същите са оказали въпросните услуги. В тази връзка е цитиран ревизионен акт на [фирма] №Р-22221916004314-091-001/13.02.2017 г. /влязъл в сила/, с който е прието,

че фактурите от предходните доставчици не документират реални доставки. С оглед на гореизложеното и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 10 ал. 1 от ЗКПО и чл. 16, ал. 2, т. 4 от с.з. счетоводният финансов резултат на дружеството-жалбоподател е увеличен с отчетените разходи по фактурите, издадени от [фирма], на обща стойност 447 012,20 лв. За ревизирания период 2016 г. е установено също, че [фирма] е получател на доставки на СМР от [фирма] на обща стойност 288 121,92 лв. Фактурите от този доставчик са осчетоводени на разход в счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“ на обща стойност 240_101,60 лв. без ДДС. [фирма] е осчетоводило плащане по банков път в общ размер на 288_121,92 лв. Във връзка с горното отново са анализирани присъединени документи, събрани в рамките на преходно ревизионно производство, приключило с РА №Р-22221016008486-091-001 от 02.11.2017 г.

В хода на извършена насрещна проверка на [фирма] същото е представило три договора за СМР, ведно с протоколи за установени и завършени СМР, протокол за предадени оборудване, техника и механизация, фактури, счетоводни документи, Споразумение от 26.09.2016 г. за осигуряване на здравословни и безопасни условия на труд, банково извлечение и ведомост за граждански договори за м. 10.2016 г.

От ревизиращите е прието, че [фирма] не е представило информация за кадровата обезпеченост на доставките - не е представило изисканата му информация относно лицата, извършили фактурираните СМР, както и документи за тяхната правоспособност. Ангажирало е единствено ведомости за платени от дружеството възнаграждения по граждански договори за м. 10.2016 г. и обратна ведомост за м. 10.2016 г. за начислени възнаграждения. Тези документи обаче не са кредитирани, защото не са подписани от лицето, което ги е изготвило. Посочено е, че към ведомостите не са приложени граждански договори /или други документи/, от които да се установи каква работа е възложена и извършена от наети по граждански договори лица, както и за какъв период от време. Не са представени и сметки за изплатени суми. [фирма] не е подавало справки по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за изплатени доходи по извънтрудови правоотношения, уведомления по чл. 62 от КТ, декларации обр. 1, не е правилно вносили за задължителни осигурителни вноски, както и не е внасяло ДДФЛ. Освен това лицата, посочени във ведомостите, не са подавали декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ. За извършване на ремонт на електроинсталации и ВиК инсталации следва да бъдат извършени от лица със специална квалификация, с каквито доставчикът не е доказал, че разполага.

Освен горното ревизиращите са изтъкнали, че протоколите за СМР са описани и доставки на стоки - доставка и монтаж на сифони, тоалетни мивки, полуботуши на мивки, радиаторни холендери, алуминиеви радиатори, термоглави, конзоли, проводници, гофрирани тръби, тоалетни чинии, структури за вграждане, осветителни тела, дограма, бойлери енергоспестяващи лампи с датчици за присъствие, водосточни тръби с поцинкована ламарина, доставка и монтаж на топлоизолация 70 мм XPS и др. В тази връзка от страна на доставчика не са ангажирани документи, от които да е видно, че същият е разполагал с такива. Освен това не са представени и

доказателства, че същият е разполагал с необходимите материали за извършване на СМР.

Освен горното е описано, че за някои дейности, описани в протоколите, като „извозване на отпадъци с контейнер“ и „извозване на демонтирана дограма“, е необходим товарен автомобил, но няма данни [фирма] да в разполагало с такъв. При извършената съпоставка между доставките от [фирма] и доказателствата за последващи доставки, осъществени от [фирма], са установени редица несъответствия в количествата и видове дейности, които са описани в табличен вид на стр. 54 – 55 от РД. Изтъкнато е също, че сумите, преведени от дружеството-жалбоподател за плащане по доставките, са теглени в деня на превеждането им от П. В., която е управител на друг доставчик на [фирма] - [фирма].

С оглед на гореизложеното и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 10 ал. 1 от ЗКПО и чл. 16, ал. 2, т. 4 от с.з е увеличен финансовият резултат на дружеството за 2016 г. със стойността на отчетените разходи в размер на 240 101,60 лв. по фактури, издадени от [фирма].

2. Органите по приходите, на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, са извършили корекции (увеличения) на счетоводния финансов резултат за 2015 г. и 2016 г. със суми по двукратно осчетоводени разходи по фактури за получени материали и услуги, както следва:

- по фактура №[ЕГН]/28.09.2015 г., издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], на стойност 173 944,79 лв., с предмет „доставка на СМР, обект във В. Т.“;

- по фактура №[ЕГН]/17.11.2015 г., издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], на стойност 2 681,92 лв., с предмет „доставка на материали за обект Маркотей, Г.“;

- по фактура №[ЕГН]/19.11.2015 г., издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], на стойност 4 080,00 лв., с предмет „услуга с механизация“;

- по фактура №[ЕГН]/ 20.12.2016 г., издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], за която е установен погрешно извършен /без документална обоснованост/ счетоводен запис на разход в размер на 1 049,04 лв.;

- по счетоводни записи №000000925/01.04.2016 г. и №[ЕГН]/01.07.2016 г. с които двукратно са отчетени разходи в размер на по 5 609,63 лв. по фактура №[ЕГН]/19.11.2015 г., издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], за извършени СМР.

3. Установено е, че за 2015 г. дружеството е осчетоводило разходи за лихви, платени за забавено разчитане с бюджета. На основание чл. 26, т. 6 от ЗКПО не са признати за данъчни цели счетоводни разходи за лихви за просрочие на публични държавни вземания в размер на 56 949,16 лв.

4. Въз основа на сравнителен анализ на счетоводните сметки от група 60, отразени в годишния финансов отчет /чрез счетоводния баланс и отчета за приходите и разходите/, в оборотната ведомост за 2015 г. и годишната данъчна декларация са установени несъответствия, представляващи завишени разходи в ГДД в размер на 129 266,02 лв. При извършено посещение в счетоводното дружеството, обслужвало ревизираното лице, е извършен преглед на първичните счетоводни документи и вторичните регистри за 2015 г. и 2016 г. Оборотите на разходните сметки са анализирани и потвърдени. Установено е, че няма първични счетоводни документи и счетоводни записвания относно констатираната разлика в разходите в

горепосочения размер. Прието е, че включването ѝ в разходната част на годишната данъчна декларация е документално необосновано по смисъла на чл. 10 от ЗКПО, поради което така декларираният разход не е признат за данъчни цели на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО.

Същите обстоятелства са констатирани за 2016 г. и по отношение на сумата от 260 779,00 лв., поради което така отчетеният разход не е признат за данъчни цели на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО.

5. За 2016 г. е установен отчетен в нарушение на счетоводното законодателство разход в размер на 722 658,60 лв. по сметка 691 „Извънредни разходи“ – отписване на задължения, срещу кредитиране на сметка 402 „Доставчици по аванси“, като към 31.12.2016 г. резултат от тази счетоводна операция е отразен във финансовия резултат чрез записване на сумата по дебита на сметка 123 „Печалби и загуби от текущия период“.

Органите по приходите са проверили счетоводната и търговска документация на дружеството, но не са открили други записи, свързани с така отписаните „задължения“. Констатирани са, че няма документи, удостоверяващи за какви сделки са получени аванси, кои са клиентите, превели тези суми, кога са преведени, за да се претендира евентуално отписване поради изтичане на давностния срок. Посочили са, че описаните факти са удостоверени с Протоколи №0801884/04.10.2019 г. и №0801885/07.10.2019 г. /присъединени с протокол №Р-22222519006422-П.-001/28.05.2021 г./, както и с Протокол №АА1737539/27.04.2021 г. На лицето е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения относно описаната счетоводна операция. В отговор не са представени документи, справки и писмени обяснения, поясняващи извършеното осчетоводяване.

Поради това и на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО е извършена корекция – непризнаване на включения в счетоводния финансов резултат разход в размер на 722 658,60 лв.

6. На основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, поради констатирано неспазване на изискванията за документална обоснованост на стопанските операции за 2016 г. са извършени и следните корекции на декларирания счетоводен финансов резултат:

- непризнат разход в размер на 33 014,26 лв. по фактура №2/ 27.11.2015 г., издадена от [фирма], с основание отписване на задължения. Изследвани са търговските отношения с [фирма] през 2015 г. При извършеното посещение в счетоводната къща не са открити данни и доказателства за основанията за отчитане на посочения разход. Констатирано е, че няма никаква информация въпросното дружество в един момент да е станало доставчик на жалбоподателя, след като е било клиент през 2015 г. по пет анулирани фактури. Т. е. няма първични счетоводни документи, въз основа на които да се определи и установи основание за възникване на разход, включително и на посоченото в хронологичните регистри основание;

- непризнат разход за лихви в размер на 21 652,29 лв. с посочени основания „корекция на салда на ДДС за възстановяване“ и „корекция на салда на ДДС за внасяне“, за каквито от ревизиращите органи при проверка в досието на [фирма] не са открити данни за извършването им по реда на чл. 126 от ЗДДС, с оглед на което като правно основание е записана разпоредбата на чл. 77,

ал. 1 от ЗКПО.

7. За 2016 г., на основание чл. 78 от ЗКПО, финансовият резултат е преобразуван със 135,66 лв., произтичаща от неосчетоводени кредитни известия, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] /31,79 лв./ и [фирма], ЕИК[ЕИК] /103,87 лв./.

В резултат на извършените корекции, за 2015 г. е установен данъчен финансов резултат печалба в размер на 2 124 116,79 лв., КД в размер на 212 411,78 лв., внесен данък в размер на 35 791,30 лв. и данък за довносяне 176 620,38 лв. Начислени са съответните лихви за просрочие. На основание чл. 89 от ЗКПО са начислени лихви за невнесени в срок авансови вноски в размер на 11 524,84 лв.

За 2016 г. е установен данъчен финансов резултат печалба в размер на 2 023 292,56 лв., КД в размер на 202 329,26 лв., направени авансови вноски 5 100,00 лв., внесен данък 20 237,65 лв. и данък за довносяне в размер на 197 229,26 лв. Начислени са съответните лихви за просрочие. На основание чл. 89 от ЗКПО са начислени лихви за невнесени в срок авансови вноски в размер на 10 521,66 лв.

При така установената фактическа обстановка съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл. 156 от ДОПК, от лице, имащо правен интерес от оспорване, и срещу подлежащ на оспорване пред съд акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

На основание чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА, като в случая са налице такива, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Процесният РА, е издаден от компетентен орган. Видно от представените по делото заповеди. РА е издаден в предвидената форма, съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК, като съдържа всички задължителни реквизити. В ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения.

Съдът констатира, че РА е подписан с валидни електронни подписи. По делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаване на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с ревизионното производство по отношение на дружеството.

В чл. 1, ал. 2 от ЗЕДЕУУ са определени случаите, за които законът е неприложим, т. е. посочени са документите, които не могат да бъдат издадени като електронни документи. Видно е, че за РА, като документ, за който не е необходимо наличието на квалифицирана писмена форма /нотариален акт, или заверка и т. н./, издаването му като електронен документ е допустимо и съобразено с действащото законодателството.

Съгласно чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент /ЕС/ №910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на

вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО /ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г./. В решението в тази връзка са изложени ясни и конкретни мотиви.

РА, подписан от С. Н. Г. и Т. Г. П., е материализиран като електронен документ на 18.08.2021 г. Видно от приложенияте към преписката сертификати, квалифицираният електронен подпис /КЕП/ на С. Н. Г. е с валидност за периода от 18.03.2021 г. до 18.03.2022 г., а КЕП на Т. Г. П. е с валидност от 02.11.2020 г. до 02.11.2021 г. С издаването на РА като електронен документ и подписването му с електронни подписи са спазени законовите изисквания по отношение на формата на документа и подписите на съставителите и изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, е изпълнено. Както и посочено и при липсата на валиден подпис в процесния електронен документ, при разпечатването му на хартиен носител не биха се появили цифрите и символите от алгоритъма за създаване и проверка на подписа, каквито в случая се съдържат в него.

Във връзка с оплакването на жалбоподателя относно липсата на мотиви, изложени в РА, то съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК, ревизионният доклад се прилага към ревизионния акт и е неразделна част от него. В случая срещу ревизионния доклад не е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК и не са представени нови доказателства и при издаване на ревизионния акт не е било необходимо преповтаряно и преразглеждане на изложените вече фактически констатации и правни изводи.

Извършената ревизия е за установяване на задължения за КД. Съгласно чл. 18, ал. 1 от ЗКПО данъчен финансов резултат е счетоводният финансов резултат, преобразуван по реда на този закон. От своя страна, счетоводният финансов резултат е резултативна величина, определена на базата на приходите и разходите. В чл. 3, ал. 3 от Закона за счетоводството, в редакция от 01.01.2016 г., предприятията осъществяват текущото счетоводно отчитане на основата на документална обосновааност на стопанските операции и факти при спазване на изискванията за съставянето на документи по този закон. Отчитането на приходите и разходите се извършва въз основа на първични счетоводни документи, които са носител на информация за регистрирана за първи път стопанска операция /чл. 4, ал. 2 от ЗСч./. На база наличните първични счетоводни документи се установява какви отразявания са направени в счетоводството на търговеца, съответно дали отчитането на приходите и разходите е направено съобразно счетоводното и данъчното законодателство.

На следващо място се извършва преценка относно наличието на

предпоставките за признаване на приходи и разходи съобразно разпоредбите на материалния закон /ЗКПО/.

Във връзка е горното, от съществена важност в хода на едно ревизионно производство е извършването на проверка на счетоводната отчетност на задълженото лице. Нормата на чл. 115, ал. 2 от ДОПК указва, че органите по приходите са длъжни да се запознаят на място с намиращи се при него документ и и други доказателства, както й да установят фактите й обстоятелствата, от значение за определяне на резултатите от ревизията. В случая това изискване е спазено, като констатациите са формирани след проверки на място на счетоводната й търговска документация на дружеството, включително и въз основа на установявания за липса на първични счетоводни документ и, обосноваващи счетоводно отразени разходи, които не са признати за данъчни цели.

За резултатите от тези проверки са оформени протоколи, съставени от органите по приходите, които съгласно чл. 50 от ДОПК са официални документ и й представляват доказателство за извършените от тях действия и установените обстоятелства,

Съгласно чл. 37, ал. 4 от ДОПК когато субектът не представи изисканите по реда на ал. 3 доказателства, органът по приходите може да приеме, че те не съществуват, в резултат на което ще преценява само събраните в производството доказателства. В случая тази хипотеза е налице по отношение на изрично посочените в ИПДПОЗЛ №Р-22222519006422-040-001/08.01.2021г. счетоводни записи, довели до отчитане на разходи в намаление на счетоводния финансов резултат във връзка с отписване на задължения и приключване на разходи в размер на 722 65,.60 лв. за 2016 г. В отговор на искането такива не са били представени. Не са налице допуснати нарушения на процесуалните правила при извършване на ревизията.

От жалбоподателя е поискано представянето на доказателства за реалността и изпълнението на доставки на материали и услуги по процесните фактури, издадени от [фирма] [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Установено е

било, че други такива, извън вече представените при ревизиите по прилагането на ЗДДС, не са налице. И в хода на съдебното производство по делото не са представени нови доказателства.

Извършена е била насрещна проверка на [фирма], при която дружеството не е представило доказателства. Направен е подробен анализ на ангажирани в предходни производства документи, които са приобщени. В процесния РД са описани наличните доказателства, сред които са фактури, чиито предмет са „материали по опис“. Към същите са приложени спецификации, в които са изброени - тръби, кабели, водомери, вложки, сифони, мивка, душ-кабина, смесители и др., които не са индивидуализирани посредством посочване на марка, производител или по друг начин, който би могъл да послужи като индикация за целите на проследяването им по верига от доставки или влагането им в даден обект.

Относно доставките на материали от [фирма] и от [фирма] не е доказано, че същите са разполагате с възможността да прехвърлят такива стоки на дружеството-жатбоподател. От страна на [фирма] не са ангажирани документи във връзка с транспорта на такива и съхранението им преди влагането в обектите в [населено място], [населено място] и [населено място]. Относно доставките на услуги обосновани са изводите на ревизиращите органи, че същите не са реално оказани. По отношение на извършените СМР от доставчиците липсват количествено-стойностни сметки, не е доказано постигане на съгласие относно цените на услугите и конкретните видове СМР за които се претендира, че са извършени, доказателства за наличието на кадрова, материална и техническа обезпеченост.

Ангажираните от [фирма] фактури от предходни доставчици не съдържат изискуемите реквизити относно количеството и вида на стоката, респ. не са годни и не могат да докажат осъществяване на стопанската операция, отразена в тях.

Изложени са и конкретни аргументи, оборващи напълно тезата за наличие на плащане към „М. ТРУП М“ ЙООД и към [фирма].

По отношение на кадровата обезпеченост на доставчиците от страна на ревизиращите аргументирано са оборени приложените граждански договори, сключени с някои от доставчиците, като са констатирани различни несъответствия, описани и подробно в решението, с което е потвърден РА. По отношение на [фирма] е коментирана липсата на такива, липсват данни за командироването на служители / предвид обектите в различни градове в страната/.

В случая следва да се вземе предвид и посоченото решение на ВАС по адм. д. №7063/2019 г. Въпросните фактически установявания са били предмет на административен и съдебен контрол, в рамките на който дружеството с разполагало с възможности да ангажира доказателства в подкрепа на твърденията си. Въпреки това е установена липса на реално изпълнени доставки на стоки и услуги по спорните фактури, с влязъл в сила съдебен акт.

Съгласно чл. 10, ал. 1 от ЗКПО счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч.. отразяващ вярно стопанската операция. Следователно в практически аспект, документалната обоснованост следва да бъде съобразена едновременно с изискванията както на данъчното, така и на счетоводното законодателство, както и се сочи. В противен случай с разходите, които не са документално обосновани по смисъла на ЗКПО, се извършва преобразуване на финансовия резултат по реда на чл. 26, т. 2 от същия закон. ЗКПО изисква и разходите на предприятието, участвали при формиране на счетоводния финансов резултат, да са свързани с дейността на дружеството , което следва да е установено. Нормите регламентирани преобразуването на финансовия резултат, са гаранция за обективно и законосъобразно осчетоводяване на стопанските операции съгласно изискванията и принципите на ЗСч. и приложимите счетоводните стандарти. Правилно е прието, че след като процесите фактури не удостоверяват реално извършени доставки, осчетоводяването им като разход е в нарушение на принципа на документална обоснованост на стопанските операции, съгласно изискванията на чл. 3, ал. 3 от ЗСч и чл. 10, ал. 1 от ЗКПО. Последната предвижда две кумулативно необходими изисквания, за да е налице документално обоснован разход. Първото е наличие на първичен счетоводен документ, отговарящ на изискванията на приложимото счетоводно законодателство. Едновременно с това, следва да отразява вярно стопанската операция. В случая правилно е прието, че второто изискване не е изпълнено, като са съставени и за отчитане на разходи са ползвани фактури, които не удостоверяват реално извършени сделки по доставки на стоки и услуги между посочените в тях страни.

Същото се отнася и по отношение на включените за двата процесни периода разходи в счетоводния финансов резултат на дружеството, произтичащи от двукратно осчетоводяване на разход по едни и същи фактури, както и на тези с основание отписване на вземания, без да са налице първични счетоводни документи, установяващи и потвърждаващи основанието за извършването на подробно описаните органите по приходите счетоводни записи. Такива документи не са представени от жалбоподателя, нито са открити в търговската му и счетоводна документация при проверката ѝ на място, не са представени и пред съда. Поради това и на основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК изводът на органите по приходите, че не съществуват, се явява правилен. Извършените, на основание чл. 26, т. 2 във вр. с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, корекции на счетоводния финансов резултат за двата процесни периода следва да се приемат за правилни и основателни.

Жалбоподателят не е изложил конкретни възражения срещу останалите описани в ревизионния акт корекции, свързани с установяване на спорните задължения, които са подробно обосновани от РО въз основа на извършените проверки на счетоводните му регистри и записвания. Не са ангажирани и документи относно спорните счетоводни операции и във връзка с прилагането на разпоредбата на чл. 77 от ЗКПО и по настоящем.

Така мотивиран, Административен съд София-град, III отделение, 36-ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК:[ЕИК], срещу РА № Р-22222519006422-091-001/18.08.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-С., потвърден с Решение № 1725/09.11.2021 г., издадено от Директора на Дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП, с който допълнително са определени задължения за корпоративен данък по реда на ЗКПО в размер на 353 612, 09 лв., ведно със съответните лихви за забава в размер на 197 231,84 лв. за периодите от 01.01.2015г. до 31.12.2016г.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ:

