

РЕШЕНИЕ

№ 34597

гр. София, 22.10.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65 състав, в публично заседание на 01.10.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **1876** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано по жалба на „ФАУСТ - 2021“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място],[жк], бл. 716 вх. Б ет. 3 ап. 42, представлявано от управителя С. Ф. А., срещу ревизионен акт (РА) № Р-22221924001634-091-001/22.10.2024г., издаден от М. А. К.-Н. - орган, възложил ревизията и Е. М. И.-Г. - ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 47/16.01.2025г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който на дружеството са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в размер на 40 026,02 лв. и начислени лихви - 8 621,83 лв. за периодите: м. 12.2021г.; м. 01.2022г.; м. 05.2022г.; от м. 07.2022г. до м. 10.2022г.; от м. 06.2023г. до м. 12.2023г. и е определен корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) в размер на 22510,29лв. ведно с лихвите за забава в размер на 3221,81 лв. за данъчни периоди 2021г., 2022г. и 2023г.

В жалба се твърди, че оспореният РА е незаконосъобразен като постановен при неправилно приложение на материалния закон. Оспорва се отказаното право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС, като се излагат аргументи, че в хода на ревизионното производство са събрани достатъчно доказателства, които обосновават извод за реалност на доставките. Жалбоподателят не е съгласен и с изводите на приходните органи за отчетните 2021г., 2022г. и 2023г., въз основа на които са му определени задължения по ЗКПО. Прави се искане за отмяна на оспорения РА. Претендира се присъждане на сторените по делото разноски.

Ответникът – директор на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, в съдебно заседание излага становище за неоснователност на жалбата и моли съда да я остави без уважение, като присъди и юрисконсултско възнаграждение.

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

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

Началото на ревизията е поставено със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221924001634-020-001 от 03.04.2024г. (л. 22 от делото; л. 1207 от П.. I), връчена по електронен път на 15.04.2024г., която е издадена от М. А. К.-Н. - началник сектор - началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С., оправомощена със заповед № РД-01-623 ОТ 22.06.2023г. на директора на ТД на НАП - С. (л. 21 от делото). Предметът на ревизията спрямо „ФАУСТ - 2021“ ЕООД обхваща задължения за корпоративен данък за 2021г. и 2022г. и данък върху добавената стойност за данъчните периоди от 20.01.2021г. до 31.12.2023г. ЗВР е изменена досежно срока за извършване на ревизията със заповеди №№ Р-22221924001634-020-002 от 04.07.2024 г. и Р-22221924001634-020-003 от 22.08.2024 г., връчени по електронен път, съответно на 10.07.2024г. и 02.09.2024г. (л. 26-33). С последната заповед е променен и обхватът на ревизията, като допълнително е включен корпоративен данък за 2023 г.

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221924001634-092-001 от 19.09.2024 г., връчен по електронен път на 01.10.2024г. (л. 34 - 67). Срещу РД е подадено писмено възражение по реда на чл.117, ал. 5 от ДОПК с вх. № 53-00-2257/11.10.2024г. (л. 1178 и сл. от П.. № 1), което е преценено от ревизиращия екип като неоснователно.

Въз основа на съставения ревизионен доклад, органът възложил ревизията - М. А. К.-Н. - началник сектор и Е. М. И.-Г. - главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, са издали РА № Р-22221924001634-091-001 ОТ 22.10.2024 г. (л.74-79). Същият е надлежно връчен на ревизираното лице на 28.10.2024 г. по електронен път (л. 81).

На 11.11.2024г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция „ОДОП“ С. е подадена жалба вх. № 53-06-12886 от 11.11.2024г. (л. 94), с която „ФАУСТ-2021“ ЕООД оспорва РА № Р-22221924001634-091-001 ОТ 22.10.2024 г.

С Решение № 1432/30.10.2024г. директорът на Дирекция „ОДОП“ С. е потвърдил РА в частта на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди: м. 12.2021 г., м. 01.2022 г., м. 05.2022 г., м. 07.2022 г., м. 08.2022 г., м. 09.2022 г., м. 10.2022 г., м. 06.2023 г., м. 07.2023 г., м. 08.2023 г., м. 09.2023 г., м. 10.2023 г., м. 11.2023 г., м. 12.2023 г., ведно със съответните лихви.

С решението РА е изменен, в оспорената част на установените задължения по ЗКПО за корпоративен данък, като е определен данък по години, както следва: за 2021 г. от 11 757,00 лв. е определен на 11 505,32 лв., ведно със съответните лихви в размер на 1 319,82 лв.; за 2022 г. от 15 950,15 лв. е определен на 15 487,96 лв., ведно със съответните лихви в размер на 1 483,83 лв.; за 2023 г. от 42 074,20 лв. е определен на 41 451,48 лв., ведно със съответните лихви в размер на 418,17 лв.

В заключение, с визираното решение жалбата е оставена без разглеждане, като недопустима на

основание чл. 88, ал. 1, т. 3 от АПК, в частта на липсващи корекции на декларираните по ЗДДС резултати, включително и неначислени лихви, а именно досежно данъчните периоди: м. 01.2021 г. до м.11.2021 г., от м. 02.2022 г. до м. 04.2022 г., м. 06.2022 г. и от м. 11.2022 г. до м. 05.2023 г.

Именно РА, в частта потвърдена и изменена с решението на решаващия орган, е предмет на настоящото съдебно производство. Конкретно, с която на основание чл.68, ал.1, т.1 и т.2 и чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС във връзка с чл.9, ал.1 от ЗДДС, не е признат данъчен кредит, в общ размер на 40 026,02 лв., ведно с начислената лихва в размер на 8 621,83 лв., по фактури, издадени от 11 дружества - преки доставчици на ревизираното лице, а именно: „АЛЕКС РЕЛАКС 22"ЕООД с ЕИК[ЕИК] /по 2 броя фактури/, „Д. СТАРГЕООД с ЕИК[ЕИК] /по 1 брой фактура/, „ЕМИ КОНСУЛТ СТРОЙ"ЕООД с ЕИК[ЕИК] /по 4 броя фактури/, „ЕСПРЕС КОНСУЛТ 23"ЕООД с ЕИК[ЕИК] /по 6 броя фактури/, „ИНТЕР СТИЛ 22"ЕООД с ЕИК[ЕИК] /по 11 броя фактури/, „ЛЮБЕК КОНСУЛТ 22"ЕООД с ЕИК[ЕИК] /по 1 брой фактура/, „НИНТ КОНСУЛТ"ЕООД с ЕИК[ЕИК] /по 1 брой фактура/, „ОМЕГА ПИ 23"ЕООД с ЕИК[ЕИК] /по 9 броя фактури/, „ОМЕГА СИГМА"ЕООД с ЕИК[ЕИК] /по 3 броя фактури/, „СИНЕВА ГРУП"ЕООД с ЕИК[ЕИК] /по 1 брой фактура/, „СИРИУС 22"ЕООД с ЕИК[ЕИК] /по 3 броя фактури/, с предмет покупка на услуги в периодите: м. 12.2021 г.; м. 01.2022 г.; м. 05.2022 г.; от м. 07.2022 г. до м. 10.2022 г.; от м. 06.2023 г. до м. 12.2023 г. г., поради установеното, че декларираните доставки не са реално извършени. Така също РА, в частта, с която на основание чл. 26, във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО не са признати за данъчни цели разходите за външни услуги по фактурите издадени от процесните доставчици и в частта изменена с решението на горестоящия орган, след като са взети предвид начислените амортизации на основание чл.54, ал.1 във връзка с чл.54, ал.2 от ЗКПО и е преизчислен корпоративния данък за 2021г., 2022г. и 2023г.

В хода на ревизията приходните органи са установили, че основната дейност на „ФАУСТ- 2021“ ЕООД през ревизирания период е бояджийски услуги, изразяващи се в полагане на огнезащитна боя върху метални конструкции, с които се изграждат жилищни и нежилищни сгради (хипермаркети, спортни зали и др.). Дружеството е с капитал 10,00 лева, чийто едноличен собственик е лицето С. Ф. А.. Има наети 5 лица по трудов договор на длъжност общ работник, бояджия стоманени конструкции. Регистрирано по ЗДДС считано от 20.01.2021 г.

С цел събиране на доказателства от значение за данъчното облагане, в хода на ревизията по издаване на процесния РА са предприети процесуални действия, подробно описани в РД, представляващ неразделна част от оспорвания РА по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

Установено е, че ревизираното дружество има наети три гаражни клетки за складови помещения, в които се държат машините и съоръженията, автомобилите, както и огнезащитната боя. Същите са на адрес [населено място],[жк], [улица], № 3.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК по електронен път на ревизираното лице са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, с които са изискани търговска и счетоводна документация, свързана с осъществяваната дейност през ревизирания период, оборотни ведомости, хронологии на счетоводни сметки, платежни документи, както и доказателства, релевантни за установяване на реалността на доставките, фактурирани от процесните доставчици. От жалбоподателя са ангажирани доказателства, подробно обсъдени в РД.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на горепосочените доставчици, приключили с протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, описани в РД (на стр. 3-4 от РД). Резултатите са подробно описани в РД. Въпреки, че е извършена насрещна проверка на „ВАМО ТРЕЙД“ ЕООД в издадените РД и РА не са посочени установените обстоятелства.

Направени са справки за относими данни за доставчиците и жалбоподателя в информационната

база данни на НАП.

Ревизиращият екип е извършил посещение на счетоводния офис на „ФАУСТ- 2021“ ЕООД, където е извършена проверка на първичните счетоводни документи и счетоводни регистри, резултатите от която са обективирани в съставен протокол № 1996376/21.08.2024г. При извършеното посещение допълнително са изискани документи и счетоводни регистри.

I. Изводи по ЗДДС:

В резултат на извършените процесуални действия и след анализ на събраните доказателства, органът по приходите е направил следните фактически констатации, довели до промяна на декларираните от ревизираното дружество резултати, както следва:

1. За данъчен период м. 10.2022 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 739,20 лв. по 2 фактури (с № 10 от 28.10.2022г. и № 12 от 31.10.2022 г. на л. 133 и л. 131 от делото), издадени от „АЛЕКС РЕЛАКС 22“ ЕООД, с посочен предмет репарации на огнезащитна боя на обект „Лидл“, [населено място] и репарации за финашово покритие и получател „ФАУСТ-2021“ ЕООД. Съгласно констатациите на ПИНП № П-22221924096240-141-001 от 13.06.2024г. (л. 1199 от П.. № 1) изготвеното ИПДПОЗЛ е връчено по електронен път на 05.06.2024 г. Представен е договор (л. 686 и сл., П.. № 2), фактурите и счетоводни регистри. Установено е, че двете фактури са декларирани от доставчика в дневник „Продажби“.

Относно посоченият доставчик е констатирано, че от датата на регистрацията по ЗДДС /10.10.2022 г./ декларира получени услуги с неясен вид от един предходен доставчик. Дружеството е дерегистрирано по ЗДДС на 06.02.2023г. – задължителна при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. При проверка в ИС на НАП е констатирано, че през периода дружеството не е осигурител съгласно чл. 5 от КСО, а управителят А. Е. Е. има сключен трудов договор и изпълнява длъжност социален работник в друго дружество. Посочено е, че не са представени договори, протоколи за предаване, платежни документи, доказателства за собствеността на вложените материали и транспортирането им до обекта. След проверка в информационния масив на НАП е установено, че притежава фискално устройство, по което е отразен оборот от датите на издаване на фактурите към жалбоподателя.

Направен е извод, че „АЛЕКС РЕЛАКС 22“ ЕООД не притежава кадрова и техническа обезпеченост за осъществяване на доставките.

Като страна по сделките от жалбоподателя са изискани и представени спорните фактури, договор от 20.10.2022г. с посочен предмет СМР - репарации огнезащитна боя и финашово покритие на магазин „Лидл“, Б., приемо-предавателен протокол и счетоводни регистри. Към жалбата повторно са представени горните документи, както и фискални бонове от датата, на която са издадени фактурите (л. 127 – 134 от делото).

2. За данъчен период м. 05.2022 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 279,20 лв. по 1 фактура (№ 57 от 30.05.2022 г., на л. № 191 от делото), издадена от „Д. СТАРТ“ ЕООД с посочен предмет частично грундиране и боядисване на метална конструкция с огнезащитна боя на обект „Р.“, [населено място] и получател „ФАУСТ- 2021“ ЕООД.

Съгласно констатации на ПИНП № П-22221024096246-141-001 от 12.06.2024 г. (л. 1197 от П.. № 1) доставчикът, считано на 11.02.2022 г. има регистрацията по избор по ЗДДС, като същото е дерегидтрирано на 06.07.2022 г. при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. На връченото по електронен път на 23.05.2024г. ИПДПОЗЛ от страна на доставчика е представена фактурата с № 57 от 30.05.2022 г., както и договор за строителство, предавателен протокол, оборотна ведомост, счетоводни регистри, разчетно-платежна ведомост за м. 05.2022 г. В ПИНП е изтъкнато, че от проверяваното дружество не е представена документ за разплащане по сделката, а ангажираните доказателства не отговарят на приложения опис.

След извършена проверка в информационната система на НАП ревизиращите са установили, че за периода на проверката в дружеството са осигурявани три лица по трудови правоотношения, като две от тях са назначени на длъжностит - „монтажник метални конструкции“ и „монтажник кабели“. Констатирано е, че дружеството декларира покупки и продажби с неясен характер от/към контрагенти, които са преки доставчици на жалбоподателя през периода - „Интер Стил 22“ ЕООД и „Синева Груп“ ЕООД, което е прието от органите по приходите като привиден документооборот, с цел акумулиране на ДДС и ползване неправомерно на данъчен кредит. Констатирано е, че доставчикът не представя информация и доказателства за лицата по трудови правоотношения, които са командирани да извършат процесните услуги, нито дали са превъзложени на подизпълнител.

От жалбоподателя е ангажирана фактурата № 57/30.05.2022г., както и договора за строителство от 29.04.2022 г., приемо-предавателен протокол, счетоводен регистър. Към жалбата са приложени отново горните документи и в допълнение - фискален бон от 30.05.2022 г. (л. 184-192 от делото).

3. За данъчни периоди м. 06.2023 г. и м. 07.2023 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4 342,34 лв. по 4 фактури (с № 26 от 20.06.2023 г., № 31 от 22.06.2023 г., № 32 от 27.06.2023 г. и № 92 от 26.07.2023 г., на л. 170; 174; 178; 182 от делото), издадени от „ЕМИ КОНСУЛТ СТРОЙ“ ЕООД с посочен предмет боядисване на метални конструкции на обект К.; обект „П.“, [населено място]; обект „П.“, [населено място], труд - репарации на люкове - обект „П.“, [населено място]; складова база в [населено място].

Съгласно констатации на ПИНП № П-22221124096372-141-001 от 13.06.2024г. (л. 1188) изготвеното ИПДПОЗЛ е връчено по електронен път на 05.06.2024 г. Не са ангажирани доказателства.

След проверка в информационния масив на НАП е установено, че в дружеството има наети две лица на трудов договор непосредствено преди издаването на фактурите на длъжност “мултимедиен дизайнер” и “бояджия електростатично прахово покритие”. Констатирано е, че доставчикът притежава фискално устройство, с отразени плащания в брой по фактурите. В РД е посочено, че на процесното дружество е извършена ревизия за данък върху добавена стойност, в обхвата на която попадат и спорните документи, но последните не са представени. С издадения РА е прието, че дружеството не извършва реална дейност.

От жалбоподателя са ангажирани фактурите, както и договор от 29.04.2022 г. платежни документи, счетоводни регистри. В допълнение към жалбата по административен ред са приложени: процесиите фактури, договор за СМР от 01.06.2023 г., анекси към него, в които са уточнени обектите върху които са осъществявани услугите, протоколи, фискални бонове от датите, на които са издадени фактурите (л. 165 – 183 от делото).

4. За данъчни периоди м. 07.2023 г., м. 08.2023 г. и м. 09.2023 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 5 804,40 лв. по 6 фактури (№ 12 от 31.07.2023г.; № 13 от 31.07.2023г.; № 21 от 16.08.2023г.; № 24 от 17.08.2023г.; № 88 от 28.09.2023г. и № 90 от 29.09.2023г., съответно на л. 199; л. 201, л. 205, л. 209, л. 213; л. 215 от делото), издадени от „ЕКСПРЕС КОНСУЛТ 23“ ЕООД с посочен предмет боядисване на метални конструкции с огнезащитна боя на обект складова база в [населено място]; обект спортна зала М. - [населено място]; обект К.; магазин „Лидл“ в [населено място],[жк], нанасяне на финашово покритие върху огнезащитна боя Rail на обект в [населено място], П. и магазин „Лидл“, [населено място].

Съгласно констатациите на ПИНП № П-22220524096581-141-001 от 12.06.2024г. (л. 1192 от П.. № 1) изготвеното ИПДПОЗЛ е връчено по електронен път на 05.06.2024 г. Представени са фактурите, договор за СМР от 12.07.2023 г., анекси към него, приемо-предавателни протоколи. Констатирано е, че не са представени платежни документи,

счетоводни регистри, транспортни документи за превоз на вложените материалите и информация за подизпълнител, в случай, че услугите са превъзложени.

При проверка в информационната система на НАП ревизиращите са установили, че дружеството е регистрирано по ЗДДС, считано от 04.04.2023 г. - регистрацията по избор, независимо от облагаемия оборот. Дерегистриран на 24.10.2023 г., на основание - задължителна при установени обстоятелства по чл.176 от ЗДДС. Процесните фактури са отразени в дневника за продажби на дружеството с получател „ФАУСТ-2021“ ЕООД. Същевременно е констатирано, че няма представена информация за извършено плащане от страна на клиента. Няма обратна ведомост и информация за счетоводни регистри на сметките, по които са отразени процесните продажби на услуги. При извършена проверка на подадена Справка по чл.62, ал.5 от КТ е установено, че в дружеството са посочени две лица, наети по трудови правоотношения на длъжност „монтажник“, като същите са назначени след 01.08.2023г. В тази връзка е приет извод, че за двете фактури, издадени в м.07.2023г., не е ясно кой и в качеството на какъв е извършил бояджийските услуги.

Установено е, че доставчикът притежава фискално устройство и разплащанията по фактурите са отразени в подадените отчети, съгласно Наредба М Н-18 от 13 декември 2006 г. за регистриране и отчитане чрез фискални устройства на продажбите в търговските обекти, изискванията към софтуерите за управлението им и изисквания към лицата, които извършват продажби чрез електронен магазин. Считано от м. 08.2023 г. в „ЕКСПРЕС КОНСУЛТ 23“ ЕООД са назначени две лица по трудов договор на длъжност монтажник. Констатирано е, че преди посоченият период при доставчика няма наети лица, предвид което за декларираните доставки през м. 07.2023 г. е прието, че същият не притежава кадрова обезпеченост.

Направен е извод, че липсват доказателства за извършени разходи за командировки, предвид местоположението на обектите. След проверка в информационния масив на НАП е установено, че дружеството е извършвало продажби към лица, които са преки доставчици на жалбоподателя през периода. Изтъкнат е аргумент, че е налице привиден документооборот без реално изпълнение, с цел неправомерно упражняване на данъчен кредит.

От жалбоподателя са ангажирани процесните фактури, платежни документи и счетоводни регистри. В допълнение към жалбата до горестоящия орган са представени: отново фактурите, договор за СМР от 12.07.2023 г., анекси към него, в които са конкретизирани обектите върху които са осъществявани услугите, предавателни протоколи и фискални бонове от датите, на които са издадени фактурите (л. 193 – 216).

5. За данъчни периоди м. 07.2022 г., м. 08.2022 г., м. 09.2022 г. и м. 10.2022 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 10 161,79 лв. по **11 фактури - № 387 от 22.07.2022г.; № 392 от 28.07.2022 г.; № 443 от 26.08.2022г.; № 449 от 30.08.2022г.; № 483 от 26.09.2022г.; № 484 от 26.09.2022г.; № 486 от 28.09.2022г.; № 488 от 29.09.2022г.; № 489 от 30.09.2022г.; № 518 от 28.10.2022г.; № 520 от 31.10.2022г.,** (съответно на л.223, л.227, л.231, л. 235, л.239; л.250, л. 260, л. 245, л. 243, л.254, л. 258 от делото), издадени от **„ИНТЕР СТИЛ 22“ ЕООД – в ликвидация** с посочен предмет: боядисване на метални конструкции Р. 9002, обект Е. П.; боядисване с огнезащитна боя и полагане на финашово покритие на обект Ф. С. шосе и на обект [населено място], плащане на труд - обект „П.“, [населено място] и обект „Осиковица“, [населено място], боядисване на метална конструкция - обект „Иркон“, [населено място], спортна зала в

[населено място] и магазин „Лидл“, [населено място], както и изготвяне на проект и доклад от независима лаборатория.

Съгласно констатациите на ПИНП № П-22221124096369-141-001 от 12.06.2024г. (л. 1193 от П.. № 1) дружеството е в ликвидация и е с прекратена регистрация от 29.06.2022г. Поради липса на установен контакт с ликвидатора, ИПДПОЗЛ не е връчено. Доставчикът е имал регистрация по ЗДДС в периода от 18.03.2019г. до 15.03.2024г. При извършена ревизия на този доставчик е констатирана липса на реални доставки. При извършена проверка в Справка за записани данни в Z отчети е установено, същите са подавани след 2023 година, т.е. за 2022 година няма подадени Z отчети. Във връзка с подадена Справка по чл.62, ал.5 от КТ ревизиращите са направили констатация, че в дружеството няма назначени лица по трудови и извънтрудови правоотношения към момента на издаване на процесните фактури, т.е. липсва кадрова обезпеченост за осъществяване на фактурираните услуги (стр. 28 от РД).

От жалбоподателя са ангажирани спорните фактури, платежни документи и счетоводни регистри. В допълнение към жалбата са ангажирани: фактури, договор за СМР от 11.07.2022 г., анекси към него, в които са уточнени обектите върху които са осъществявани услугите, предавателни протоколи и фискални бонове (л. 217 – 261).

6. За данъчен период м. 05.2022 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 559,40 лв. по една **фактура с № 277 от 25.05.2022 г., издадена от „ЛЮБЕК КОНСУЛТ 22“ ЕООД - в ликвидация** (л.269 от П.. № 1), с посочен предмет боядисване на метални конструкции с огнезащитна боя и извършване на репарация на обект Бараж/З., [населено място].

Съгласно констатациите на ПИНП № П-22221024096245-141-001 от 04.06.2024г. (л. 1184) дружеството е в ликвидация. Считано от 13.03.2024 г. е вписано прекратяване на търговската дейност на доставчика. Изготвеното ИПДПОЗЛ не е връчено.

След извършена проверка в информационния масив на НАП е установено, че доставчикът е имал регистрация по ЗДДС в периода от 18.03.2019г. до 15.03.2024г. В дружеството има назначени две лица по трудов договор, на длъжност „монтажник метални конструкции“, като трудовите правоотношения са прекратени непосредствено след издаването на процесната фактура. „ЛЮБЕК КОНСУЛТ 22“ ЕООД притежава регистрирано фискално устройство, по което е отразено плащането в брой по доставката. За доставчика е установено, че е декларирал продажби към deregистрирани по ЗДДС лица, включително преки доставчици на ревизираното дружество - „Детелина Стил“ ЕООД, а от друга страна е декларирал покупки на услуги с неустановен вид и количество към „Интерстил 22“ ЕООД, (стр. 29-30 от РД). Според ревизиращия екип е създаден един привиден документооборот между deregистрирани и рискови дружества с цел акумулиране на ДДС и ползване неправомерно на данъчен кредит, включително и от ревизираното лице.

От „ФАУСТ - 2021“ ЕООД са ангажирани спорните фактури, платежни документи и счетоводни регистри. В хода на административното обжалване са представени фактура № 277/25.05.2022 г., договор за строителство от 25.04.2022 г., протокол за предаване на услугите и фискален бон от 25.05.2022 г. (л. 262 – 270).

7. За данъчен период м. 12.2021 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 537,80 лв. по една **фактура № 28 от 29.12.2021** (л. 274 от делото), **издадена от „НИНТ КОНСУЛТ“ ЕООД – в ликвидация**, с посочен предмет боядисване на метални конструкции с огнезащитна боя на обект „Ш.“, [населено място].

Съгласно констатациите на ПИНП № П-22221424096392-141-001 от 17.06.2024г. (л. 1201 от П.. № 1) дружеството е в ликвидация. Считано от 13.03.2024 г. е вписано прекратяване на търговската дейност на доставчика. Изготвеното ИПДПОЗЛ е връчено по електронен път на 05.06.2024 г. Представена е фактурата, както и обратна ведомост и счетоводни справки.

След извършена проверка в информационния масив на НАП е установено, че дружеството няма назначени лица по трудови правоотношения. Притежава фискално устройство, по което е отразено плащане по фактурата. В дневниците за продажби доставчикът е декларирал фактури с неустановен вид към контрагенти, deregистрирани по ЗДДС, включително пряк доставчик на жалбоподателя през периода – „СИРИУС 22“ ЕООД, като са налице и декларирани покупки на услуги с неустановен вид и количество от „И. Стил 22 - deregистриран по реда на ЗДДС /доставчик на РП/.

В хода на ревизията и при административното обжалване от „ФАУСТ - 2021“ ЕООД са ангажирани спорната фактура, фискален бон, счетоводни регистри, договор от 16.12.2021 г., приемо-предавателен протокол (л. 271 - 275).

8. За данъчни периоди м. 10.2023 г., м. 11.2023 г. и м. 12.2023 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 9 164,58 лв. по **9 фактури - № 28 от 30.11.2023г.; № 34 от 18.10.2023г.; № 41 от 26.10.2023г.; № 48 от 27.10.2023г.; № 52 от 03.11.2023г.; № 50 от 21.12.2023г.; № 52 от 03.11.2023г.; № 54 от 07.11.2023г. и № 56 от 13.11.2023г.** от „ОМЕГА ПИ 23“ ЕООД, с посочен предмет пясъкоструене на метални конструкции, издуване и грундиране и полагане на финашово покритие на обект „Климатекс“, [населено място]; обект „П.“, К. село; обект „К.“, [жк]; обект „Каринекс“, [жк].

Съгласно констатациите на ПИНП № П-22221424096326-141-001 от 14.06.2024г. (л. 1186 от П.. № 1) изготвеното ИПДПОЗЛ е връчено по електронен път на 05.06.2024 г. Не са представени документи.

Установено е, че дружеството е регистрирано по ЗДДС, считано от 08.08.2023 г. - Регистрация по избор, независимо от облагаемия оборот. Считано от 30.11.2023г. е deregистрирано по ЗДДС - Задължителна deregистрация при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Притежава фискално устройство, по което са отразени плащания във връзка с доставките. През периода има сключени трудови правоотношения с едно лице на длъжност „дизайнер системи - без компютър“. „ОМЕГА ПИ 23“ ЕООД е извършвало продажби към контрагенти, явяващи се преки доставчици на жалбоподателя - „Интерстил 22“ ЕООД и „Експерс Консулт 22“ ЕООД. В РД е направен аргумент, че непредставянето на документи от страна на доставчика и липсата на кадрова обезпеченост обосновават извода, че така фактурираните услуги не са реално извършвани.

От жалбоподателя са ангажирани част от фактурите - № 34/18.10.2023 г., № 41/26.10.2023 г., № 48/27.10.2023 г., № 52/03.11.2023 г., № 54/07.11.2023 г. и № 56/13.11.2023 г. (л. 283, л. 286, л. 290, л. 294, л. 298 и л. 302 от делото), договор и анекси към него, в които са уточнени обектите върху които са извършени услугите, приемо-предавателни протоколи и счетоводни регистри. Към жалбата са ангажирани същите доказателства и фискални бонове от датите на фактурите (л. 276 – 303 от делото).

9. За данъчни периоди м. 12.2021 г. им. 01.2022 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 3 873,31 лв. по **3 фактури - № 63 от 22.12.2021 г.; № 70 от 30.12.2021 г. и № 73 от 31.01.2022 г. (л. 321, л. 316, л.326 от делото)** от „СИРИУС 22“ ЕООД, с посочен предмет доставка и боядисване на метална конструкция с финашово

покрите на обект „Лидл“, [улица]и спортна зала № 2, [населено място], репарации на огнезащитна боя на обект в [населено място], [населено място].

Съгласно констатациите на ПИНП № П-22221124096360-141-001 от 10.06.2024г. (л. 1195) изготвеното ИПДПОЗЛ е връчено по електронен път на 23.05.2024 г. Ангажирани са спорните фактури, договори, протоколи, счетоводни регистри, разчетно-платежна ведомост, оборотна ведомост.

Установено е, че доставчикът е с регистрация по ЗДДС от 04.06.2021г. на основание регистрация по избор, като е дерегистрирано на 09.03.2022г., въз основа установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Дружеството притежава фискално устройство, по което са отразени плащания във връзка с доставките. Има сключени трудови правоотношения с две лица на длъжност „монтажник“ и „графичен дизайнер“, предвид което е направен извод, че не е наличен квалифициран персонал за изпълнението на услугите.

„ОМЕГА ПИ 23“ ЕООД е декларирало продажби на услуги с неустановен вид и към „НИНТ КОНСУЛТ“ ЕООД, който е доставчик на „ФАУСТ 2021“ ЕООД. Същевременно дружеството не представя конкретни доказателства относно кои от вписаните служители по трудови правоотношения са командировани да извършат процесните услуги, нито дали е ползван подизпълнител. В РД (стр. 36) е констатирано, че в хода на ревизионното производство „Сириус 22“ ЕООД не представя копия на документи, не е осигурило достъп до оригиналите процесните фактури, отразени в съответните регистри. С оглед на това ревизиращият екип е обосновал извода, че доставчикът не извършва реална икономическа дейност, издадените фактури не отразяват реално изпълнение на доставки на услуги, но на основание чл.85 от ЗДДС не е извършена корекция на начисления данък. Констатирано е също така, че дружеството е упражнило неправомерно данъчен кредит от рискови и дерегистрирани по ЗДДС дружества и същият му е отказан.

От жалбоподателя са ангажирани фактурите, както и договори, приемо-предавателни протоколи и счетоводни регистри. Към жалбата са приложени отново същите документи и фискални бонове от датите на фактурите (л. 313 – 327).

10. За данъчен период м. 07.2022 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 564,00 лв. по една **фактура с № 68 от 26.07.2022г.** (л. 311 от П.. № 1) от **„СИНЕВА ГРУП“ ЕООД**, с посочен предмет боядисване на метална конструкция с огнезащитна боя на обект „Ф.“, [улица].

Съгласно констатациите на ПИНП №П-22221124096366-141-001 от 16.07.2024г. (л. 1187 от делото) изготвеното ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК на 24.06.2024 г. Не са представени доказателства.

Констатирано е, че доставчикът е регистриран по ЗДДС на 01.06.2022 г., като на 02.11.2022 г. е дерегистриран по ЗДДС при установени обстоятелства по чл.176 от ЗДДС. Към момента на издаване на спорната фактура в дружеството няма наети лица по трудов договор. Установено е, че плащането в брой по процесната фактура е отразено в подадения отчет от притежаваното фискално устройство. След справка в информационния масив на НАП органите по приходите са установили, че „СИНЕВА ГРУП“ ЕООД декларира покупки от „ИНТЕР СТИЛ 22“ ЕООД и продажби от „ОМЕГА СИМГА“ ЕООД, доставчици на „ФАУСТ 2021“ ЕООД през периода.

От жалбоподателя са ангажирани: процесната фактура, договор, приемо-предавателен протокол и счетоводни регистри. Към жалбата са приложени отново същите документи и

фискален бон от датата на фактурата (л. 304 – 312 от делото).

В обобщение на изложените по – горе факти и обстоятелства от извършения подробен анализ на документите, представени от ревизираното лице и тези частично от дружествата - доставчици, издателите на РА са формирали извод, че липсват конкретни доказателства, с които безспорно да е доказана доставката на услуги по смисъла на чл.9 от ЗДДС по процесните фактури /описани подробно в РД/. Прието е, че доставчиците не са извършвали реална търговска дейност в периодите на издаване на фактурите. Не са имали служители, които да извършат услугите, нито материална обезпеченост за това.

От органите по приходите е изтъкнат аргумент, че независимо от представената справка за последваща реализация на услугите по фактури от процесните доставчици, не са налице безспорни доказателства за реалността на доставките по тях.

По тези съображения органите, на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 и чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит на „ФАУСТ – 2021“ ЕООД по горепосочените фактури в общ размер на **40 026,02 лв.**, издадени от посочените по – горе доставчици.

II. Изводи относно ЗКПО:

Дружеството е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за ревизирания период, както следва:

- за 2021 г. със счетоводен финансов резултат - счетоводна печалба в размер на 69 299,61 лв., данъчен финансов резултат - данъчна печалба в размер на 69 299,61 лв. и корпоративен данък - 6 929,96 лв.

- за 2022 г. със счетоводен финансов резултат - счетоводна печалба в размер на 72 414,41 лв., данъчен финансов резултат - данъчна печалба в размер на 72 414,41 лв. и корпоративен данък - 7 241,44 лв.

- за 2023 г. със счетоводен финансов резултат - счетоводна печалба в размер на 317 627,88 лв., данъчен финансов резултат - данъчна печалба в размер на 317 627,88 лв. и корпоративен данък - 31 762,79 лв.

Ревизиращият екип е установил, че от дружеството не са извършвани преобразувания на счетоводния финансов резултат за периодите по реда на ЗКПО, на основание чл. 18, ал. 1 от ЗКПО.

„ФАУСТ - 2021“ ЕООД е осчетоводило като разход по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ фактурите, издадени от горесцитираните контрагенти. Осчетоводените разходи са по години както следва:

- през 2021 г. получените услуги са в общ размер на 45 460,00 лв., в т. ч. 24 100,00 лв. по фактури, издадени от „ВАМО ТРЕЙД“ ЕООД; 7 689,00 лв. по фактура, издадена от „НИНТ КОНСУЛТ“ ЕООД; 13 671,00 лв. по фактури, издадени от „СИРИУС 22“ ЕООД;

- през 2022 г. услугите са в размер на 82 213,49 лв., в т. ч. 5 695,55 лв. по фактури, издадени от „СИРИУС 22“ ЕООД; 3 696,00 лв. по фактури, издадени от „АЛЕКС РЕЛАКС 22“ ЕООД; 6 396,00 лв. по фактури, издадени от „ДЕТЕЛИНА СТАРТ“ ЕООД; 50 808,94 лв. по фактури, издадени от „ИНТЕР СТИЛ 22“ ЕООД; 7 797,00 лв. по фактури, издадени от „ЛЮБЕК КОНСУЛТ 22“ ЕООД; 7 820,00 лв. по фактури, издадени от „СИНЕВА ГРУП“ ЕООД.

- през 2023 г. - в размер на 96 556,65 лв., в т. ч. 21 711,72 лв. по фактури, издадени от „ЕМИ КОНСУЛТ СТРОЙ“ ЕООД; 29 022,03 лв. по фактури, издадени от „ЕКСПРЕС КОНСУЛТ 23“ ЕООД; 32 297,90 лв. по фактури, издадени от „ОМЕГА ПИ 23“ ЕООД; 13 525,00 лв. по фактури, издадени от „ОМЕГА СИГМА“ ЕООД.

Основание за извършената корекция е резултатът от извършените насрещни проверки

на процесите доставчици, както и наличната документация в дружеството-жалбоподател във връзка с услугите, предмет на фактурите. Предвид формирания извод, че фактурите не документират реално получени доставки (РА в частта по ЗДДС) ревизиращите са преценили, че отразените по този начин разходи са в противоречие на чл.10 ал.1 от ЗКПО, съгласно който счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ съгласно Закона за счетоводството /ЗСч/, отразяващ вярно стопанска операция.

С оглед гореизложеното и на основание чл.26, вр. чл.10, ал.1 от ЗКПО не са признати за данъчни цели разходите за външни услуги (с/ка 602) по спорните фактури от процесните преки доставчици.

На следващо място, ревизиращият екип е констатирал, че жалбоподателят не е извършил преобразуване на счетоводния финансов резултат в посока увеличение с отчетените счетоводни разходи за амортизации на наличните дълготрайни активи през периода. В тази връзка и на основание чл. 54, ал. 2 от ЗКПО е извършена корекция със сума в размер на 2 810,43 лв. през 2021 г., в размер на 4 873,61 лв. през 2022 г. и в размер на 6 557,47 лв. през 2023 г.

Определен е допълнително корпоративен данък, както следва: за 2021 г. - 4 827,04 лв., за 2022 г. - 8 708,71 лв. и за 2023 г. - 10 311,41 лв.

Ревизионният акт е обжалван по административен ред като с Решение № 47/16.01.2025г. директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С. при ЦУ на НАП е споделил констатациите на ревизиращите органи, че събраните доказателства не могат да обосноват извод за наличие на реално получени доставки от посочените в процесните фактурите 11 дружества – преки доставчици. Поради това е потвърдил формираните с РА изводи и установени задължения за ДДС за данъчни периоди м. 12.2021 г.; м. 01.2022 г.; м. 05.2022 г.; от м. 07.2022 г. до м. 10.2022 г.; от м. 06.2023 г. до м. 12.2023 г., в размер на 40 026,02 лв. – главница и начислени лихви за забава - 8 621,83 лв.

Директорът на Д „ОДОП“ - С. е изложил мотиви, че от ревизираното лице не са представени каквито и да било доказателства, които да подложат на съмнение констатации в акта и направените въз основа на тях правни изводи и да опровергават фактите, които са от значение за формиране на извод, че визираните в РД/РА доставки реално са извършени от сочените дружества. В тази връзка е обърнал внимание, че наличието на фактура и съответното ѝ отразяване при получателя не обосновава извод за наличието на реално осъществена доставка, след като от обективна страна са установени обстоятелства, които изключват изпълнението от страна на посочения като издател. Позовавайки се на практика на ВАС решаващият орган е посочил, че доказването на последваща реализация не означава безусловна реалност на доставките от изброените доставчици.

Горестоящият орган е обърнал внимание, че при съпоставка на протоколите за предаване на услугите от изпълнителите към жалбоподателя и тези, съставени между „ФАУСТ-2021“ ЕООД и негови клиенти е установено, че има несъответствие. Изтъкнал е, че докато предаването на извършените СМР на обект /магазин/ „Лидл“, [населено място] от „АЛЕКС РЕЛАКС 22“ ЕООД към ревизираното лице е на дата 28.10.2022 г. (л. 130 от делото), то съставения приемо-предавателен протокол, с който жалбоподателят предава извършените СМР на „БС КОНСТРУКЦИЯ“ АД /клиент/ е от по - ранна дата 04.10.2022 г. (л. 803 от П.. № 2). В решението е посочено още, че нито от жалбоподателя, нито от

доставчиците са ангажирани доказателства, от които да е видно мястото, където са натоварени и разтоварени материалите, за чия сметка е извършен транспортът им, с какъв ресурс, лицата, ангажирани с изпълнението съобразно спецификата на доставките. От страна на доставчиците не са представени доказателства за осчетоводяването им. Съгласно сключените договори и споразумения е следвало да се провеждат начални и периодични инструктажи на работниците, заети в изпълнението на услугите. По отношение на вложените материали е акцентирано, че не са представени документи за собствеността на същите. В част от сключените договори е посочено, че същите са за сметка на възложителя, но от последния не са представени такива доказателства за придобиването им.

Директорът на Д „ОДОП“ - С. се е солидализирал и с преценката на приходните органи, че нито един от доставчиците не разполага с трудови и материални ресурси, което обстоятелство и предвид спецификата на доставките е от съществено значение. От отразеното в информационната база данни на НАП се установява, че в „АЛЕКС РЕЛАКС 22“ ЕООД, „ИНТЕР СТИЛ 22“ ЕООД, „НИНТ КОНСУЛТ“ ЕООД и „СИНЕВА ГРУП“ ЕООД няма наети по трудови правоотношения лица. Наетите в „ДЕТЕЛИНА СТАРТ“ ЕООД, „ЕМИ КОНСУЛТ СТРОЙ“ ЕООД, „ЛЮБЕК КОНСУЛТ 22“ ЕООД, „ОМЕГА ПИ 23“ ЕООД, „СИРИУС 22“ ЕООД и „ЕСПРЕС КОНСУЛТ 23“ ЕООД лица /на длъжности монтажник, мултимедиен дизайнер, графичен дизайнер, бояджия електростатично прахово покритие, дизайнер системи/ са неотнормирани към сочените за извършени услуги. По отношение на притежаваната кадрова обезпеченост от „ОМЕГА СИРИУС“ ЕООД и „ВАМО ТРЕЙД“ ЕООД, решаващия орган след извършена проверка е установил, че същите нямат наети лица, тъй като няма данни за сключени трудови правоотношения. Няма данни и за изплащани възнаграждения по извънтрудови правоотношения, респективно към датата на извършване на доставките дружествата не разполагат с лица, които да извършат услугите. С решението са потвърдени и констатациите на ревизиращите органи, че не са налични каквито и да било доказателства за командироване на служители, заети в изпълнението на обектите, предвид местоположението им. Според горестоящия орган, неясен остава и въпросът как и въз основа на какви критерии жалбоподателят е избрал процесите доставчици, при все че същите не разполагат с квалифициран персонал, нямат търговски офиси и обекти, нито репутация в съответната област. Като допълнителен аргумент за непризнаване на право на данъчен кредит по тези доставки е посочено обстоятелството, че жалбоподателят е разполагал с ресурс да извърши самостоятелно процесите услуги и не е обоснована необходимостта от ангажиране на подизпълнители за това.

По отношение на представените доказателства за плащане, директорът на Д „ОДОП“ – С. е намерил, че макар и да доказват определени факти, то не установяват изпълнението на процесните доставки. В тази връзка се е позовал на решения по административни дела С-16/93, С-154/80, С-102/86 Европейският съд. Решаващият орган, като се е позовавал на практика на ВАС, е приел за неоснователни и твърденията да жалбоподателя, че счетоводните записвания представляват доказателство за реално осъществени доставки, пораждащи право на данъчен кредит. Отделно от това е изтъкнал, че проверяваните лица - издатели на спорните фактури не са ангажирали каквито и да било доказателства за отчетени разходи по извършване на фактурираните услуги /например за материали, ангажирани подизпълнители и т.н./. С оглед на това е приел, че не е възможно да се презюмира и добросъвестно поведение на получателя по

отношение на извършеното фиктивно фактуриране на услуги. По този начин, според горестоящия орган, с декларирането на спорните доставки като облагаеми с право на данъчен кредит жалбоподателят претендира субективно право, за което предварително няма как да не знае, че не е възникнало. В обобщение решаващият орган е посочил, че са налице симулативни сделки, документирани с цел намаляване на дължимия ДДС за ревизираните периоди. Намерил е, че е налице невярно документиране на стопански операции, поради което с издаването на фактурите е целено и постигнато заобикаляне на закона и на данъчното облагане, съпътствано от невнесен по веригата данък. Поради това РА, относно частта на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит, по фактурите издадени от посочените доставчици, е потвърден като правилен и законосъобразен.

РА, в частта на определени задължения по ЗКПО, е изменен с решението на решаващия орган.

За да постанови този резултат горестоящият орган най - напред е намерил за правилни изводите на ревизиращия екип, че на жалбоподателя не следва да се признаят разходите по процесиите фактури, предвид установената недоказаност на реалното осъществяване на документираните с тях доставки.

С оглед на това е потвърдил РА, в частта на допълнително установените задължения за корпоративен данък в резултат на извършено, на основание чл.26, т.2 от ЗКПО, вр. чл.10, ал.1 от същия закон, увеличение на декларирания от дружеството финансов резултат, както следва: за 2021 г. в размер на 45 460,00 лв.; 2022 г. в размер на 82 213,49 лв. и за 2023 г. в размер на 96 556,65 лв. (или общо в размер - 238 471,65 лв.).

Административната инстанция е намирала за основателна жалбата, с която е оспорено извършеното преобразуване на счетоводния финансов резултат /на основание чл.54, ал.2 от ЗКПО/ в посока увеличение с отчетените счетоводни разходи за амортизации по сметка 603 „Разходи за амортизации“ за налични машини и съоръжения в общ размер на 14 241,51 лв., които не са отразени в подадените от дружеството годишни данъчни декларации /ГДД/ по чл.92 от ЗКПО. Изложил е мотиви, че с РА не е извършено преобразуване в посока намаление на резултата със стойността на данъчните амортизации, на основание чл.54, ал.1 от ЗКПО.

Предвид това решаващият орган е изменил РА, тъй като е взел предвид начислените данъчни амортизации: за 2021 г. в размер на 2 516,85 лв., за 2022 г. в размер на 4 621,96 лв. и за 2023 г. в размер на 6 227,24 лв. и със същите е намалил счетоводния финансов резултат за всяка от годините.

По изложените съображения с решението на ответника задълженията за корпоративен данък по ЗКПО са определени, както следва:

- за 2021 г. корпоративният данък от 11 757,00 лв. е определен на данък в размер на 11 505,32 лв.;
- за 2022 г. корпоративният данък от 15 950,15 лв. е определен на данък в размер на 15 487,96 лв.;
- за 2023 г. корпоративният данък от 42 074,20 лв. е определен на данък в размер на 41 451,48 лв.

По делото са представени и приети като доказателства документите, съдържащи се в административната преписка по издаването и обжалването по административен ред на ревизионния акт, доказателства удостоверяващи притежаването на електронни подписи от лицата, подписали с квалифициран електронен подпис в съответното длъжностно

качество РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР, ведно с оптичен носител /л. 83/, на който се съдържат електронните документи и файловете, генерирани при подписването им с квалифициран електронен подпис; доказателства във връзка с компетентността на органа, възложил ревизията.

При така установената фактическа обстановка и като извърши проверка за законосъобразността на оспорения административен акт на всички основания по чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдът достигна до следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срок, от лице с правен интерес от оспорването и пред компетентния административен съд, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

В хода на административното производство не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила.

Ревизионният акт е издаден от органа по приходите, възложил ревизията и от ръководителя на ревизията, съобразно правилото на чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от Заповед № РД-01-623/22.02.2023г. на директора на ТД на НАП С. (л. 21), с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на М. А. К. - Н., в качеството ѝ на началник на отдел „Ревизии“, в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК, който да издаде и РА съобразно предвиденото в чл.119, ал.2 ДОПК. Същият е издаден от териториално и материално компетентни органи - възложителя на ревизията М. А. К. - Н. и от главен инспектор по приходите Е. М. И.-Г. – ръководител на ревизията.

РА, РД и ЗВР/ЗИЗВР са подписани от органите по приходите при компетентната ТД на НАП С. с електронен подпис, за действителността и автентичността на който са представени доказателства. Съгласно чл. 3 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 2014 г. 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.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната.

При извършване на ревизията не се установяват допуснати процесуални нарушения, като всички подлежащи на връчване актове са връчени на ревизираното лице, като е обезпечено правото му на участие в производството. РД е издаден в срока по чл.117, ал.1 ДОПК и е с регламентираното в ал. 2 от с. з. съдържание, а РА е издаден в срока по чл.119, ал.2 ДОПК, като в него са обсъдени възраженията на РЛ. В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване, като направените установявания кореспондират изцяло с възложените предметни и времеви предели на ревизията. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт.

Изложените в РД мотиви предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно неправомерно упражненото право на данъчен кредит.

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

Относно съответствието на РА, в оспорената част, с материалноправните разпоредби на закона съдът намира следното:

1. **В частта по ЗДДС**

За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68 от ЗДДС следва да е изпълнено някое от условията посочени в чл.71 от ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит, винаги трябва да се държи сметка за това дали е облагаема доставка по смисъла на чл.6, ал.1 или чл.9 от ЗДДС и след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл.71 от ЗДДС.

По делото не е спорно и това се установява от събраните в хода на ревизията доказателства, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактура/ от страна на преките доставчици, в която е начислен данъкът по смисъла на чл.86 от ЗДДС.

Спорната предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1 от ЗДДС, в процесния случай е наличието на осъществена облагаема доставка по смисъла на чл.6/9 от ЗДДС, осъществена от конкретно посочения във фактурите доставчик.

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

В същия смисъл е и постоянната практика на Съда на Европейския съюз /СЕС/ по тълкуване на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. От т. 33 от Решение на Съда на ЕС от 6 декември 2012 г. по дело С – 285/11, следва, че по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде

отказано, ако се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани от получателя за целите на неговите облагаеми сделки. В т. 32 от цитираното решение е посочено, че преценката за това дали данъчно задълженото лице може да упражни право на приспадане на основание на доставки на стоки, се извършва въз основа на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право.

Съгласно чл. 68, ал. 2 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Данъкът е изискуем, съгласно чл. 25, ал. 6 от ЗДДС, към момента на възникване на данъчното събитие и като последица от тази изискуемост, данъкът следва да се начисли.

При доставка на стоки данъчното събитие настъпва към момента на прехвърляне на правото на собственост, респективно правото на разпореждане с вещта като собственик по дефиницията на чл. 14, § 1 от Директива 2006/112/ЕО/ фактическото предаване на стоката, а при доставката на услуги – към момента на извършването им /чл. 25, ал.2 от ЗДДС/. Когато действителното извършване на доставката на стоки или услуги липсва, не може да възникне право на приспадане. В тежест на данъчно задълженото лице е да установи, че е получател по действително осъществена доставка на стоки/услуги. След като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

Самостоятелно основание за отказ на право на данъчен кредит е въведено с разпоредбата на чл. 70, ал.5 от ЗДДС - при неправомерното начисляване на данък. За неправомерно следва да се счита начисляване тогава, когато посоченият в данъчната фактура доставчик не е престирирал стока или услуга, а само привидно е създадено (от него и/или от лицето, претендиращо да си възстанови данъка) впечатление за такава престация. Извършването на такава преценка е резултат от внимателен анализ на установените в хода на ревизията факти и съпоставянето им с обективната действителност. Това е направено с процесния РА/РД и с решението на ответника. Ангажираните доказателства, обсъдени по – горе, не опровергават изводите и констатациите на ревизиращите, така както са изложени в РД/РА, в частта предмет по настоящото дело.

С РА, както се посочи, на първо място е отказано право на данъчен кредит в периодите м. 12.2021 г.; м. 01.2022 г.; м. 05.2022 г.; от м. 07.2022 г. до м. 10.2022 г.; от м. 06.2023 г. до м. 12.2023 г. по:

- 2 бр. фактури, издадени от „АЛЕКС РЕЛАКС 22"ЕООД с ЕИК[ЕИК], с данъчна основа общо в размер на 3696,00 лв. и ДДС общо в размер на 739,20 лв.;
- фактура № 57 от 30.05.2022г., издадена от „Д. СТАРГЕООД с ЕИК[ЕИК], с данъчна основа в размер на 6396,00 лв. и ДДС общо в размер на 1279,20 лв.;
- 4 бр. фактури, издадени от „ЕМИ КОНСУЛТ СТРОЙ"ЕООД с ЕИК[ЕИК], с данъчна основа общо в размер на 21711,72 лв. и ДДС общо в размер на 4342,34 лв.;
- 6 бр. фактури, издадени от „ЕСПРЕС КОНСУЛТ 23"ЕООД с ЕИК[ЕИК], с данъчна основа общо в размер на 29022,03 лв. и ДДС общо в размер на 5804,04 лв.;
- 11 бр. фактури, издадени от „ИНТЕР СТИЛ 22"ЕООД с ЕИК[ЕИК], с данъчна основа общо в размер на 50808,94 лв. и ДДС общо в размер на 10161,79 лв.;
- фактура № 277 от 25.05.2022г., издадена от „ЛЮБЕК КОНСУЛТ 22"ЕООД с ЕИК[ЕИК], с данъчна основа в размер на 7797,00 лв. и ДДС общо в размер на 1559,40 лв.;

- фактура № 280 от 29.12.2021г., издадена от „НИНТ КОНСУЛТ“ЕООД с ЕИК[ЕИК], с данъчна основа в размер на 7689,00 лв. и ДДС общо в размер на 1537,80 лв.;
 - 9 бр. фактури, издадени от „ОМЕГА ПИ 23“ЕООД с ЕИК[ЕИК], с данъчна основа общо в размер на 45822,90 лв. и ДДС общо в размер на 9164,58 лв.;
 - фактура № 68 от 26.07.2022 г., издадена от „СИНЕВА ГРУП“ЕООД с ЕИК[ЕИК], с данъчна основа общо в размер на 7820,00 лв. и ДДС общо в размер на 1564,00 лв.;
 - 3 бр. фактури, издадени от „СИРИУС 22“ЕООД с ЕИК[ЕИК], с данъчна основа общо в размер на 19366,55 лв. и ДДС общо в размер на 3873,31 лв.;
 - 3 бр. фактури, издадени от „ОМЕГА СИГМА“ЕООД с ЕИК[ЕИК], с данъчна основа общо в размер на 13525,00 лв. и ДДС общо в размер на 2705,00 лв. (описани на стр. 51 от РД).
- Предмет на доставките са услуги – боядисване на метална конструкция с огнезащитна боя на различни обекти, почистване на метална конструкция, труд - репарации на люкове, пясъкоструене на метални конструкции, издуване и грундиране, полагане на финашово покритие, извършване на репарации на обект и др.

В случая спорът по делото не е относно това, дали в полза на жалбоподателя са извършени документираните услуги, а относно това дали ги е придобил от доставчиците посочени в процесните фактури.

Единствено фактурите и счетоводното им отразяване при жалбоподателя, не са достатъчни, за да се установи реалността на процесните доставки.

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

Процесните фактури на доставчиците се съпътстват с приемо-предавателни протоколи /Протокол № 1/ за предаване на извършените СМР дейности, в които се сочи, че доставчикът предава на купувача изрично упомената услуга – извършено СМР и че, купувачът след проверка на място приема услугата (вписана в протокола като вид, количество, единична цена и обща стойност). С РА е признато, че сумите по договорите за СМР, по издадените фактури и съответните им приемо-предавателните протоколи съвпадат. Това обстоятелство позволява конкретна фактура да бъде обвързана с конкретен договор/протокол, тъй като информацията в същите не препраща към конкретен договор или ППП.

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

В случая, представените приемо-предавателни протоколи към фактурите са с твърде общо съдържание. В същите не е отразено количеството и видът на извършените дейности, както и начинът на формиране на цената, тъй като единствено е записана „еднократна стойност“ и не е дадена допълнителна информация относно формирането

й. Отделно от това, нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство са представени съответните към всеки от сключените договори за СМР количествено – стойностна сметка за начина на формиране на стойността на фактурираните бояджийски услуги по вид и количество и как е формирана единичната цена. Нещо повече в сключените договори за СМР между жалбоподателя и доставчиците „АЛЕКС РЕЛАКС 22“ ЕООД, „ВАМО ТРЕЙД“ ЕООД, „ЕМИ КОНСУЛТ СТРОЙ“ ЕООД, „ИНТЕР СТИЛ 22“ ЕООД, „ОМЕГА ПИ 23“ ЕООД изрично е вписано, че Приложение № 1 - количествено-стойностна сметка е неразделна част от всеки от договори за СМР, но съответните такива не са представени. Така също, липсва и не е представена търговска кореспонденция между ревизираното лице и процесните преки доставчици, а именно: оферта за извършване на СМР дейности, на кой обект, за какъв период, за каква цена. По делото не са представени доказателства за чия сметка са влаганите строителни материали, /съобразно договорките във всеки от договори/, не са представени документи, в които същите са описани по вид, количество и единична цена. Липсват представени товарителници, стокови разписки или други транспортни документи относно влаганите в СМР стоки, предвид, че е логично вложените материали, предмет на фактурите, документиращи процесните услуги, да бъдат превозени от доставчика до обектите, като за предаването, превозването и получаването на стоките разпоредбите на ЗСч и нормативните актове по прилагането им, изискват съставянето на счетоводни документи, удостоверяващи извършването на тези стопански операции. От значение е също, че в хода на ревизията е установено, че по информация от ИС на НАП няма данни за придобити стоки от процесните доставчици. И след като в хода на ревизията и при обжалването на акта не са представени доказателства, удостоверяващи извършването на тези операции, е по - логично да се приеме, че те не са извършени, а не обратното. Липсата на информация в документите ограничава възможността за преценка на кадровата и техническа обезпеченост на доставките, и компрометира начина, по който са формираните цените на услугите. Не е доказано, че доставчиците са разполагали с материалите, съоръжения, помещения, квалифициран/обучен персонал. Във връзка с установяването на тези обстоятелства в хода на ревизията са били предприети действия по извършване на насрещна проверка на всяко от дружества фактурирали доставки към жалбоподателя. Документи са представени, както се посочи от част от доставчиците - „Алекс Релкс 22“ ЕООД, „ДЕТЕЛИНА СТАРТ“ ЕООД, „ЕКСПРЕС КОНСУЛТ 23“ ЕООД, „НИНТ КОНСУЛТ“ ЕООД – в ликвидация, „СИРИУС 22“ ЕООД. Представени са фактури, договори за възлагане на СМР и Анекси към тях, приемо-предавателни протоколи, счетоводни записвания. Липсват данни, относно лицата извършили съответните услуги, което може да се установи от доказателства за преминал предварителен инструктаж по БХТ и ПБ, който е задължителен за работниците, които извършват СМР. В съдебното производство не се опровергаха и констатациите в РА/РД за това, че в дружествата „АЛЕКС РЕЛАКС 22“ ЕООД, „ИНТЕР СТИЛ 22“ ЕООД – в ликвидация, „НИНТ КОНСУЛТ“ ЕООД – в ликвидация, „СИНЕВА ГРУП“ ЕООД, не е имало никакви назначени лица. Горестоящия орган при нарочна проверка е установил, че и доставчика „ОМЕГА СИГМА“ ЕООД няма наети лица и няма данни за изплащани възнаграждения по извънтрудови правоотношения. Относно „ЕКСПРЕС КОНСУЛТ 23“ ЕООД ревизията е установила, че има декларираните две лица наети по трудови правоотношения на длъжност „монтажник“, като същите са назначени след 01.08.2023г., с оглед на което за двете фактури, които е издало към жалбоподателя в м.07.2023г., правилно е прието, че не е ясно кой е

извършил бояджийските услуги. Същото се отнася и за „СИРИУС 22“ ЕООД, което в периода на издаване на фактурите е посочило, че има две лица наети по трудови правоотношения на длъжност „монтажник“ и „графичен дизайнер“. Следва да се има предвид, че видът на документирания бояджийски услуги има специфики и е свързан с полагане на личен труд от лица, респективно с разполагане със съответната ресурсна база. Както се посочи нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство са представени доказателства за материална, кадрова и техническа обезпеченост на преките доставчици. Дори и тези услуги да са осъществени от подизпълнител на дружеството-доставчик доказателства в тази насока липсват.

След като не е доказано, че издателите на фактурите са разполагали с материална, кадрова и техническа възможност да извършат фактурираните услуги е ирелевантно обстоятелството, че е водено редовно осчетоводяване на процесните фактури в счетоводството на жалбоподателя, и че получените доставки са използвани в основната икономическа дейност на жалбоподателя, т.е. предмет са на последваща реализация към клиенти. От събраните по делото доказателства се установява, че жалбоподателят, от своя страна, е разполагал с кадрова и техническа обезпеченост да извърши фактурираните услуги, предметът на дейност на ревизираното лице е свързано с предоставяне на такъв вид услуги, което преценено с оглед на останалите доказателства по делото води до извод, че услугите биха могли да бъдат извършени от дружеството – жалбоподател и няма икономическа и житейска логика да бъдат превъзлагани на подизпълнители без опит, материална и техническа обезпеченост, които са deregистрирани по ЗДДС веднага след издаване на процесните фактури. В случая не се спори, че услугите са извършени и резултатът от тях е предаден на контрагентите – възложители на Ф. 2021 ЕООД, спорен е въпросът, че тези услуги са извършени от доставчиците по спорните фактури, което в случая остава недоказано.

Вярно е, че относно кадровата обезпеченост на доставчиците следва да се съобрази Решение на Съда на ЕС от 6.09.2012 г. по дело С 324/11. СЕС се е произнесъл, че Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС и принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен ДДС за предоставените му услуги поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

В процесния случай обаче следва да се има предвид, че липсата на кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците не е единствена причина за отказване на правото на данъчен кредит, а тези факти са обект на преценка от съда, заедно с останалите събрани доказателства. По-важното в случая обаче е, че съдът не кредитира и не са представени преките доказателства за изпълнение на услугите като предпоставка за признаване на спорното право.

Доказателствата за извършено плащане също не са пряко доказателство за извършване на услугата. Липсват и първични счетоводни документи - разходни касови ордери, в които да са отразени данни за лицето, което е предало сумата от страна на възложителя и лице, получило сумата – като представител на съответния доставчик.

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

Следва да се посочи още, че с действията си дружеството-жалбоподател потвърждава по категоричен начин изводите на приходната администрация, че в процесния случай са съставени документи, с единствената цел да създадат представата в трети лица за нормално развили се между страните договорни/облигационни взаимоотношения, независимо от обстоятелството, че сключените между страните договори не са произвели правен ефект, поради липсата на данни за изпълнение. В подкрепа на този извод е, че докато предаването на извършените СМР на обект /магазин/ „Лидл“, [населено място] от „АЛЕКС РЕЛАКС 22“ ЕООД към ревизираното лице е на дата 28.10.2022 г. (л. 130 от делото), то съставения приемо-предавателен протокол, с който жалбоподателят предава извършените СМР на „БС КОНСТРУКЦИЯ“ АД /клиент/ е от по-ранна дата 04.10.2022 г. (л. 803 от П.. № 2).

В случая от събраните доказателства, дори да се установи, че жалбоподателят е изпълнил задълженията си по представените договори, по които е изпълнител, не може да се направи еднозначен извод, че е получил предмета на доставките от сочените 11 доставчика.

Според постоянната практика на СЕС, правото на приспадане на ДДС може да бъде претендирано и предоставено единствено и само от добросъвестните участници по веригата доставки. Добросъвестността във всички случаи предполага знанието у получателя, че стоката реално е преминала на негово разпореждане, съответно, че услугата е извършена от издателя на фактурата, а при събраните в хода на ревизията и на съдебното производство доказателства, това не изглежда да е така. В тази връзка следва да се посочи, че макар само по себе си всяко от установените при ревизията обстоятелства да не е самостоятелно и достатъчно основание да се откаже правото на данъчен кредит, всички те - неоткриването на част от доставчиците на декларираните адреси при насрещните проверки; липсата на доказателства за действителната възможност за извършване услугите; липсата на назначени на трудово правоотношение лица, с изключение на „СИРИУС 22“ ЕООД имащо назначен „монтажник" и „графичен дизайнер", за които обаче няма доказателства за реално полаган труд на обектите по сключения с жалбоподателя договор за СМР; доставчиците са дерегистрирани по ЗДДС на основание чл. 176 от ЗДДС - по инициатива на органите; същите имат рискови профили, като имат непогасени в срок публични задължения - ценени в съвкупност, сочат на изкуствено създадена верига, по която неправомерно се начислява и приспада ДДС, и потвърждават извода на органите по приходите, че доставките не са реално извършени.

Действително, нееднократно СЕС в своите решения подчертава, принципът на данъчния неутралитет изисква освобождаване от ДДС да се предостави, ако материалноправните изисквания са изпълнени, дори и ако данъчно-задължените лица са пропуснали някои формални изисквания. Същият този съд обаче приема, че това не е така само ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства доказването по сигурен начин на изпълнението на материалноправните изисквания, и самото данъчно задължено лице участва или според обективни факти се установи, че е било длъжно да знае, че участва в данъчна измама. В последната хипотеза СЕС приема, че лицето няма

основание да се позовава на принципа на данъчния неутралитет. Следователно от получателя по дадена доставка е оправдано да се иска да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не води до участието му в данъчна измама. Т.е. ако лицето, въпреки че е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, не може да предостави други писмени доказателства, за това че е придобил правото да се разпорежда като собственик с дадена стока, извън притежаваната от него фактура и данни за счетоводното ѝ отразяване, то правото му на данъчен кредит не може да бъде отказано, като в тези случаи казусът следва да намери своето разрешение съобразно цитираното по-горе Решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11 на СЕС. Процесният случай обаче не е такъв.

С изключение на ревизиите при особени случаи по чл.122 ДОПК, в кодекса няма изрични норми за определяне на доказателствената тежест в процеса, поради което намират приложение общите правила на доказване. Съгласно общия принцип на разпределение на доказателствената тежест в процеса, всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, и поради това, че данъчният субект претендира право на приспадане на данъчен кредит, то той е този, който следва да докаже изпълнението на всички законови изисквания, включително и реалността на доставката по процесните фактури. В настоящия казус това означава, че ревизирият данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени от посочения във фактурата доставчик. при оспорване на РА пред съда, с оглед разпределението на доказателствената тежест и твърденията в жалбата на жалбоподателя е указано да ангажира доказателства. Съдът допусна съдебно-счетоводна експертиза за установяване на твърденията в жалбата, но след като жалбоподателят не изпълни задължението за внасяне на депозит, на основание чл. 76 ГПК, вр с §2 от ДР на ДОПК, след като е предупреден, определението е отменено, а на основание чл. 161 ГПК, съдът с оглед обстоятелствата по делото може да приеме за доказани фактите, относно които страната е създала пречки за събиране на допуснати доказателства. Следователно твърденията в жалбата за реалност на процесните доставки са недоказани.

Съгласно чл.70, ал.5 от ЗДДС, не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. Законът не съдържа легална дефиниция на понятието "неправомерно начислен данък". Общото правно тълкуване в най-широк смисъл е, че неправомерно е това начисляване на данък, което е извършено в нарушение на закона. Законите изисквания за начисляване са посочени в чл. 86, ал. 1 ЗДДС. Комплексният анализ на предпоставките за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит, посочени по-горе, и основанието за отказ на такова право по чл. 70, ал. 5 ЗДДС показва, че неправомерното начисляване трябва да е свързано само с пряката доставка, по което се упражнява правото на данъчен кредит.

За реалността на доставките винаги трябва да се представят достатъчно убедителни писмени доказателства по изпълнението им, каквито в случая липсват. Това е изрично е подчертано от СЕС в Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11, съобразно което "Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка."

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

С оглед на установените фактически данни съдът счита за обосновано заключението на органа по приходите за нереалност на фактурираните доставки. Не е възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, в резултат на което да се направи извод за реалност на доставката по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, с оглед на което законосъобразно е отказан данъчния кредит по спорните фактури до размера на начисления по тях ДДС, на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

II. В частта по ЗКПО:

Основният спор в тази част се ограничава до оценяване обстоятелството, че процесните услуги не са извършени от посочените във фактурите издатели и в този контекст за целите на ЗКПО документално обосновани ли са отчетените от „ФАУСТ - 2021“ ЕООД разходи по същите тези фактури.

Разходите, които не са документално доказани, според чл. 26, т.2 от ЗКПО не се признават за данъчни цели. Разпоредбата на чл. 10, ал.1 от ЗКПО указва, че „счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован, чрез първичен счетоводен документ, по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция“. Нормата на ал.2 допуска изключение счетоводен разход да бъде признат за данъчни цели и когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата информация по Закона за счетоводството, при условие че за липсващата информация са налице документи, които я удостоверяват. Ал. 3 постановява, че „извън случаите по ал. 2, счетоводен разход се признава и когато първичният счетоводен документ е издаден от лице, което не е предприятие, по смисъла на чл. 2 от Закона за счетоводството и в документа липсва част от изискуемата информация по Закона за счетоводството, когато този документ отразява вярно документираната стопанска операция“. Текстовете на ал.2 и ал.3 от ЗКПО представляват процесуалноправното основание ревизиращите органи по приходите да изследват: съществуват ли документи (преки и/или косвени), които да компенсират например (за случая) липсата на конкретна информация за точния вид и предмет на услугите; процесните фактури отразяват ли вярно „стопанската операция“, което означава още, доказва ли се реално извършване на тази операция, отразена за първи път в съответната фактура – арг. чл. 4, ал. 2, вр. ал. 1 от Закона за счетоводството. Верността на стопанската операция предполага изследване и на обстоятелството дали дружествата, издали процесните фактури са имали ресурси да извършат конкретните услуги.

Съдът намира, че правилните и законосъобразни изводи на приходната администрация, относно липсата на реалност на доставките от сочените доставчици обуславя вярността и на приетото, че съответните разходи по тези фактури, които са отчетени от „ФАУСТ – 2021“ ЕООД /разходи за външни услуги /, не следва да бъдат признати за данъчни цели.

Така, с извършеното от органите по приходите преобразуване на финансовия резултат за 2021г., 2022г. и 2023г. със стойността на отчетените разходи по фактурите от „ВАМО

ТРЕЙД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ДЕТЕЛИНА СТАРТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „АЛЕКС РЕЛАКС 22“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ЕМИ КОНСУЛТ СТРОЙ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ЕКСПРЕС КОНСУЛТ 23“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ИНТЕР СТИЛ 22“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ЛЮБЕН КОНСУЛТ 22“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „НИНТ КОНСУЛТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ОМЕГА ПИ 23“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „СИНЕВА ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „СИРИУС 22“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], издадени за сделки, които реално не са осъществени, е отстранено влиянието на тези разходи върху финансовия резултат на жалбоподателя в процесния период със сумата в общ размер - 238 471,65 лв. (формирана от непризнати разходи: за 2021 г. в размер на 45 460,00 лв., за 2022 г. в размер на 82 213,49 лв. и за 2023 г. в размер на 96 556,65 лв.).

На следващо място, разпоредбата на чл. 54, ал. 1 от ЗКПО определя, че при определяне на данъчния финансов резултат се признават годишните данъчни амортизации, определени по реда на тази глава. Съгласно нормата на чл. 54, ал. 2 от ЗКПО, счетоводните разходи за амортизации не се признават за данъчни цели. При определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се увеличава със счетоводните амортизации, независимо от това дали отчитането им води до намаляване на счетоводния финансов резултат за годината на счетоводното им отчитане. Липсва спор, че от дружеството не са извършени преобразувания на счетоводния финансов резултат със стойността на счетоводната и данъчна амортизация в подадените ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2021г., 2022г. и 2023г. Установено е, че по счетоводни данни са отчетени разходи за амортизации по сметка 603 „Разходи за амортизации“ за 2021 г. в размер на 2 810,43 лв., за 2022 г. в размер на 4 873,61 лв. и за 2023 г. в размер на 6 557,47 лв., които представляват годишни счетоводни амортизации за дълготрайни активи - машини и оборудване (посочените стойности признати и в жалбата).

Противно на твърденията на жалбоподателя, административната инстанция като е отчела, че с РА на основание чл. 54, ал. 2 от ЗКПО е направено преобразуване в посока увеличение счетоводният финансов резултат със сумата на счетоводните амортизации за всеки от данъчните периоди, е извършила преобразуване в посока намаление на резултата със стойността на начислените данъчни амортизации /по реда на чл. 54, ал. 1 от ЗКПО/, които: за 2021 г. са в размер на 2 516,85 лв., за 2022 г. са в размер на 4 621,96 лв. и за 2023 г. са в размер на 6 227,24 лв., /стойности признати с жалбата/.

Съдът намира за правилни извършените от ответника изчисления. За да достигне до този извод, Съдът, на база горепосочените стойности и съобразявайки данните обективирани в табличен вид в РД, относно данъчния финансов резултат и корпоративен данък за процесните години, направи следните изчисления, за които не са нужни специални знания из областта на математиката или счетоводството:

- относно 2021г.: След приспадане на данъчните амортизации от сумата на финансовия резултат за отчетната 2021г. (стр. 9 от РД. - печалба в размер на 117 570, 04 лева) се получава данъчната печалба в размер на 115 053, 19 лв. /117 570, 04 лв. – 4 621, 96 лв. = 115 053, 19 лв./ . Въз основа на така получената сума и предвид, че данъчната ставка на корпоративния данък е 10 на сто, корпоративният данък жалбоподателя за 2021г. е в размер на 11 505,32 лв., установено и с решението на ответника. В този смисъл, РА правилно и законосъобразно е изменен от горестоящия орган в частта на установените задължения за корпоративен данък по ЗКПО, като за 2021 г. от корпоративен данък в размер на 11 757,00 лв. определен данък в размер на 11 505,32 лв., или корекция в данъка от 251,68 лв. (в посока намаляване);

Относно 2022г.: След приспадане на данъчните амортизации от сумата на финансовия

резултат за отчетната 2022г. (стр. 12-13 от РД. - печалба в размер на 159 501, 51 лева) се получава данъчната печалба в размер на 154 879, 55 лв. /159 501, 51 лв. – 4 621, 96 лв. = 154 879, 55 лв./ . Въз основа на така получената сума и предвид, че данъчната ставка на корпоративния данък е 10 на сто, корпоративният данък на жалбоподателя за 2022г. е 15 487,96 лв., установено и с решението на ответника. В този смисъл, РА правилно и законосъобразно е изменен с решението на горестоящия орган в частта на установените задължения за корпоративен данък по ЗКПО, като за 2022 г. от данък в размер на 15 950,15 лв. е определен на 15 487,96 лв., или корекция в данъка от 251,68 лв.(в посока намаляване);

Относно 2023г.: След приспадане на данъчните амортизации от сумата на финансовия резултат за отчетната 2023г. (стр. 16-17 от РД. - печалба в размер на 420 742, 00 лева) се установява данъчната печалба в размер на 414 514, 76 лв. /420 742, 00 лв. – 6 227, 24 лв. = 414 514, 76 лв./ . Въз основа на така получената сума и предвид, че данъчната ставка на корпоративния данък е 10 на сто, корпоративният данък на жалбоподателя за 2023г. е 41 451, 48 лв., установено и с решението на ответника. В този смисъл, РА правилно и законосъобразно е изменен с решението на горестоящия орган в частта на установените задължения за корпоративен данък по ЗКПО, като за 2023 г. от данък в размер на 42 074,20 лв. е определен на 41 451,48 лв., или корекция в данъка от 622,72 лв.(в посока намаляване).

С оглед изложеното, твърденията в жалбата, свързани с неправилно отчетени разходи за амортизации са недоказани. По така изложените съображения съдът намира, че РА в оспорената част е законосъобразен, а жалбата срещу него като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

При посочения изход на спора, на основание чл.161 от ДОПК, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника разноски по делото - юрисконсултско възнаграждение в размер на 5652,91 лева, определено съгласно чл.7, ал.2, т.4, вр. с чл. 8, ал.1 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното, Административен съд София-град, Първо отделение, LXV състав,

РЕШИ :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ФАУСТ - 2021“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], срещу ревизионен акт № Р-22221924001634-091-001/22.10.2024г., издаден от М. А. К.-Н. - орган, възложил ревизията и Е. М. И.-Г. - ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 47/16.01.2025г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който на дружеството са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност в размер на 40 026,02 лв. и начислени лихви - 8 621,83 лв. и е определен корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане в размер на 22510,29лв., ведно с лихвите за забава в размер на 3221,81 лв. за данъчни периоди 2021г, 2022г. и 2023г

ОСЪЖДА „ФАУСТ - 2021“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 5652,91 (пет хиляди шестстотин и два лева и 91 стотинки) лв.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен

съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: