

РЕШЕНИЕ

№ 5668

гр. София, 25.09.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав,
в публично заседание на 19.09.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Диана Стамболова

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **12462** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба от „Телекон България“ – ООД – [населено място], представлявано от управителя М. В. А. срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22002220006331-091-001/28.06.2021г., издаден от Г. М. В. - Н. – орган, възложил ревизията и И. Й. Л. – ръководител на ревизията в потвърдената му част с Решение № 1566/08.10.2021г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" София. С РА на дружеството са определени задължения за довносяне по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчните периоди от м. 09.2018 г. до м. 12.2018 г. и м. 02.2019 г. общо в размер на 39 694,12 лв. и лихви в размер на 11 502,58 лв., както и корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2018 г. в размер на 21 264,93 лв. и лихви в размер на 4 844,07 лв. Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения РА, като издаден в нарушение на материалния и при съществени процесуални нарушения. Твърди, че органите по приходите не са изяснили всички обстоятелства от значение за установяване на публичните му задължения, което от своя страна е довело до погрешни фактически и правни изводи. Счита, че за реалността на доставките са ангажирани множество доказателства, както и че са извършени плащания към доставчиците. Жалбоподателят излага твърдения относно възникнали договорни отношения между „Шенкер“ ЕООД, в чийто имот се изгражда нов логистичен терминал, „Евро Адванс Кънстракшън“ ЕООД, на което е възложено да извърши СМР /електромонтажни дейности –

изграждане на подземна и надземна инфраструктура, свързана с електрозахранването/ и съпътстващите ги дейности по доставка и монтаж, „Телекон България“ – ООД, на което е превъзложено извършването на СМР и „Хеленик Транс“ ЕООД. Във връзка с твърдението на ревизиращите органи за липса на съответствие във времеви, стойностен, натурален и количествен аспект между документите, подписани между ревизираното дружество с неговия възложител и тези с подизпълнителя, счита, че не са съобразени спецификите на двата подписани договора. Твърди, че в търговските си взаимоотношения със своя възложител и със своя подизпълнител „Телекон България“ – ООД е постигнало разпределение на риска при съществено различаващи се условия, като именно тези различия са предпоставка документирането на различните етапи от изпълнението на двата договора, в т.ч. от счетоводна страна, да не се осъществява по еднакъв начин както времево, така и количествено. Оспорва извода за липса на техническа и материална обезпеченост на „Хеленик Транс“ ЕООД, поради невъзможността да бъде предоставена информация от „Атинаис“ ЕАД. Сочи, че ревизираното дружество не следва да търпи неблагоприятни последици от поведението на доставчика си, който не е погасил публичните си задължения за ревизирания период и е с прекратена регистрация по ЗДДС. Позовава се практиката на Съда на Европейския съюз /СЕС/, според която отказ на право на данъчен кредит може да бъде постановен само ако бъде доказано от органите по приходите, че получателят по издадена фактура е знаел или е бил длъжен да знае, че сделката е част от злоупотреба. Счита, че от събраните в хода на ревизионното производство доказателства може да се формулира извод, че по всички изследвани доставки е настъпило съответното събитие в правния мир, което следва да се определи като данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 1 във връзка с чл. 25, ал. 2 от ЗДДС – извършени са услугите, предмет на спорните фактури. Извършени са и преводи по банков път на дължимите на „Хеленик Транс“ ЕООД възнаграждения за изпълнението на предмета на договора. Моли да бъде отменен като незаконосъобразен и необоснован обжалвания РА.

В съдебно заседание и по съществуващото на спора, жалбоподателят чрез процесуален представител поддържа жалбата. Моли за присъждане на сторените по делото съдебни разноски съгласно представен списък.

Отвратната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" - София при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002220006331-020-001 от 20.10.2020г., е възложено извършването на ревизия на „Телекон България“ – ООД за установяване на задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.09.2018 г. до 31.12.2018 г. и от 01.02.2019 г. до 28.02.2019г., както и корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 01.01.2018г. до 31.12.2018г. Заповедта е връчена по електронен път на 05.11.2020г. Съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 05.02.2021г.

На основание чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 3 и чл. 114, ал. 2 от ДОПК, е издадена Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22002220006331-020-002/03.02.2021г., с която е определен срок за приключване

на ревизията до 05.04.2021г. Същата е връчена по електронен път на 08.02.2021г. Със ЗИЗВР №Р-22002220006331-020-003 от 28.05.2021г. за ръководител на ревизията е определена И. Й. Л., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП София. Промяната е направена във връзка с Решение №Р-22002220006331-098-001/28.05.2021г. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка, съгласно което със Заповед №РД-01-309/20.05.2021г., считано от 21.05.2021г. И. Л. е определена да изпълнява функциите на ръководител екип.

Всички заповеди в хода на производството са издадени от Г. М. В. - Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП София, оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020г. на директора на ТД на НАП София.

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК и е възложена на изпълнение на Решение №1559/09.10.2020г. на директора на дирекция ОДОП София.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002220006331-092-001 от 19.04.2021г., връчен по електронен път на 19.04.2021г. Дружеството е подало възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. №Р-22002220006331-ВЗР-001-И/03.06.2021г., преценено от ревизиращите органи като неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22002220006331-091-001 от 28.06.2021г., издаден от Г. М. В. - Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП София – орган, възложил ревизията и И. Й. Л., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП София – ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен електронно на 19.07.2021г.

Предмет на спор в ревизионното производство е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 48 529,87 лв. за данъчни периоди от м. 09.2018г. до м. 12.2018г. и м. 02.2019г., ведно с начислените лихви за забава общо в размер на 11 502,58 лв., както и установен корпоративен данък за довносяне за 2018г. в размер на 21 264,93 лв., произтичащ от извършено преобразуване на финансовия резултат в увеличение на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО и чл. 26, т. 2 във връзка с чл. 10 от ЗКПО, ведно с начислените лихви за забава в размер на 4 844,07 лв.

От дружеството е подадено Искане за прихващане или възстановяване вх. №1524-00-1110#3 от 11.06.2021г., с което е поискано прихващане на надвнесена сума по предходния РА, който е отменен с Решение №1559/09.10.2020г. При извършена проверка в СУП е установено, че сумата е внесена на 06.10.2020г. и не е обвързана с други задължения на дружеството. Осчетоводена е като внесена сума по отменения РА. В тази връзка, в Таблица 1 на процесния РА, сумата е отразена като внесена за следните периоди: за м. 09.2018 г. – 6 993,33 лв., за м. 10.2018г. – 1 842,42 лв. С размера на надвнесената сума е намален ДДС за вносяне по настоящия РА и е определен данък за довносяне в размер на 39 694,12 лв.

Извършваната от „Телекон България“ – ООД дейност през ревизираните периоди е изграждане на телекомуникационни съоръжения, инфраструктурно строителство, строителни и ремонтни дейности и окабеляване. В дружеството е имало 39 лица, назначени по трудови правоотношения.

В хода на ревизията е установено, че един от основните клиенти на „Телекон България“ – ООД е „Евро Адванс Кънстракшън“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с който има сключен Договор от 16.11.2017г. за извършване на строително-монтажни дейности на

обект, находящ се в парцел УПИ II-222, квартал I, местност „Топливо“, [населено място], област Софийска. Също така е констатирано, че „Евро Адванс Кънстракшън“ ЕООД извършва ремонтни дейности в офиси на „БТК“ ЕАД, за които използва „Телекон България“ – ООД като подизпълнител.

Ревизията е повторна за горепосочените данъчни периоди и е възложена в изпълнение на Решение №1559/09.10.2020г. на директора на дирекция ОДОП София. С цитираното решение е отменен РА №Р-22221519007133-091-001 от 14.07.2020г., с който на дружеството е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 42 729,87 лв., по фактури, издадени от „Хеленик Транс“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], поради липсата на доказателства за реалност на документираните с тях доставки. Във връзка със същите доставки, счетоводният финансов резултат на дружеството за 2018г. е увеличен 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 ЗКПО, в резултат на което е установен корпоративен данък за довносяне в размер на 21 264,93 лв., ведно със съответните лихви. В хода на предходното административно оспорване решаващият орган е приел, че фактичката обстановка не е изяснена в цялост, поради което е постановена отмяна на РА и връщане на преписката за извършване на нова ревизия по ЗДДС и ЗКПО, със съответните указания за това, описани на стр. 3 и 4 от настоящия РД.

От фактическа страна при двете ревизии е изяснено, че за данъчните периоди от м. 09.2018г. до м. 12.2018г. и м. 02.2019г., ревизираното дружество е отразило в дневниците си за покупки 15 фактури, издадени от „Хеленик Транс“ ЕООД, във връзка с които е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 48 729,87 лв. Данните за същите /номер, дата, предмет, данъчна основа и начислен данък/ са описани в таблична форма на стр. 22 и 23 от РД. В тях е посочен следният предмет: „Аванс по монтажни работи в база Ш., [населено място]“ /1 фактура/, „Плащане за строителство и монтажни работи в база Ш. [населено място]“ /11 фактури/, „Плащане за монтажни работи в база Ш., [населено място]“ /1 фактура/, „Аванс за полагане на HDPE и оптичен кабел“ /1 фактура/, „Аванс за СМР“ /1 фактура/.

В изпълнение на указанията, дадени с Решение №1559/09.10.2020г. на директора на дирекция ОДОП София, при втората ревизия е иницирана насрещна проверка на „Хеленик Транс“ ЕООД, резултатите от която са отразени в Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-22221420187827-141-001 от 01.03.2021г. Съгласно неговите констатации, до доставчика е изготвено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №П-22221420187827-040-001 от 13.11.2020г., което е връчено на декларирания електронен адрес чрез активиране на електронната препратка на 04.01.2021г., но документи в указания в него срок не са представени. В тази връзка, за целите на втората ревизия, с Протокол №Р-22002220006331-ППД-001/03.02.2021г. са приобщени доказателствата, представени от „Хеленик Транс“ ЕООД при първата ревизия, в т.ч.: Договор от 01.04.2018г., сключен между „Телекон България“ ООД, в качеството на възложител и „Хеленик Транс“ ЕООД, в качеството на изпълнител, фактури, приемо-предавателни протоколи, писмени обяснения от управителя на дружеството. В придружителното писмо, с което са представени горните документи е посочено, че са представени и копия на фактури за материали, но такива липсват. В хода предходното административно оспорване ревизираното лице е заявило, че е допусната техническа грешка и представя фактура №[ЕГН] от 22.09.2018г., издадена от „Атинаис“ ЕАД,

ЕИК[ЕИК], с получател „Хеленик Транс“ ЕООД, с предмет на доставката: „Закупуване и доставка на материали по протокол - №011“, с ДО в размер на 49 011,00 лв. и ДДС в размер 9 802,20 лв. Към фактурата не е приложен протокол №011. За целите на ревизията са извършени служебни проверки в информационната система /ИС/ на НАП, при които е установено следното: издадените на ревизираното дружество фактури са включени в дневниците за продажби на доставчика за съответните данъчни периоди; „Хеленик Транс“ ЕООД е deregистрирано по ЗДДС на 21.03.2019г. на основание чл. 176 от ЗДДС; дружеството не е подало годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО; за 2018г. има задължения към Републиканския бюджет; за периода на проверката има назначени лица на трудов договор на следните длъжности: „ръководител звено“, „ръководител група“, „строител пътища“ и „технически изпълнител“; няма деклариранни данни за притежаване на земя, сгради, моторни превозни средства и други активи.

Предвид горните факти е направено заключение, че „Хеленик Транс“ ЕООД не е имало необходимата обезпеченост за осъществяване на стопанска дейност, съответно не е било в състояние и не е извършвало реално облагаеми доставки, в това число и тези, фактурирани на „Телекон България“ – ООД.

Във връзка с представената от ревизираното лице фактура №[ЕГН] от 22.09.2018г., издадена от „Атинаис“ ЕАД, на посоченото дружество е извършена насрещна проверка, документирана с ПИНП №П-22221421021682-141-001/01.03.2021г. Съгласно неговите констатации, до лицето е изготвено ИПДПОЗЛ, което е връчено по електронен път, но документи в указания в него срок не са представени.

За целите на ревизията са извършени служебни проверки в ИМ на НАП, при които е установено следното: цитираната фактура е отразена в СД по ЗДДС и дневника за продажби на „Атинаис“ ЕАД за данъчен период м. 09.2018г. с предмет на доставката - услуга; лицето има задължения към бюджета, в т. ч. и за ДДС за месец м. 09.2018г.; deregистрирано е на 02.01.2019г., поради наличие на обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС; не са налице данни за притежавани от него земя, сгради, МПС, други активи; имало е едно лице назначено на трудов договор на длъжност „инженер инвеститорски контрол“; за дружеството не се откриват данни за изплатени суми за работа по извънтрудови правоотношения /граждански договори/ за финансовата 2018 г.; за 2018 г. няма подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО. Ревизиращите органи са установили също така, че „Атинаис“ ЕАД и „Хеленик Транс“ ЕООД са свързани лица по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК, тъй като имат един и същи управител - М. Х. М..

Във връзка с фактура №[ЕГН]/22.09.2018г., издадена от „Атинаис“ ЕАД на „Хеленик Транс“ ЕООД, ревизиращите органи са обобщили, че никое от задължените лица - „Атинаис“ ЕАД, „Хеленик Транс“ ЕООД и „Телекон България“ – ООД, при нито една от двете ревизии, не е представило протокол №011, поради което по никакъв начин не може да бъде установено какви точно материали са закупени по вид и количество и дали съответстват на необходимите за изпълнение на доставките, фактурирани от „Хеленик Транс“ ЕООД на „Телекон България“ – ООД. От тук е изведен извод, че не е налице доставка от „Атинаис“ ЕАД за „Хеленик Транс“ ЕООД, съответно липсват категорични доказателства относно материалната обезпеченост на „Хеленик Транс“ ЕООД да извърши фактурираните на ревизираното лице „Телекон България“ – ООД услуги.

С Протокол №1733007/02.03.2021г. е документирано извършено посещение на деклариран адрес за преглед на първични счетоводни и търговски документи в

оригинал на ревизираното лице, находящ се в [населено място], [улица]. При проверката, като доказателства са събрани 2 фактури, издадени от „Ел Енерджи 03“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] във връзка с наем и транспорт на вишка; фактура №[ЕГН]/28.09.2018г., издадена от „Хеленик Транс“ ЕООД и приемо-предавателен протокол от 24.09.2018г., фактура №[ЕГН]/22.09.2018г., издадена от „Атинаис“ ЕАД на „Хеленик Транс“ ЕООД; копие на книга за инструктаж по безопасност и здраве при работа /начален инструктаж/ на „Телекон България“ – ООД, с фигуриращи в нея имена на инструктирани работници на „Хеленик Транс“ ЕООД и пощенски плик, изпратен от „Хеленик Транс“ ЕООД до счетоводството на „Телекон България“ – ООД. Във връзка със събраните документи е отбелязано, че фактурите, издадени от „Ел Енерджи 03“ ЕООД са с получател „Телекон България“ – ООД, а не „Хеленик Транс“ ЕООД, въпреки че според клаузите на сключения между „Телекон България“ – ООД и „Хеленик Транс“ ЕООД договор няма условие възложителят да осигури необходимата техника за извършване на дейностите. Напротив, установено е, че във възлагателното писмо и в договора е записано, че възложителят възлага, а изпълнителят се съгласява срещу възнаграждение да извърши СМР, представляващи доставка, транспорт и изграждане на подземна и надземна инфраструктура, включително, но не само полагане на кабелни скари, изтегляне на електрически кабели, монтаж на осветителни тела, направа на фундаменти и изправяне на стълбове, възстановяване на настилка и инфраструктурни комуникации след изкопни работи и други на територията на терминал на „ДБ Шенкер“ ЕООД. В чл. 3, ал. 2. от договора е записано, че изпълнителят извършва работата, определена в чл. 1, със собствени материали /с изключение на материалите доставка на възложителя/, технически средства и работници, като стойността на материалите се заплаща от възложителя в съответствие с количествено-стойностна сметка /КСС/.

Ревизиращите органи са установили, че при нито една от двете ревизии, от страна на „Хеленик Транс“ ЕООД не са ангажирани никакви доказателства за използвани активи, в това число специализирана техника и транспортни средства за извършване на изкопни работи, монтажни дейности, транспорт и други дейности по СМР, фактурирани на ревизираното лице, както и няма ангажирани доказателства за назначени в дружеството квалифицирани работници за работа със специализирана техника. Прието е, че липсват категорични доказателства относно материална база, техническа и технологична обезпеченост на „Хеленик Транс“ ЕООД да извърши фактурираните на „Телекон България“ – ООД услуги.

Иницирирана е насрещна проверка на „Евро Адванс Кънстракшън“ ЕООД, приключила с ПИНП №П-22221420187826-141-001 от 29.12.2020г.

Съгласно неговите констатации до посоченото дружество е изготвено ИПДПОЗЛ, в отговор на което са представени следните документи: Договор от 16.11.2017г., сключен между „Евро Адванс Кънстракшън“ ЕООД – възложител и „Телекон България“ – ООД – изпълнител; анекси от 08.12.2017г. и 10.02.2018г.; 17 фактури, данните за които са описани подробно на стр. 14, 15 и 16 от РД с приложения към тях протоколи за установяване на завършените натурални видове строителни и монтажни работи, и извлечения от банковата сметка на дружеството; оборотни ведомости; хронологични регистри. Представена е декларация от управителя на „Евро Адванс Кънстракшън“ ЕООД, в която е посочено, че вложените материали не са за сметка на „Евро Адванс Кънстракшън“ ЕООД.

Органите по приходите са извършили съпоставка на информацията, съдържащата се в издадените фактури и протоколите за осъществени дейности, съставени между „Хеленик Транс“ ЕООД и „Телекон България“ – ООД /същата е отразена в таблица на стр. 34 - 36/ с информацията, съдържаща се във фактурите и протоколите, изготвени между „Телекон България“ – ООД и „Евро Адванс Кънстракшън“ ЕООД /отразена в таблица на стр. 36 - 38/. Извършената съпоставка е показала, че няма съответствие във времеви, стойностен, натурален и количествен аспект между протоколите, подписани от „Хеленик Транс“ ЕООД и „Телекон България“ – ООД, респективно от „Телекон България“ – ООД и „Евро Адванс Кънстракшън“ ЕООД.

Ревизиращите органи са констатирани, че повечето фактури, издадени от „Телекон България“ – ООД на „Евро Адванс Кънстракшън“ ЕООД са до дата 21.06.2018г., като и приложените към тях приемо-предавателни протоколи за приемане на извършените дейности са с дати до 09.05.2018г. След тази дата са издадени само фактура №[ЕГН]/27.08.2018 г., която е с ДО в размер на 6 289,78 лв. и фактура №[ЕГН]/01.10.2018г., която е с ДО в размер на 1 570,14 лв. Същевременно фактурите, издадени от „Хеленик Транс“ ЕООД на „Телекон България“ – ООД са за периода от 28.09.2018г. до дата 19.12.2018г., като и приложените към тях приемо-предавателни протоколи за приемане на извършените дейности са с дати от 24.09.2018г. до 01.12.2018г.

Освен във времеви аспект, ревизиращите органи са установили, че между фактурите издадени от „Хеленик Транс“ ЕООД на „Телекон България“ – ООД и тези издадени от „Телекон България“ – ООД на „Евро Адванс Кънстракшън“ ЕООД не е налице стойностна връзка.

Също така дейностите в натура и количество, посочени в протоколите подписани между „Хеленик Транс“ ЕООД, като предаваща страна и

„Телекон България“ – ООД, като приемаща страна, в по-голямата си част не са съпоставими с дейностите в натура и количество, посочени в протоколите подписани между „Телекон България“ – ООД и „Евро Адванс Кънстракшън“ ЕООД.

Според органите по приходите, няма стопанска логика, според която доставчикът „Хеленик Транс“ ЕООД да издава фактури и да подписва с „Телекон България“ – ООД приемо-предавателни протоколи за предаване/приемане на дейности, които вече са приключили и за които вече са издадени фактури от „Телекон България“ – ООД на „Евро Адванс Кънстракшън“ ЕООД и са съставени приемо-предавателни протоколи много по-рано във времето. Поради това е прието, че не се доказва тези дейности да са извършени от „Хеленик Транс“ ЕООД във времето, отразено в съставените между него и „Телекон България“ – ООД документи.

В обобщение на изложените факти, ревизиращите органи приемат, че в случая не се доказва извършването на услуги от „Хеленик Транс“ ЕООД за ревизираното дружество, независимо, че са издадени фактури за това. Прието е, че е налице т. н. „относителна субективна симулация“, тъй като предметът на доставките е наличен и с него е извършена последваща доставка към клиента на ревизираното лице, но услугите не са извършени от цитирания доставчик, тъй като липсват доказателства за неговата кадрова, материална и техническа обезпеченост. Според органите по приходите, „Телекон България“ – ООД съзнателно е участвало в сключването на привидни сделки с „Хеленик Транс“ ЕООД, което го определя като недобросъвестно лице, целящо да се възползва от данъчно предимство, на което няма право.

По изложените съображения, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 и чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 42 529,87 лв. по 13 от фактурите, издадени от „Хеленик Транс“ ЕООД.

За данъчните периоди от м. 09.2018г. до м. 12.2018г. и м. 02.2019г. ревизираното дружество е включило в дневниците си за покупки 15 фактури, издадени от „Хеленик Транс“ ЕООД, по които е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 48 729,87 лв. В хода на ревизията е изяснено, че фактура №[ЕГН]/25.02.2019 г., която е с данъчна основа 1 000,00 лв. и ДДС – 200,00 лв. касае друг обект, поради което по същата не е постановен отказ на данъчен кредит за м. 02.2019 г., както това е направено при първата ревизия.

По отношение на фактура №[ЕГН]/26.02.2019г., която е с ДО 30 000,00

лв. и ДДС 6 000,00 лв. е установено, че към нея е издадено кредитно известие №[ЕГН]/20.03.2019 г., което „Телекон България“ – ООД е отразило в дневника си за покупки за м. 12.2019 г. В тази връзка ревизиращият екип приема, че в случая върху неправомерно ползвания данъчен кредит в размер на 6 000,00 лв. се дължи лихва от 15.03.2019 г. до датата на подаване на СД за м. 12.2019 г. - 14.01.2020 г., която е в размер на 510,04 лв. Макар това изрично да е описано в РД /стр. 43/, при определяне на резултата за м. 02.2019 г. в таблица 1 към РА е допусната грешка и е определено задължение в размер на 6 000,00 лв., вместо само дължимата лихва в размер на 510,04 лв. В решението е посочено, че предмет на спор е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 48 529,87 лв.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП – София, във връзка с която е постановено Решение № 1566/08.10.2021г., с което е отменен в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за данъчен период м. 02.2019г. в размер на 6 000,00 лв., като за същия период дължима остава само лихвата в размер на 510,04 лв. във връзка с отказаното право на данъчен кредит в размер на 6 000,00 лв. по фактура №[ЕГН]/25.02.2019г., към която е издадено кредитно известие. РА е потвърден в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за данъчните периоди от м. 09.2018г. до м. 12.2018г., ведно със съответните лихви, в т.ч. лихвите за м. 02.2019г., както и в частта на установения резултат по ЗКПО за 2018г.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-910/03.11.2021г., подадена чрез ДОДОП – София до АССГ. Жалбата е депозирана в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

С оглед изясняване на делото от фактическа страна е допусната и приета, без оспорване от страните, съдебно-техническа експертиза /СТЕ/, изготвена от инж. А. А.. Съгласно заключението на СТЕ съобразно техническите норми и приети в бранша строителни практики, необходимите човекодни за извършване на описаните видове и количества СМР, предадени от процесния доставчик „Хеленинг Т.“ ЕООД на жалбоподателя, са в общ размер на 794,61 човекодни. Общият брой работени дни за всички назначени лица в „Хеленинг Транс“ ЕООД за периода от 01.04.2018г. до 27.09.2019г. (когато е подписан последния приемо-предавателен протокол, с който „Телекон България“ ООД предава

СМР на „Евро Адванс Кънстръкшън“ ЕООД), са 845 човеко/дни , като в тези изчисления не е взето предвид участието на управителя на „Хеленинг Т.“ ЕООД с личен труд. Според експерта ако се приеме, че по-голямата част от възложените на „Телекон България“ООД видове и количества СМР са били изпълнени и предадени на „Евро Адванс Кънстръкшън“ ЕООД до 09.05.2018г., то за периода от 01.04.2018г. до 09.05.2018г. процесният доставчик с назначените 4 работника по справка, ще има отработени 94 човекодни (+ още 23 човекодни ако е работил и управителя на „Хеленинг Т.“ ЕООД с личен труд). Според вещото лице съобразно данните от свидетелските показания и твърдението на жалбоподателя, че при изпълнението на видовете СМР на обекта е ползвана механизация, налична на обекта (вишки и багери) на други изпълнители, то предвид ограниченията на площта на строителната площадка, е възможно съвместната работа на няколко подизпълнителя с наличната механизация на обекта, но след предварително утвърден и подписан линеен график между изпълнителите и предвид немалкия обем на изпълняваните СМР срещу заплащане. По делото няма данни за съвместен график за ползването на механизацията, за договори за наемане и счетоводни документи за плащане на ползваната механизация на обекта от процесния доставчик.

В допуснатата допълнителна съдебно-техническа експертиза, вещото лице е представило опис на всички процесни СМР в Приложение №1, където в последната колона е отразена каква строителна механизация е необходима за всеки вид работа. В приложение №2 към ДСТЕ е представен подробен опис по вид, количество и стойност само на тези видове СМР, които могат да бъдат изпълнени без използването на специализирана строителна механизация. Стойността на тези видове работи е в размер на 136584,53 лева.

По искане на жалбоподателя в качеството на свидетели са допуснати до разпит Ц. А. Ц. – проект мениджър на обект „Ш.“ и П. Г. В. – ръководител звено на обекта, в трудови правоотношения с „Хеленик транс“ ЕООД.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществото на правния спор:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосновааност на РА включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Съдът, въз основа на приложените по делото доказателства, констатира, че обжалваният РА е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118,

ал. 2 ДОПК, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. По административната преписка е приложен РД и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Обжалваният РА е постановен при спазване на материалния закон.

В постоянната съдебна практика по прилагане разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО, респективно на ЗДДС е застъпено принципното схващане, че реалността на доставките за данъчни цели е основополагаща предпоставка за законосъобразното възникване и упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит от получателя по доставките. Доказателствената тежест в този процес пада върху ревизираното лице, което в качеството си на получател черпи права от доставката чрез претенцията му за правото на данъчен кредит и трябва да притежава документи за реалното предаване на стоката, респективно за извършване на услугата, поради което с всички допустими по ДОПК доказателства и доказателствени средства следва да установи реалното осъществяване на доставките, по аргумент от чл. 170, ал. 1 от АПК.

Правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя по доставките по силата на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, тогава, когато доставката е реално извършена не изобщо, а именно от лицето, което е посочено в издадения данъчен документ /фактура/, като доставчик по смисъла на чл. 11, ал. 1 от ЗДДС. От своя страна, притежаването на данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 от ЗДДС, е първото формално условие, при което регистрирано по този закон лице упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, но само по себе си това условие не е достатъчно да удостовери реалността на извършена доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Във всички случаи, доказателствената стойност на данъчния документ се преценява при съпоставката му с фактите, съдържащи се в други относими за конкретната доставка доказателствени източници и в процеса на ревизионното производство се изследват и всички други релевантни доказателства.

В процесния случай, отказаното право на данъчен кредит е по фактури, документиращи доставки на услуги. Понятието „доставка на услуга“ е

дефинирано с разпоредбата на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. При доставките на услуги е относимо изследването дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното – предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси, както и направените във връзка с тях разходи от доставчика.

Съдът намира, че в процесния случай органите по приходите са изследвали събраните в хода на ревизията документи и в резултат на това са формирали обоснован извод за липса на доказателства доставките да са реално извършени от издателя на спорните фактури.

В хода на ревизията е представен Договор от 01.04.2018г., сключен между „Телекон България“ ООД – възложител и „Хеленик Транс“ ЕООД – изпълнител, по силата на който изпълнителят се задължава да извърши СМР, представляващи доставка, транспорт и изграждане на подземна и надземна инфраструктура, включително но не само, полагане на кабелни скари, изтегляне на електрически кабели, монтаж на осветителни тела, направа на фундаменти и изправяне на стълбове, възстановяване на настилка и инфраструктурни комуникации след изкопни работи и други на територията на терминал на „ДБ Шенкер“ ЕООД, находящ се в [населено място]. Относно цената на услугата е приложено възлагателно писмо №01/03.04.2018 г., съгласно което общата цена е 152 739,70 лв. Съгласно чл. 2, ал. 1 от договора, СМР се извършват по задание на възложителя и в съответствие с количествено-стойностна сметка /КСС/, представляваща приложение към настоящия договор и неразделна част от него. КСС съдържа прогнозни параметри и стойности на работите, предмет на договора, както и на материалите, необходими за тяхното извършване. Според чл. 3, ал. 2 от договора, изпълнителят извършва работата, определена в чл. 1 със собствени материали /с изключение на материалите доставка на възложителя/, технически средства и работници, като стойността на материалите се заплаща от възложителя в съответствие с КСС.

Според възлагателното писмо, в задълженията на „Хеленик Транс“ ЕООД са включени направа на изкоп с подходяща механизация и извозване на изкопана земна маса, като същите дейности са остойностени и са включени в общата цена на услугата от 152 739,70 лв. Твърдението в

жалбата, че „Хеленик Транс“ ЕООД не е имало задължение да осигури специализирана техника, съответно да направи изкопи и да извози земни маси се явява в противоречие със съдържанието на възлагателното писмо. Освен това, според протокол от 16.10.2018г. /приложен към фактура от 15.10.2018г./, съставен между ревизираното лице и „Хеленик Транс“ ЕООД, една от дейностите е извозване на изкопна земна маса – 10 куб.м. Същата дейност я има описана и в друг протокол от 16.10.2018г. /приложен към фактура от 20.11.2018 г./. Съгласно „Справка за превозни средства, с данни предоставени от КАТ“, „Хеленик Транс“ ЕООД не притежава никакви транспортни средства. Дружеството е имало товарен автомобил, собствеността на който е сменена на 24.01.2017 г. Също така не са ангажирани доказателства за това, че назначените в „Хеленик Транс“ ЕООД лица са притежавали необходимата квалификация и правоспособност за управление на товарни автомобили, с които би следвало да се извърши извозването на земната маса.

Дори да се приеме за вярно твърдението в жалбата, че техниката на обекта е осигурявана от другите участници в строителния процес и полагането на кабелите е ставало в готови изкопи, то несъмнено, именно в задължение на подизпълнителя е било да осигури необходимите за изпълнение на услугите материали. Според представеното възлагателно писмо, в съответствие с направените с договора уговорки, „Хеленик Транс“ ЕООД е следвало да осигури следните материали: ел. табла, метални конструкции за укрепване на табла и кабелни скари, боя, кабелни скари, метални поцинковани шини, ключове, заедно с крепежни елементи на стена, контакти тип „Ш.“, силови кабели, осветителни тела, прожектори, двойни и единични кабелни шахти, пясък, PVC тръби, бетон, сигнални ленти за кабели и др. В представените писмени обяснения от „Евро Адванс Кънстракшън“ ЕООД изрично е заявено, че вложените материали не са за негова сметка.

Съдът споделя извода на органите по приходите за липса на съответствие във времеви, стойностен, натурален и количествен аспект между протоколите, подписани от „Хеленик Транс“ ЕООД и „Телекон България“ ООД от една страна, респективно от „Телекон България“ ООД и „Евро Адванс Кънстракшън“ ЕООД. В случаите като настоящия, при наличие на превъзлагане на определени дейности по верига от доставчици, логиката предполага реалният извършител на услугите да състави документи, които са с дати, предхождащи датите на предаване на извършеното между другите участници по веригата и в крайна сметка на възложителя. След като работите са приключени преди края на месец септември, то не би имало логика поддоставчикът „Хеленик Транс“ ЕООД да издава фактури

през следващите месеци и между страните да се съставят приемо-предавателни протоколи за вече приключени дейности.

Извършването на услугата се окачествява като данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС и съгласно чл. 113, ал. 4 от ЗДДС, фактурата се издава задължително не по-късно от 5 дни от датата на възникване на данъчното събитие за доставката. В случая не се откриват положителни факти за възникнали данъчни събития на 28.09.2018 г., 30.09.2018 г. и т.н. /датите на издаване на фактурите към ревизираното лице/, поради което фактурите са издадени без основание и начисленият с тях данък не формира данъчен кредит, който да подлежи на приспадане от ревизираното дружество. Това означава, че е създаден документооборот, който не отразява по обективен начин действителността и с него се цели да се осигури възможност на „Телекон България“ ООД да ползва неправомерно данъчен кредит за ревизираните периоди.

Представените в хода на ревизията доказателства дават основания да се счита, че в случая фактурите са издадени без основание, единствено с цел да се осигури възможност за ревизираното лице да приспадне данъчен кредит, на какъвто няма право. Изложените факти дават налагат извода за знание у получателя за използването на документи с невярно съдържание, които не документират реално осъществени облагаеми доставки. В обобщение на изложеното следва, че в случая жалбоподателят претендира право на приспадане на данъчен кредит по фактури, за които няма доказателства да обективират реално извършени доставки. Фактура, която не документира реално осъществена облагаема доставка, е призната от СЕС за документ с невярно съдържание.

Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за задълженото лице - както по отношение на косвените, така и по отношение на преките данъци. Законът при всички случаи, независимо дали се касае за определяне на косвени или на преки данъци изисква доказателства за реалност на доставката, а след това - за документиране и за правилното ѝ счетоводно отразяване. С оглед това жалбата се явява неоснователна, както в частта на оспорените задължения по ЗДДС, така и в частта на извършеното преобразуване на счетоводния финансов резултат на ревизираното дружество и установяване на допълнителен корпоративен данък по ЗКПО за 2018г.

От ревизираното дружество за 2018 г. е подадена годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО с вх. №2210И0193021 от 26.03.2019г., с която е деклариран счетоводен финансов резултат

/печалба/ в размер на 68 974,64 лв., данъчен финансов резултат /печалба/ в размер на 70 659,92 лв., корпоративен данък в размер на 7 065,99 лв., който е внесен.

Въз основа на представените в хода на ревизията счетоводни документи /първични и вторични/, счетоводни регистри, фактури за покупки и продажби, отчет за приходите и разходите, ревизиращите органи са изяснили как са формирани приходите и разходите на дружеството за 2018 г. Информацията за това е отразена на стр. 8 и 9 от РД. При анализ на разходите е констатирано, че задълженото лице е осчетоводило като текущ разход през годината по дебита на сметка 602 Разходи за външни услуги сума в общ размер на 321 520,38 лв., от които 212 649,32 лв. са отчетени по фактури, издадени от „Хеленик Транс“ ЕООД.

Във връзка с възприетата в частта по ЗДДС теза, че издадените от „Хеленик Транс“ ЕООД фактури не документират реално извършени доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, ревизиращите органи приемат, че тяхната стойност не следва да се признае за разход за 2018 г. Тези разходи не отговорят на изискванията на чл. 10 от ЗКПО за документална обосновааност, тъй като същите не отразяват вярно стопанските операции. По изложените съображения, 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 ЗКПО, разходите в размер на 212 649,32 лв. не са признати за данъчни цели и с тях е увеличен счетоводният финансов резултат на дружеството за 2018г. В резултат на това е установен данъчен финансов резултат /печалба/ в размер на 283 309,24 лв. и полагащ се корпоративен данък в размер на 28 330,92 лв. Дружеството е внесло данък в размер на 7 065,99 лв., при което остава разлика за довносяне в размер на 21 264,93 лв. За забавата са начислени лихви в размер на 4 844,07 лв.

Съдът намира, че връзка с разходите, отчетени по фактурите за услуги, издадени от „Хеленик Транс“ ЕООД, е налице хипотезата на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО. По смисъла на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са осъществени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но без да води до отклонение от данъчно облагане. С разпоредбата на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО като отклонение от данъчно облагане се определя и заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално извършени.

В хода на ревизионното производство е установено, че спорните доставки не са реално извършени от горепосочения доставчик. Горното обстоятелство води до заключението, че са налице търговски взаимоотношения, в резултат на които се отчитат суми, водещи до неправомерно намаляване на финансовия резултат и в резултат на това намаляване на дължимия корпоративен данък. Следователно, процесните сделки са сключени с цел отклонение от данъчно облагане, поради което със стойността на същите следва да бъде увеличен счетоводния финансов резултат на жалбоподателя за 2018г. С извършеното от органа по приходите увеличение на финансовия резултат със стойността на отчетените като разход фактури, издадени за сделки, които реално не са осъществени, е отстранено влиянието на тези разходи върху финансовия резултат на жалбоподателя, т.е. стойността по тези фактури не е взета под внимание.

Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице, както по отношение на косвените, така и по отношение на преките данъци. Законът при всички случаи изисква доказателства за реалност на доставката, а след това за документиране и за правилното ѝ счетоводно отразяване.

Предвид гореизложеното, съдът счита, че правилно с оспорваният РА на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 42 529,87 лв. по 13 от фактурите, издадени от „Хеленик Транс“ ЕООД, както и извършено увеличение на счетоводния финансов резултат на дружеството за 2018г., и произтичащите от това задължения за корпоративен данък за донасяне общо в размер на 21 264,93 лв. и лихви в размер на 4 844,07 лв. Събраните от ревизиращите органи доказателства са правилно преценени и заключенията в акта не противоречат на цялостното съдържание на установените при ревизията факти и обстоятелства и събрани доказателства. С оглед на горното, жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

При този изход на делото, основателна се явява претенцията на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, каквото следва да бъде определено съгласно чл.161, ал.1 от ДОПК в размер на 7061,32 лева съобразно чл.7, ал.2, т.4 вр. с чл.8, ал.1 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения /при материален интерес от 80 141,45 лв. / Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата от „Телекон България“ – ООД - [населено място], представлявано от управителя М. В. А. срещу Ревизионен акт №Р-22002220006331-091-001/28.06.2021г., в потвърдената му част с Решение № 1566/08.10.2021г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" София, с който е отказано право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС общо в размер на **42 529,87** лв. ведно с начислените лихви за забава общо в размер на **11 502,58** лв., както и установен корпоративен данък за довносяне за 2018г. в размер на **21 264,93** лв., ведно с начислените лихви за забава в размер на **4 844,07** лв.

ОСЪЖДА „Телекон България“ – ООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], ет. 4, ап. 14, представлявано от управителя М. В. А. да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП сумата от 7061,32 /седем хиляди шестдесет и един/ лева юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за изготвянето му.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: