

РЕШЕНИЕ

№ 36979

гр. София, 10.11.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 49 състав, в публично заседание на 28.11.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маргарита Йорданова

при участието на секретаря Милена Чунчева, като разгледа дело номер **8969** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба от „Рест Груп“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], чрез пълномощник, със съдебен адрес: [населено място], [улица], ап.9, срещу РА № Р-22002222005004-091-001/11.04.2023г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден с Решение № 931/06.07.2023 г. на Директора на Дирекция“ОДОП“ – [населено място], с който на дружеството са определени допълнителни задължения по ЗДДС от д.п.от м.09.2020г. до м.01.2021 г., общо в размер на 37991.08 лв. главница и лихви за забава общо в размер на 15099.78 лв., както и задължения за КД по ЗКПО за д.п. 2020 г. в размер на 32061.77 лв. и лихви за забава в размер на 5916.98 лв.

Жалбоподателят в жалбата си, в съдебно заседание и в писмени бележки по делото, чрез процесуалния си представител, излага подробни съображения за незаконосъобразност на РА и сочи, че така установените задължения с него са определени при неправилно прилагане на материалния закон и при съществени нарушения на процесуалните правила.Сочи, че в хода на ревизионното производство са представени достатъчно доказателства, обосноваващи реалното извършване на доставките, фактурирани с процесните фактури, издадени от доставчиците на дружеството. Позовава се на практиката на СЕС. Моли оспорваният ревизионен акт да бъде отменен изцяло. Претендира разности.

Ответникът по жалбата – Директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място], чрез процесуалния си представител, в съдебно заседание оспорва жалбата. Моли обжалваният РА да бъде оставен в сила като правилен и законосъобразен. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП – редовно уведомени, не изпращат представител.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от

фактическа страна:

Производството по издаване на обжалвания РА е започнало въз основа на ЗВР № Р-22002222005004-020-001 от 03.10.2022 г., връчена на 05.10.2021 г., изменена със Заповед №Р-22002222005004-020-002 от 23.12.2022 г., издадени от В. Г. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В. Т., е възложено извършването на ревизия на „РЕСТ ГРУП“ ЕООД за определяне на задълженията за корпоративен данък за период от 26.02.2020 г. до 31.12.2020 г. и за ДДС за данъчните периоди от 01.09.2020 г. до 31.01.2021 г. Посоченият възлагащ орган е оправомощен да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №3-ЦУ-1736/30.09.2022 г., №3-ЦУ-3287 от 08.11.2021 г. и Заповед №3-ЦУ-753 от 05.05.2022 г. на заместник- изпълнителни директори на НАП и Заповед №РД-01-787 от 08.11.2021 г. на директора на ТД на НАП С./ л.21-43 от делото/.Срока за завършване на ревизията е определен до 02.03.2023 г.Съгласно разпоредбите на чл.117 от ДОПК Ревизионният доклад / РД/ се съставя не по- късно от 14 дни след изтичане на срока на ревизията, който срок е спазен. РД е издаден с № Р-22002222005004-092-001/15.03.2023 г. /л.44-68 от делото/. РД е връчен по реда на чл.29, ал.4 от ДОПК на 21.03.2023 г. Не е постъпило възражение срещу РД. В срока по чл.119, ал.3 ДОПК е издаден РА № Р-22002222005004-091 -001/11.04.2023 г., издаден от В. Г. П. - орган, възложил ревизията, и В. Г. – главен инспектор по приходите в ТД на НАП – [населено място], ръководител на ревизията.

На основание чл. 133. ал. 3 от ДОПК е издаден РАПРА №П-22221023081085-003- 001 от 24.04.2023 г. с който е отстранена допуснатата техническа грешка в табл. 1 на РА - коректно е въведен деклариран ДДС за м. 10.2020 г. в размер на 19 626.44 лв.. вместо погрешно отразената сума в РА - 20 868,02 лв.

Видно от разпоредителната част на РАПРА /Таблица №1/, при декларирани задължения за данъци в общ размер на 71 861,19 лв., след ревизия са определени задължения в общ размер на 157 013.82 лв. Разликата от 85 152,63 лв. представлява установените допълнителни задължения, които са предмет на спор в процеса на административното обжалване и произтичат от:

1) допълнително начислен корпоративен данък в размер 32 061,77 лв., в резултат на извършени преобразувания на декларирания счетоводен финансов резултат за 2020 г. в увеличение на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО със сумата от 187 880,91 лв. и на основание чл. 78 от ЗКПО със сумата от 132 736.84 лв.;

2) допълнително начислени лихви за корпоративен данък в размер на 5 916.98 лв.:

3) допълнителни задължения за ДДС общо в размер на 37 991,08 лв., в резултат на: непризнато право на приспадане на данъчен кредит на основании чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 9 от ЗДДС общо в размер на 37 864,41 лв. по всички фактури, издадени от „ПИБ ГРУП 2019“ ЕООД и непризнато право на приспадане на данъчен кредит на основании чл. 71, т. 1 от ЗДДС в размер на 126,67 лв. по фактура №[ЕГН]/28.10.2020 г., издадена от „АУТОЗОНА“ ЕООД; начислени лихви за невнесени в срок задължения за ДДС общо в размер на 9 182,80 лв.

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК. При първата ревизия е установено, че „РЕСТ ГРУП“ ЕООД осъществява дейност основно като подизпълнител по полагане на геоклетки при изграждане на газопроводна мрежа, с възложител „СТИДИ“ ЕООД и ползва подизпълнител - „ПИБ ГРУП 2019“ ЕООД.

В изпълнение на дадените указания с Решение №1494/19.09.2022 г. са предприети следните процесуални действия, имащи значение за определяне на данъчните задължения на ревизираното лице:

С Протокол №Р-1326805/09.01.2022 г. към доказателствата от настоящото производство са

присъединени документи, събрани в хода на извършената предходна ревизия.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на дружеството е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22002222005004-040-001/15.12.2022 г., в отговор на което са представени доказателства и писмени обяснения.

По реда на чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на „КОДА-ЕВ Т.“, „КЕНПАЙП И. ИНТЕРНЕШИНЪЛ И.“- клон България, „СТИДИ“ ЕООД, М. В. П., С. М. А., М. Х. М.. Резултатите от проверките са отразени в Протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, подробно описани в РД.

С Протокол №1326796/07.12.2022 г. е документирано посещение в офиса на дружеството в [населено място], кв. Г., [улица]. ТЦ „Боила“, ет. 4, офис 10, където е извършен преглед на оригинални търговски, банкови и счетоводни документи и отразяването им в счетоводните регистри.

По ЗДДС е констатирано следното:

С договор от 14.09.2020 г. „КЕНПАЙП И. И. И.“

- клон България е възложило на „СТИДИ“ ЕООД инсталация на геоклетки. Дейността по засипване на обекта е превъзложена на трето лице - „КОДА - ЕВ ТРАНС“ ЕООД, за което е представен договор от 11.02.2020 г. с приложени протоколи за извършени услуги с тежка механизация от 03.12.2020 г., от 31.01.2021 г., от 31.03.2021 г. и от 15.04.2021 г. и Анекс №1/26.06.2020 г. за извършване на допълнителни дейности, съгласно количествено - стойностна сметка. Същите са извършени със закъснение, поради влошаване на атмосферните условия в края на 2020 г. Събраните доказателства при насрещната проверка на „КОДА - ЕВ ТРАНС“ ЕООД са в подкрепа на тезата за изпълнението на извършени услуги с тежка механизация.

На 14.09.2020 г. с договор за инсталация на геоклетки „СТИДИ“ ЕООД е превъзложило на „РЕСТ ГРУП“ ЕООД да инсталира геоклетки по протежението на газопровод „Б.-Д.“, като описаните в договора дейности включват разгъване и позициониране на секции, закрепени към земята посредством ПА въже 8 мм и метални шишове, захващане на съседни секции със свързващи механизми. В чл. 1, ал.3 от този документ е посочено, че необходимото въже, транспортирането на земна маса и геоклетките и засипването със земна маса е за сметка на възложителя. Договорена е цена от 1.40 лв./кв.м. без ДДС за инсталирана геоклетка и е определен срок за изпълнение е до 31.12.2020 г.

Според писмените обяснения и приложените доказателства, „ПИБ ГРУП 2019“ ЕООД е било ангажирано от ревизираното лице по договор от 14.09.2020 г. за укрепване на земните масиви след заравянето на тръбите и полагане на специфични скоби върху заровените тръби за газопреносната мрежа и е участвало само с обикновена работна сила, без допълнителни дейности от негова страна. Работата се е изразявала само в ръчен труд, тъй като самото поставяне на тръбите за пренос на газ и засипването им е било задължение на основния възложител по проекта „КЕНПАЙП И. И. И.“ - клон България.

При извършена при предходната ревизия насрещна проверка „ПИБ ГРУП 2019“ ЕООД е представило копия на издадени фактури с данъчна основа общо в размер на 189 322,03 лв. и начислен ДДС в размер на 37 864,41 лв., авиза за местен превод и протоколи /обр. 19. Приложени са синтетични хронологични ведомости за периода 01.01.2020 – 31.12.2021г. на счетоводни сметки 601 „Разходи за материали, 602 „Разходи за външни услуги“ и 411 „Клиенти за „РЕСТ ГРУП“ ЕООД за периода 01.01.2020 г. - 31.12.2020 г. с кореспондиращи сметки 703 „Строителни услуги“, 4532 „Начислен ДДС за продажбите“ и 5031 „Разплащателна сметка в лева“ и хронологичен регистър на „ПИБ ГРУП 2019“ ЕООД от 01.01.2021 г. - 31.12.2021 г. с отразени

дебит и кредит сметка 411 „Клиенти за „РЕСТ ГРУП“ ЕООД“.

Справката в информационната система на НАП е показала, че дружеството е разполагало с 6 лица, назначени на трудови правоотношения, от които 2 „шофьор товарен автомобил“, 1 „склададжия“, 1 „технически ръководител“ и 2 „работник в строителството“. В хода на ревизията са инициирани насрещни проверки на трима от работниците. В отговор на връчените ИПДПОЗЛ С. М. А. и М. В. П. са заявили, че не са участвали в работата по инсталиране на геоклетките. Искането до М. Х. М., назначен като технически ръководител строителство, не е връчено, поради неоткриването му. Предвид количеството на описаните в приемо-предавателните протоколи услуги /полагане на геоклетки с площ 148 000,30 кв. м./, органите по приходите са приели, че е невъзможно да бъдат изпълнени само от третото лице - М. Х. М.. По отношение на останалите три лица е застъпено становището, че изпълняват длъжности, които не отговарят на фактурираните услуги и не са полагали труд на обектите.

Установено е също, че фактурите, издадени от „ПИБ ГРУП 2019“ ЕООД, са заплатени по банков път по сметка на В. М. П. - майка на споменатия по-горе служител на „ПИБ ГРУП 2019“ ЕООД М. Х. М.. Изложеното е дало основание на органите по приходите да формират извод, че ревизираното лице е извършвало регулярни парични преводи по банковата сметка на В. М. П., без наличие на основание за това.

На отправените запитвания от кого и как е избран доставчика, данни за лицата с които е осъществен контакт във връзка с доставките, делова кореспонденция – телефони, имейли и др., от ревизираното лице е предоставено само името на М. М., ел.поща и телефон.Отбелязано е, че процесните фактури са включени в дневника за продажби за м.07.2021 г., а не в периодите на издаване.Посочено е още, че в приложена хронологична ведомост за 2020 г. фактурите от 26.10.2020г., 02.11.2020 г. и от 09.11.2020 г. не са осчетоводени.

В резултат на анализ на събраните документи и други доказателства е формиран извод, че услугите не са извършени от издателя на фактурите и той не е действителния доставчик.На основание чл.68, ал.1, т.1 и ал.2 от ЗДДС, вр.с чл.9 и чл.25 от ЗДДС на „Рест Груп“ ЕООД е отказано право на приспадане на данъчен кредит за д.п. м.09.2020 г. до м.01.2021 г. общо в размер на 37864.41 лв. по 14 бр. фактури, издадени от „ПИБ Груп 2019“ ЕООД.

Освен това е констатирано, че през данъчен период м.10.2020 г., ревизираното лице е упражнило право на данъчен кредит в размер на 126.67 лв. по фактура № 13/28.10.2020 г., издадена от „Аутозона 2020“ ООД.При преглед на счетоводните документи на дружеството жалбоподател е установено, че същата не е данъчна.На основание чл.71, т.1 от ЗДДС, вр. с чл.114 от с.з. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в посочения размер.

По ЗКПО е констатирано следното:

В хода на ревизията е установено, че за 2020 г. задълженото лице е подало ГДД по чл.92 от ЗКПО, с която е деклариран счетоводен финансов резултат печалба в размер на 150272.47 лв. и данъчен финансов резултат в същия размер.Дължимия корпоративен данък е в размер на 15027.25 лв.От дружеството не са внесени авансови вноски. Съгласно представените счетоводни регистри, през 2020 г. по сч.с-ка 601-Разходи за материали са осчетоводени 71663.76 лв., а по сч. С-ка 602 – разходи за външни услуги – 116217.15 лв., представляващи отчетени разходи по фактури, издадени от „ПИБ Груп 2019“ ЕООД.

Предвид изложените мотиви за липса на реални доставки по фактурите, издадени от посочения доставчик е преценено, че отчетените по тях разходи водят до отклонение от данъчно облагане и е налице хипотезата на чл.16, ал.1 от ЗКПО.Посочено е, че съгласно чл.26, т.2 от ЗКПО не следва да се признават за данъчни цели разходите, които не са документално обосновани по смисъла на чл.10, ал.1 от ЗКПО.На основание чл.26, т.2 и чл.16, ал.1, вр. с чл.10, чл.16, ал.2,т.4 и чл.77, ал.1

от ЗКПО за 2020 г. на „Рест Груп“ ЕООД не са признати осчетоводените разходи на стойност 187 880.91 лв. представляващи стойността на фактурите издадени от „ПИБ Груп 2019“ ЕООД. Констатирано е още, че общия размер на осчетоводените приходи, декларирани с ГДД по ЗКПО, не съответства на декларираните такива с подадени справки-декларации за ДДС. По счетоводна сметка 703-Приходи от продажби на услуги са осчетоводени 460 308,67 лв., а съгласно регистрационните дневници за продажби през 2020 г. е декларирана данъчна основа на извършените доставки в размер на 593 045,51 лв., в т.ч. услуга с чуждестранен получател на стойност 3 520,49 лв.

При проследяване на счетоводните справки ревизиращите са установили, че разликата в размер на 132 736,84 лв. произтича от отразени на 02.11.2020 г. със счетоводна статия 411/499/1. сума от 74 126,74 лв. с партньор „СТИДИ“ ЕООД по фактура №18/02.11.2020 г. и на 24.11.2020 г. сума от 58 610,10 лв. с партньор „СТИДИ“ ЕООД по фактура №23/24.11.2020 г. От представените банкови извлечения е извлечена информация, че по цитираните фактури са извършени плащания в периода от 05.11.2020 г. до 07.02.2022 г., описани в РД.

Отчетено е, че в представената хронологична разпечатка на сметка 499-Други кредитори, формираната разлика в размер на 132 736,84 лв. е отчетена със счетоводна операция 499/703 на 31.05.2021 г. и е признат приход в размер на 132 000,00 лв. с основание „признаване на приход след гаранционен период“ /МО [ЕГН]/.

Предвид липсата на изрично изискваните от дружеството документи доказващи необходимостта от обследване на слягането на земните маси в продължение на половин година и допълнителна гаранция от 6 месеца, ревизиращите не са кредитирали дадените писмени обяснения за признаване на разходите през 2021 г. след изтичане на гаранционен срок. Като мотиви са посочени разпоредбите на чл. 9 и чл. 10 от сключения договор с възложителя „СТИДИ“ ЕООД, където е разписано, че изпълнителят поема гаранционната отговорност за извършените монтаж и инсталация за срок от 60 месеца, считано от подписване на приемо-предавателен протокол удостоверяващ приемането на работата. Гаранционната отговорност се състои в задължението на изпълнителя да отстрани напълно и за своя сметка проявили се през гаранционния период недостатъци в извършения монтаж и инсталации, които не са следствие на доказана неправилна експлоатация“. Подчертано е, че дейността по засипване на обекта „КЕНПЕЙП И. И. И.“ - Клон България е възложило на „КОДА - ЕВ ТРАНС“ ЕООД, за което е представен договор с приложени протоколи за извършени услуги с тежка механизация от 03.12.2020 г.; 31.01.2021 г.; 31.03.2021 г. и 15.04.2021 г. и Анекс №1/26.06.2020 г. за извършване на допълнителни дейности, съгласно количествено-стойностна сметка.

Посочено е, че съгласно изискванията на чл. 34 от Закона за счетоводството /ЗСч./ „РЕСТ ГРУП“ ЕООД е задължено да прилага Националните счетоводни стандарти, като по отношение на приходите от строителни услуги са относими разпоредбите на СС 11 Договори за строителство. Когато резултатът от един договор за строителство може да бъде оценен надеждно, приходите и разходите, свързани с договора за строителство, следва да бъдат признати като приходи и разходи чрез отнасяне към етапа на завършеност на договорната дейност към края на отчетния период.

Тъй като в конкретния случай възлагането - 14.09.2020 г. и приключването на договора - 30.12.2020 г. са в един отчетен период, ревизиращите са преценили, че не се налага проследяване на етап на завършеност, а приходите и разходите могат да бъдат надеждно установени, още повече, че всички договорени дейности са извършени, приети от възложителя и признати чрез приемо - предавателни протоколи, довели до издаване на фактури.

В резултат на гореизложеното, на основание чл. 78 от ЗКПО счетоводният финансов резултат на „РЕСТ ГРУП“ ЕООД за 2020 г. е преобразуван в посока увеличение със сумата 132 736,84 лв.,

представляваща непризнатите през текущата година приходи от строителни услуги.

След така описаното преобразуване е установен данъчен финансов резултат печалба в размер на 470 890,22 лв., дължим корпоративен данък в размер на 47 089,02 лв. и разлика за внасяне в размер на 32 061,77 лв. На основание чл. 175 от ДОПК са начислени лихви в размер на 5 916,98 лв.

В срока по чл.152 от ДОПК данъчно задълженото лице е обжалвало РА № Р-22002222005004-091-001/11.04.2023г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – [населено място], пред директора на Дирекция“ОДОП“ – [населено място], който с Решение № 931/06.07.2023 г. го е потвърдил изцяло.

По делото са изслушани и приети заключения по ССЧЕ и допълнение към нея / л.147-160 и л. 227-33 от делото/, неоспорени от страните.Вещото лице след извършена проверка на документите по делото, както и в счетоводството на жалбоподателя е дало отговор на поставените му въпроси.

В хода на съдебното производство от ответника са представени доказателства, част от адм. преписка / л.182-205 от делото/ .

По делото са разпитани двама свидетели.Свидетелят М. Н. в показанията си твърди, че е бил технически ръководител в „Рест Груп“ ЕООД, като имал задължения да следи процеса на изпълнение на договора от работниците на „ПИБ Груп 2019“ ЕООД.Дейността се е извършвала около 4 месеца, като не може да каже колко точно са били работниците на подизпълнителя тъй като всеки ден те били различни.Според свидетеля това били местни хора, като няма представа как и на какви условия същите са наемани за работа от „ПИБ Груп 2019“ ЕООД.Консумативите и материалите са закупувани от „Рест Груп“ ЕООД и са транспортирани до обекта от това дружество.

Свидетеля М. Т. в показанията си посочва, че е работил през периода 2020 -2021 в „Стиди“ЕООД, като фирмата е наела за подизпълнител „Рест Груп“ ЕООД за полагане на геоклетки на процесния обект.Твърди,че неговата фирма е доставила геоклетките , а работници на „ПИБ Груп 2019“ ЕООД са ги полагали на място. За извършваната работа били подписвани протоколи.

Други доказателства не са ангажирани от страните.

С оглед установеното от фактическа страна съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срок от надлежната страна, в законоустановения срок при наличието на правен интерес, поради което същата се явява **ДОПУСТИМА** за разглеждане.

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

По валидността на акта:

С Тълкувателно решение по т. д. № 2 по описа за 2024 г. ОСК на ВАС е дал отговорът на въпроса: „Нищожен ли е ревизионен акт, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите - служител на една териториална дирекция на Националната агенция за приходите (ТД на НАП), определен със заповед по чл. 112, ал. 1, т. 1 ДОПК на директора на друга ТД на НАП въз основа на заповеди по чл. 12, ал. 6, изречение първо от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) и чл. 10, ал. 9 от Закона за НАП (ЗНАП), по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл. 8 ДОПК компетентни са органите на втората (другата) териториална дирекция?“.

В тази връзка Общото събрание на колегиите на ВАС съобрази, че ревизионният акт не е опорочен от обстоятелствата, че ревизията е възложена и в състава на издалите го органи по приходите като възложител на ревизията е участвал орган по приходите от

друга териториална дирекция, щом ревизията е проведена в компетентната териториална дирекция, а възложилият е от кръга на тези по чл. 12, ал. 6, изр. 1 ДОПК и е определен по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК от директора на компетентната дирекция. Включването в персоналните предели на заповедта по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на длъжностни лица от състава на друга териториална дирекция не е в противоречие с правилото на чл. 11, ал. 1, т. 1 ЗНАП. Директорът и в тази хипотеза организира и ръководи териториалната дирекция в териториалния обхват, отреден с решението на управителния съвет по чл. 5, ал. 5, т. 5 ЗНАП. За тази територия определя органите по приходите компетентни да възлагат ревизия. Не се основава на позитивното право разбирането за дължимо отношение на субординация между териториалния директор и адресатите на заповедта му. За длъжностните лица от състава на подчинената му дирекция възможността да бъдат посочени да възлагат ревизии следва от организационното правомощие на директора по чл. 11, ал. 1, т. 1 ЗНАП и от правилото на чл. 7, ал. 1 ДОПК. С акта по чл. 12, ал. 6, изр. 1 ДОПК се разширява, извън кръга на длъжностните лица от състава на дирекцията, персоналния обхват на възможните адресати на заповедта по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК. Затова и разпоредбата въвежда изискване определящият органите по приходите с правомощия да възлагат ревизии териториален директор да е от компетентната дирекция. Липсва ограничение адресатите на заповедта да са от същата дирекция. Контролът върху органите по приходите, които не са от тази дирекция не се осъществява с упражняване на правомощието по чл. 11, ал. 2, т. 4 ЗНАП (контрол върху дейността на органите и служителите на агенцията в съответната териториална дирекция), а на това по чл. 11, ал. 1, т. 4 ЗНАП (организиране и ръководене на възлагането и извършването на проверки и ревизии). Част от механизма за контрол са и конкретни правомощия, като това по чл. 7, ал. 3 ДОПК да из земе разглеждането и решаването на конкретен въпрос или преписка от компетентния орган по приходите, в случаите когато са налице основания за отвод или самоотвод, както и в случаите на трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения или невъзможност, произтичаща от промяна в длъжността на органа по приходите, водеща до отпадане на компетентността, и да възложи правомощията по разглеждането и решаването им на друг орган, равен по степен на този, от когото е иззета преписката или въпросът. Ревизионният акт не е издаден в противоречие с разпоредбата на чл. 112, ал. 2, т. 2 ДОПК. Не е иззета компетентността на изпълнителния директор или определен от него заместник за възлагане на ревизия „за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски“. И. на правомощието на органа по приходите да възлага ревизии и да участва в издаването на ревизионния акт е законът /вж. чл. 112, ал. 2 и чл. 119, ал. 2 ДОПК), а не заповедта на териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК, определяща кръга от длъжностни лица с функции на органи по приходите от компетентната териториална дирекция, които да възлагат ревизии. Крайният извод е, че заключителният акт в ревизионно производство, образувано по възлагане от орган по приходите от териториална дирекция различна от компетентната по чл. 8 ДОПК, който е определен със заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на териториалния директор на компетентната дирекция и е в субективните предели на заповеди по чл. 10, ал. 9 ЗНАП и чл. 12, ал. 6 ДОПК, е валиден.

С оглед на горното, при извършване на служебна проверка по чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи, съгласно

чл.119, ал.2 от ДОПК и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията. Същият е издаден в изискуемата форма и има съдържание, в което са изложени фактическите и правните основания за издаването му.РА е издаден под формата на електронен документ и подписан с валидни КЕП от издателите му предоставен на електронен носител и приложен по делото (л.91-97 от делото). Видно от представените в писмото доказателства, електронните подписи на органите по приходите, участвали в ревизията са били валидни и квалифицирани по смисъла на чл. 13, ал. 3 и 4 от ЗЕДЕП.При извършването на ревизията не са били допуснати нарушения на процесуалните разпоредби визирани в ДОПК, поради което обжалваният РА № Р-22002222005004-091-001/11.04.2023г., не страда от пороци, водещи до неговата нищожност.

По процесуалната и материалната законосъобразност на акта:

За да откаже правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури, издадени от „ПИБ Груп 2019“ ЕООД, органът по приходите е приел, че по същите не са налице реално извършени доставки, не е възникнало данъчно събитие и данъка по тези доставки е начислен неправомерно. На основание чл.70, ал.5 от ЗДДС, вр. с чл.68, ал.1 и чл.69, ал.1 и 2 от ЗДДС е отказал право на приспадане на данъчен кредит по тези фактури. До този извод органът по приходите е достигнал след анализ на представените документи от жалбоподателя и доставчика при извършената му насрещна проверка като е приел, че същите са частни такива, без доказателствена сила и не удостоверяват действително доставяне на услугите към дружеството жалбоподател.За това е посочено, че в случая е налице формално документиране на сделки и оформяне на счетоводни документи, без да е налице фактическо изпълнение на доставката.

Жалбоподателят оспорва тези изводи на органа по приходите като твърди, че услугите, посочени във фактурите са реално доставени и получени като в хода на ревизионното производство са представени всички необходими документи доказващи този факт. Жалбоподателят счита, че органът по приходите е приложил неправилно материалния закон.

В конкретният случай спорът между страните е формиран по въпроса: извършена ли е реална доставка на услуги – полагане на геоклетки, по процесните фактури, издадени от посочения доставчик, респективно възникнало ли е за жалбоподателя правото на приспадане на данъчен кредит по тези фактури.

Съгласно разпоредбата на чл.68, ал.1 от ЗДДС, данъчният кредит се определя като сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за: 1/ получени от него стоки или услуги по облагаема доставка; 2/ извършено от него плащане, преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставка; 3/ осъществен от него внос; 4/ изискуемия от него данък като платец по глава осма. Съгласно ал.2 на същата разпоредба, правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем, т.е. на датата на възникване на данъчното събитие по чл.25, ал.2 и 3 ЗДДС. Разпоредбата на чл.25, ал.2 и 3 от ЗДДС сочи, че данъчното събитие по смисъла на ЗДДС възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена, както и в специфичните случаи описани в чл.25, ал.3 ЗДДС. Тоест, извършването на доставка по смисъла на чл.6 и чл.9 от ЗДДС е абсолютна предпоставка за възникването и упражняването на правото на данъчен кредит, поради което само при наличието на доставка данъкът се явява начислен от доставчика правомерно.

Съобразно определението в чл. 9 от ЗДДС, за да се приеме, че ДДС е начислен правомерно от доставчика, следва да се установи безспорно, че услугата е извършена. Съгласно разпоредбата на чл.12 от ППЗДДС / в актуалната му редакция/, с изключение на случаите по чл.25, ал.3 и 4 от ЗДДС, услугата се счита за извършена по смисъла на закона, на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти. Съгласно т.7.1. от СС – 18 „Приходи“, приходът свързан със сделка за извършване на услуги се признава в зависимост от етапа на завършеност към датата на баланса, при условие, че резултатът от сделката може да се оцени надеждно, като съгласно т.7.2, вр.т.7.3 етапа на завършеност се преценява спрямо обема на извършената работа. Тоест, във всички случаи при преценка за това дали услугата, по която е ползван данъчен кредит е реално извършена, задължително трябва да се изследва въпроса дали възложената работа – като съвкупност от фактически действия и последици от тях, действително е извършена, т.е резултатът е възникнал, а при преценка на предпоставките за признаване на правото на данъчен кредит, задължително трябва да се изследва въпроса от кого е извършена възложената работа, конкретно извършена ли е от лицето издало фактурата документираща начисления данък, явяващ се ползвания от получателя данъчен кредит. За да е осъществена доставка по смисъла на чл. 9 от ЗДДС обаче, е необходимо освен сключването на сделката, резултатът от услугата реално да е възникнал. В тежест на жалбоподателя е да установи това обстоятелство, тъй като той трябва да установи всички предпоставки за възникване на правото на данъчен кредит

След преценка на доказателствата по делото съдът намира, че констатациите на органите по приходите, относно доставчиците, за липса на реални доставки по смисъла на чл.9 от ЗДДС не са опровергани.

Видно от събраните доказателства в ревизионното производство на доставчика са извършени насрещни проверки, като органите по приходите са изискали от същия да предоставят документи и писмени обяснения, релевантни за доказване на реалното изпълнение на фактурираните доставки към жалбоподателя.

В хода и на двете ревизионни производство дружеството жалбоподател изрично е посочило, че услугите, документирани с процесните фактури, включват единствено положен труд. Безспорно е установено, че „ПИБ ГРУП 2019“ ЕООД е разполагало с шест лица, назначени на трудови договори през периодите на издаване на фактурите, но съгласно декларираните данни в НАП и ведомостите за заплати, труд в този период са полагали 5 човека. Двама от служителите, които имат пълни работни месеци - Б. Д. и М. С. - са на длъжност „шофьори“, а Е. М.. която има отработени м. 11.2020 г. и м. 12.2020 г. е склададжия. Липсват доказателства, че доставчика е разполагал с необходимата кадрова обезпеченост тъй като не са представени никакви документи от които да е видно, че за извършването на процесните доставки са наемани допълнително работници. Не са представени документи за разходи за извършените доставки на услуги от доставчика – разплащателни ведомости, граждански договори и др. Липсват и не са представени никакви доказателства за материална, кадрова и техническа обезпеченост на доставчика, както и доказателства за извършено заплащане на услугите от възложителя към доставчика. С оглед на горното съдът не кредитира показанията на свидетелите по делото, които макар и логични не се подкрепят от писмените доказателства по делото.

Представените документи от жалбоподателя не обосновават по категоричен начин

извода, че фактурираните доставки от посочените по-горе доставчици са реално извършени. Ревизираното лице, съобразно общият принцип за разпределение на доказателствената тежест в процеса, според който всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, е следвало да докаже по пътя на пълно и главно доказване право на приспадане на данъчен кредит за данъчните периоди, респективно, че не са налице пречки за упражняването на това право, предвидени в действащите за ревизирания данъчен период материалноправни норми. Представените писмени доказателства са частни такива без достоверна дата и доказателствената им тежест следва да се преценява с оглед на всички събрани по делото доказателства.

Изводите на органа по приходите, че не са налице реално извършени доставки на услуги по процесните фактури не се опровергават и от приетата по делото ССЧЕ и допълнението към нея.

Следва да се отбележи, че вещото лице изрично е посочило, че проверката от него е извършена само въз основа на документите приложени по делото, както и в счетоводството на жалбоподателя. Проверка в счетоводството на доставчика не е извършвана. С оглед на горното не може по категоричен начин да се твърди, че доставчика е водил редовно счетоводство, съгласно изискванията на ЗСЧ и СС, както и дали представените документи - фактури и др. от жалбоподателя в хода на ревизионното производство и съдебното такова, се намират в счетоводството на доставчика, съответно налице ли е идентичност между същите. Данъчната фактура не представлява доказателство за фактическо осъществяване на доставката. Т. доказателство не е и осчетоводяването на фактурата и включването и в СД и в дневниците за покупки и продажби. За да бъде призната доставката за реална не е достатъчно да бъдат издадени счетоводни документи, а и да има доказателства, че доставчикът е извършил доставката. Такива доказателства не са представени нито в ревизионното производство и административното оспорване на РА, нито в настоящото съдебно производство.

Позоваването на практиката на СЕС не освобождава данъчно задълженото лице, съобразно общият принцип за разпределение на доказателствената тежест в процеса, според който всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, да установи по пътя на пълно и главно доказване наличието на предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит за съответните данъчни периоди, първата от които е осъществяването на доставките на стоки именно от издателите на фактурите, по които се претендира данъчния кредит. В този смисъл е и решението на С. по дело С-152/02.

С оглед на гореизложеното, съдът намира, че органът по приходите правилно и законосъобразно е заключил, че не е установено наличие на доставка по смисъла на чл.9 от ЗДДС, данъчно събитие и изискуемост на данъка по смисъла на чл.25 от ЗДДС за доставки от посочения по –горе доставчик, и е отказал право на приспадане на данъчен кредит на основание чл.68, ал.1, т.1 и т.2, вр. с чл.69, ал.1 и 2 от ЗДДС, вр. с чл.70, ал.5 от ЗДДС за процесните данъчни периоди.

Правилни са изводите на органите по приходите по отношение на отказания данъчен кредит по фактура за м.10.2020 г. издадена от „Аутозона 2020“ ООД. Посоченото дружество не е регистрирано по ЗДДС, като издадената от него фактура не е данъчна и е без начислен ДДС.

Видно от констатациите в частта по ЗДДС правилно органите по приходите са стигнали до извода, че фактурираните по „ПИБ ГРУП 2019“ ЕООД доставки не са документално обосновани, вследствие на което като правилна и основателна следва да се приеме корекцията в частта по прилагането на ЗКПО на основание чл. 26, т. 2, във вр. с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО - поради липса на надлежни доказателства - първични счетоводни документи, доказващи реалното им извършване и съответно отчетена цена, не може да бъде признато за документално обосновано и последващото формиране на разходи по тези фактури.

В конкретният случай след като от жалбоподателя и от доставчиците не са представени документи обосноваващи категоричен извод за извършени реални доставки на услуги, и след като фактурите не отразяват реално извършени стопански операции, то не е налице документална обоснованост по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО. Отчетените разходи се явяват недоказани с произтичащите от това материално правни последици, а именно коригиране на финансовия резултат с недоказаните разходи за целите на ЗКПО.

По изложените съображения съдът намира, че обжалваният РА е законосъобразен, фактическите констатации в него кореспондират със събраните в хода на ревизията доказателства, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

Предвид изхода на спора и разпоредбата на чл.161, ал.1 от ДОПК, искането на ответната страна за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно. Възнаграждението следва да бъде определено по реда на чл.7, ал.2,т.4 от Наредба № 1/09.07.2004 г. за възнаграждения за адвокатска работа/ в актуалната и редакция/, съобразно обжалвания материален интерес – главница и лихви общо в размер на 91069.61 лв. Поради това, и предвид обстоятелството, че ответната страна е представлявана в процеса от юрисконсулт, възнаграждението е дължимо и следва да бъде присъдено в размер на 7935.57 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК, Административен съд – София - град, Трето отделение, 49 състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Рест Груп“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със съдебен адрес: [населено място], [улица],ап.9, срещу РА № Р-22002222005004-091-001/11.04.2023г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден с Решение № 931/06.07.2023 г. на Директора на Дирекция“ОДОП“ – [населено място], с който на дружеството са определени допълнителни задължения по ЗДДС от д.п.от м.09.2020г. до м.01.2021 г., общо в размер на 37991.08 лв. главница и лихви за забава общо в размер на 15099.78 лв., както и задължения за КД п о ЗКПО за д.п. 2020 г. в размер на 32061.77 лв. и лихви за забава в размер на 5916.98 лв.

ОСЪЖДА „Рест Груп“ ЕООД, ЕИК[ЕИК],със седалище и адрес на управление: [населено място],ж.к“М. ливади-Б“, [жилищен адрес], да заплати по сметката на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] сумата в размер на 7935.57 лв./ седем хиляди деветстотин тридесет и пет лева и петдесет и седем стотинки/, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен

съд, по реда на АПК, в 14 – дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: