

РЕШЕНИЕ

№ 562

гр. София, 23.01.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 80 състав,
в публично заседание на 26.10.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Виржиния Петрова

при участието на секретаря Цветелина Заркова, като разгледа дело номер **8919** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на „ЕМ ЕНД ЕЛ МОТО“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [жк], [улица], ап.16, представлявано от М. В. В. –управител и съдебен адрес: [населено място], [жк], [жилищен адрес] чрез пълномощника му адв.Г. С., срещу ревизионен акт № Р-22221721005968-091-001 от 22.03.2023 г. издаден от Т. Б. Г. на длъжност „началник на сектор“, възложил ревизията и Л. Д. П. на длъжност „главен инспектор по приходите“ - ръководител на ревизията при ТД на НАП С., потвърден с решение № 823 от 16.06.2023 г. на директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП, в частта, в която са установени допълнителни задължения по ЗДДС за данъчни периоди – м.11.2020г. и м.01.2021г. и по ЗКПО за периода от 01.01.2020 г. до 31.12.2020 г.

Жалбоподателят поддържа, че РА, потвърден с решението на директора на дирекция „ОДОП“, [населено място] при ЦУ на НАП, е незаконосъобразен, явно необоснован и постановен в противоречие на материалния закон, практика на СЕС и на ВАС. Счита, че фактическите констатации не са подкрепени от събраните в хода на производството доказателства, а правните изводи са формирани при неправилна преценка на представените от негова страна документи.

В частта по ЗДДС намира за недопустимо изводите за липса на реално извършени доставки да бъдат формирани само поради обстоятелството, че доставчиците не са ангажирали в срок изискваните им доказателства, доколкото достъпът до

счетоводството на доставчиците не може да бъде въведено в негова тежест. Твърди, че представените от него в хода на ревизията писмени доказателства обосновават реализирането на доставките, които не били оспорени от органите по приходите. Навежда доводи, че доказателствата обосновават изпълнението на услугите, а неподдаването на данни от доставчиците за назначени лица по трудови правоотношения и установяването на допълнителни данъчни задължения с РА на същите не може да бъде въвеждано в негова тежест. Освен това задълженото лице релювира и възражения за допуснато нарушение на принципа за неутралност и правна сигурност, като се позовава на решение на СЕС С- 324/11 и решение на СЕС С-642/11. В частта по ЗКПО излага аргументи, че изложените от приходните органи констатации, приложените правни основания и следващите се данъчни задължения са необосновани и незаконосъобразни. Твърди, че за дружеството са били налице всички предпоставки за вярното и законосъобразно отчитане на разходите, с които е увеличен счетоводният финансов резултат на дружеството, в т.ч. и тяхната документална обосноваваност. В подкрепа на доводите си прилага отново, процесните фактури, договори за консултантски услуги/рекламна дейност и протоколи за предаване на извършена работа/консултантски услуги. Претендира се и присъждането на всички съдебни и деловодни разноски по делото, включително и такива сторени за процесуално представителство, съобразно представен списък на разноските по реда на чл. 80 от ГПК.

В проведеното публично съдебно заседание по делото, жалбоподателят, редовно призован, се представлява от адв. С., който в хода по същество на делото поддържа становище за незаконосъобразност на РА, като моли жалбата да бъде уважена, а оспореният РА отменен.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, редовно уведомен, чрез процесуалния си представител юрисконсулт Н., оспорва жалбата като неоснователна и моли същата да бъде отхвърлена. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение съобразно материалния интерес на делото.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не взема становище по жалбата. Административен съд – София град, III отделение, 80-ти състав, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221721005968-020-001 от 26.10.2021 г., връчена електронно на 04.11.2021 г. издадена от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на „ЕМ ЕНД ЕЛ МОТО“ ЕООД за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от м. 10.2020 г. до м. 01.2021 г. и по ЗКПО за данъчен период 2020 г. Определен е 3 /три/ месеца срок за изпълнение. По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК срокът е изменен със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22221721005968-020-002/31.01.2022 г. и №Р-22221721005968-020-003/28.02.2022 г. като е определен нов краен срок за приключване на ревизията до 04.04.2022 г. На основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК със Заповед №Р-22221721005968-023-001/04.04.2022 г. ревизията е спряна, поради наличие на неприключило ревизионно производство на дружеството за определяне на задължения по ЗДДС за

данъчен период м. 08.2020 г. и по ЗКПО за данъчни периоди от 2015 г. до 2019 г. от значение за изхода на настоящото производство. На основание чл. 35 от ДОПК със Заповед Р- 22221721005968-143-001/01.02.2023 г., ревизията е възобновена със срок на ревизията след възобновяването 01.02.2023 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221721005968-092-001/15.02.2023 г. връчен електронно на 27.02.2023 г. В срока на чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено писмено възражение срещу констатациите в РД. Ревизията приключва с РА №Р-22221721005968-091-001/22.03.2023 г., издаден от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С. -орган, възложил ревизията и Л. Д. П., на длъжност главен инспектор при ТД на НАП С.-ръководител на ревизията, връчен електронно на 03.04.2023г.

В РА е посочено, че в хода на ревизията са били предприети редица процесуални действия, описани в констативната част на РД, неразделна част от издадения РА, като са и изложени предприетите от органа по приходите действия, както и установената фактическа обстановка и събраните доказателствени средства.

Въз основа на извършените от органите по приходите процесуални действия и направените от тях констатации, са направени следните изводи:

Констатирано било, че дружеството е вписано в търговския регистър в Агенцията по вписванията на 18.01.2012 г. като е декларирана дейност: „Отдаване под наем и оперативен лизинг на леки и лекотоварни автомобили, без водач, деклариран е предмет на дейност: „Внос и износ на автомобили, мотоциклети и други моторни превозни средства, търговия с автомобили, мотоциклети и други моторни превозни средства, вътрешна и външна търговска дейност, както и всякаква друга търговска дейност незабранена от закона. За ревизирания период дружеството няма назначени лица по сключени трудови договори.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №Р-22221721005968-040-001/30.11.2021 г. и №Р-22221721005968-040-002/04.04.2022 г., с които са изискани търговски и счетоводни документи на дружеството.

С Протокол №1814210/04.04.2022 г. е документирано посещение с цел преглед на търговски и счетоводни документи за ревизирания период. На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК са изготвени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от трети лица /ИПДПОТЛ/, както следва: №Р- 22221721005968-041-001/04.04.2022 г. до „КЕЙНВЪСБАК“ ЕООД-ЕИК[ЕИК], изпратено на електронен адрес и адрес за кореспонденция, чрез пощенски оператор с разписка, върнала се с гриф „Непотърсен“; №Р-22221721005968-041-002/04.04.2022 г. до „НЕЛ СТРОЙ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], изпратено на електронен адрес и адрес за кореспонденция, чрез пощенски оператор с разписка, върнала се с гриф „Непотърсен“.

На основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на доставчика „ХИБРИД ТИМ“ ЕООД. ЕИК[ЕИК], за което е издаден ПИНП № П-22221422007309-141-001/10.03.2022 г.

С Протокол №Р-22221721005968-П.-001/01.02.2023 г. са присъединени доказателства, събрани в хода на ревизия на „ЕМ ЕНД ЕЛ МОТО“ ЕООД за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчен период м. 08.2020 г. и по ЗКПО за данъчни периоди от 2015 г. до 2019 г., приключила с РА №Р-22002222001646-091-001/03.01.2023 г.

Констатирано било, че „ЕМ ЕНД ЕЛ МОТО“ ЕООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4 900.00 лв. по 2 фактури, издадени от „ХИБРИД ТИМ“ ЕООД за предоставяне на консултантски услуги. При проверка в ИМ на НАП е констатирано, че фактурите са включени в отчетните регистри - дневници за продажбите на доставчика. Представени са и следните документи: Договор за предоставяне на консултантски услуги от 09.03.2020 г. сключен между „ХИБРИД ТИМ“ ЕООД /Консултант/ и „ЕМ ЕНД ЕЛ МОТО“ ЕООД /Клиент/, с предмет: консултантът притежава практически опит и ресурси, необходими за подпомагане на клиента чрез професионални консултации при проучването и строителството на телекомуникационни мрежи и съоръжения, включително за осъществяването на контакти между клиента и неговите потенциални партньори. Клиентът възлага предоставянето на консултантски услуги в областта на строителството и поддръжката на телекомуникационни мрежи, съоръжения и услуги, чрез изпращане на писмени или устни заявки, в които посочва конкретна услуга и естеството на проучване, за което дължи възнаграждение предмет на отделно договаряне.

В изпълнение на договореното са издадени:

-фактура №345/18.08.2020 г. с ДО 11 590,00 лв. и ДДС 2 318,00 лв. и протокол от 18.08.2020 г. с описание на предоставената устна консултация, снабдяване с документи, техническо проучване и съдействие при преговори за период 01.05.2020 г. - 31.07.2020 г. с размер на възнаграждението 11 590.00 лв. без ДДС;

-фактура №364/22.11.2020 г. с ДО 14 000,00 лв. и ДДС 2 800,00 лв. и протокол от 19.11.2020 г. с описание на предоставената устна консултация, снабдяване с документи, техническо проучване и съдействие при преговори за период 01.08.2020 г. - 31.10.2020 г. с размер на възнаграждението 14 000.00 лв. без ДДС;

-фактура №375/28.01.2021 г. с ДО 10 500.00 лв. и ДДС 2 100,00 лв. и протокол от 20.01.2021 г. с описание на предоставената устна консултация, снабдяване с документи, техническо проучване и съдействие при преговори за период 01.11.2020 г. - 15.01.2021 г. с размер на възнаграждението 10 500.00 лв. без ДДС;

В протоколите е записано, че със съдействието на консултанта е подписан договор за посредничество при придобиване на електронно - съобщителна мрежа, съоръжение и свързана инфраструктура.

Представени са банкови извлечения за преведени суми: на 18.08.2020 г.- 13908 лв., на 23.11.2020 г. -16 800 лв. и на 28.01.2021 г. -12 600 лв.

В хода на предходна ревизия са били представени писмени обяснения, в които е посочено, че ревизираното дружество е възложило проучване на необходимостта от интернет трасе около 60 км. Р. С. за преминаване на интернет оптични кабели. Проучването на трасето е извършено лично от управителя Н. Х. и от лицето П. М. Тузчиев като разрешенията за отваряне на шахти са поискани от „ВИВАКОМ“ АД. По данни на ИМ на НАП П. М. Тузчиев е бил назначен по трудов договор в „ХИБРИД ТИМ“ ЕООД на длъжност: експерт здравословни и безопасни условия на труд и считано от 29.07.2020 г. на длъжност: мениджър покупки-продажби. Констатирано е, че по отношение на фактура №345/18.08.2020 г. липсва начислен приход от доставчика, вместо което сумата е отнесена по кредита на сметка 412 Клиенти по аванси.

Относно последваща реализация управителят на „ЕМ ЕНД ЕЛ МОТО“ ЕООД в писмени обяснения излага твърдения за това, че получените от „ХИБРИД ТИМ“ ЕООД консултации касаят „СОФИЯ КОНЕКТ“ ЕООД- ЕИК[ЕИК]. Приложен е

договор от 16.03.2015 г. сключен между „СОФИЯ КОНЕКТ“ ЕООД /Клиент/ и „ЕМ ЕНД ЕЛ МОТО“ ЕООД /Консултант/, с който е уговорено консултантът да предостави на клиента следните услуги: осъществяване на контакт/организиране на срещи между клиента и лица, ползващи/предоставящи телекомуникационни услуги, с цел сключване на договори и/или осъществяване на търговски контакти; оказване на съдействие във връзка с установяване на договорни отношения за предоставяне/закупуване на телекомуникационни услуги от страна на клиента; консултации относно предоставянето на конкретна телекомуникационна услуга (при какви параметри да бъде предоставена услугата, как да се формират ценовите условия с оглед на пазара, как/по какъв начин да се осъществява техническата поддръжка) и др. услуги в областта на телекомуникационните услуги.

С протокол от 17.08.2020 г. е документирано предоставената устна консултация, снабдяване с документи, техническо проучване и съдействие при преговори за период 01.01.2017 г. - 30.07.2020 г. с размер на възнаграждението 15 764,00 лв. без ДДС.

С протокол от 11.11.2020 г. е документирано предоставената устна консултация, снабдяване с документи, техническо проучване и съдействие при преговори за период 01.08.2020 г. - 31.10.2020 г. с размер на възнаграждението 15 764,00 лв. без ДДС.

Конкретизирано е, че консултацията е довела до сключване на договор за посредничество между „СОФИЯ КОНЕКТ“ ЕООД и „НЕТУОРКС-БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, като е придобита електронно съобщителна мрежа, чрез договор сключен между последното дружество и „ГЛОБЪЛ КОМУНИКЕЙШЪНС НЕТ“ АД.

Органите по приходите са приели, че ангажираните доказателства не обосновават реална доставка по предоставяне на персонал поради следното: липсва информация за предмета на консултиране, техническа документация, водена кореспонденция, ценови оферти, неизяснено е как е формирана цената на консултантските услуги. Не са представени съпътстващи документи за извършване на консултациите, експертни оценки, схеми и конструктивни и технически изчисления и др.

Предмета на доставките предполага наличие на кадрови ресурс, с какъвто доставчика не разполага. Посоченото лице П. М. Тузчиев, заема длъжност, която не съответства на документираното консултиране, вкл. основната дейност на проверяваното дружество-строителство на жилищни и нежилищни сгради.

Въз основа на така формираните констатации, от правна страна в РА е прието, че за процесните доставки, коментирани по-горе, не са налице доказателства за доставка на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, респективно за настъпване на данъчно събитие по реда на чл. 25 от същия закон. Предвид това с РА не е признато право на данъчен кредит по фактури №364/22.11.2020 г. и №375/28.01.2021 г., издадени от „ЕМ ЕНД ЕЛ МОТО“ ЕООД, поради неизпълнение на чл. 68. ал. 1, т. 1 и чл. 69. ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

След така направените проверки и констатации в тях, както и след извършени справки в информационната система на НАП и с оглед доказателствата, представени от ревизираното лице е преценено, че са налице основания за извършване на корекции в декларираните от него резултати за част от периодите по ЗДДС и по ЗКПО.

Ревизиращите органи са приели в случая, че не може да се докаже, че фактурираните доставки на услуги са реално извършени от издателя на процесните фактури. Поради това, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от същия закон на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 4 900 лв. по фактурите, издадени от „ХИБРИД ТИМ“ ЕООД. В частта по ЗКПО ревизиращият орган е констатирал, че е подадена Годишна данъчна

декларация /ГДД/ за 2020 г., с вх. № 2217И0306424 от 28.06.2021 г. с деклариран счетоводен финансов резултат - печалба 37,473.10 лв. и данъчен финансов резултат - 0,00 лв. след приспадане на данъчни загуби от минали години в общ размер на 37 894,44 лв.

Направените констатации досежно получените услуги в частта по ЗДДС са взети предвид при определяне задълженията за корпоративен данък респективно е коригиран данъчният финансов резултат за 2020 г. в увеличение с отчетените разходи по сметка 602 в общ размер на 41 920.00 лв. по следните фактури:

- №345/18.08.2020 г. на стойност 11 590,00 лв., издадена „ХИБРИД ТИЙМ“ ЕООД,
- №364/22.11.2020 г. на стойност 14 000,00 лв., издадена „ХИБРИД ТИЙМ“ ЕООД.

Аналогични констатации са направени и по отношение на отчетените разходи по фактури:

-№75/24.03.2020 г. на стойност 7 680,00 лв., издадена от „НЕЛ СТРОЙ“ ЕООД с предмет консултантска дейност, по отношение на която от ревизираното дружество са представени: договор за услуга 02.03.2020 г., съгласно който изпълнителят приема да извърши консултантска дейност в срок до 02.03.2021 г. срещу конкретно възнаграждение платено по банков път, протокол за приемане на извършена работа от 20.03.2020 г. и банково извлечение за платена сума. Ревизиращите са приели, че липсва каквато и да била конкретизация на консултантската услуга, доставчика не разполага с кадрова обезпеченост да осъществи такъв тип дейност, включително управителя е бил назначен по трудов договор на длъжности: продава-консултант, хигиенист и оператор машини. От дружеството не е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020 г.

-№46/25.03.2020 г. на стойност 8 020,00 лв.. издадена от „КЕЙНВЪСБАК“ ЕООД

-№47/26.03.2020 г. на стойност 6 300,00 лв., издадена от „КЕЙНВЪСБАК“ ЕООД, с предмет рекламна дейност и рекламни материали, по отношение на които от ревизираното дружество са представени: договор за рекламна услуга 05.03.2020 г., съгласно който изпълнителя приема да извърши разнасяне на рекламни материали /флаери и брошури/, срещу възнаграждение платено по банков път и банково извлечение за платена сума.

Ревизиращите са приели, че липсва каквато и да била конкретизация на рекламната услуга, а доставчика не разполага с кадрова обезпеченост да осъществи такъв тип дейност, включително управителя е бил назначен по трудов договор на длъжност контролор по редовността на пътниците. От дружеството не е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020 г.

С оглед резултатите от проверките, касаещи реалността на извършените доставки от страна на доставчиците на услугите по тези фактури, е установено, че тези търговци не са доказали предмета на доставките, кадрова обезпеченост или предходен доставчик. Вследствие на тези констатации органите по приходите са приели от правна страна, че не са изпълнени изискванията на 26, т. 2 от ЗКПО, а именно счетоводният разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на **Закона за счетоводството** /ЗСч./, отразяващ вярно и честно стопанската операция. В случая е направен извода, че фактурите от посочените доставчици не отговарят на изискванията за вярност на стопанската операция, тъй като реална стопанска операция няма и не са годни доказателства за осчетоводения разход. На следващо място са изложени съображения, че е налице хипотезата на отклонение от данъчно облагане, като са заплатени възнаграждения за услуги, които реално не са извършени /чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО/.

За 2020 г. по сметка 603 Разходи за амортизации са отчитани амортизационни отчисления на собствените дълготрайни материални активи /ДМА/: А. Аб. бракуван към 31.01.2020 г. - 101,87 лв., туристическа каравана продадена на 05.05.2020 г. - 83,35 лв., БМВ М6, откраднат и отписан на 31.07.2020 г. - 1 370.81 лв., Мазда 6 - 1 375,00 лв., мотоциклет Сузуки - 1 003.97 лв.

и туристическа каравана - 150,00 лв., за които активи липсват писмени документи същите да са използвани за дейността на дружеството. С РА на основание на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО, във връзка с чл. 54, ал. 2 от същия закон не са признати за данъчни цели начислените разходи в общ размер на 4 085.00 лв.

Органите по приходите са приели, че за отчетната 2020 г. липсва загуба подлежаща на приспадане по реда на чл. 70. ал. 1 от ЗКПО. В тази връзка са се позовали на РА №Р-22002222001646-091-001/03.01.2023 г. издаден на „ЕМ ЕНД ЕЛ МОТО“ ЕООД, където са коригирани в посока увеличение на данъчно финансовите резултати по ЗКПО за отчетните периоди 2015 г. - 2019 г., поради което за следващият данъчен период 2020 г. липсва загуба подлежаща на приспадане.

Предвид това с РА е са определени допълнителни задължения за корпоративен данък в общ размер на 8 389.94 лв., предмет на оспорване.

РА е обжалван от страна на жалбоподателя, като с решение № 823 от 16.06.2023г. на директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП, е потвърдил РА в частта на установения резултат по ЗКПО за 2020 г., като размера на корпоративния данък е определил на 8389.94 лв. и лихви за забава в размер на 1495.13лв. и в частта, в която са установени допълнителни задължения по ЗДДС за данъчни периоди –м.11.2020г. и м.01.2021г. в общ размер на 4900.00лв. и лихви по забава в размер на 1611.19 лв.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата:

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с подадена от „ЕМ ЕНД ЕЛ МОТО“ ЕООД жалба, поради което жалбата е процесуално допустима, като изпълнила абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК при съдебното обжалване на ревизионен акт.

Наред с посоченото жалбата е процесуално допустима, тъй като е спазено и изискването по чл.156, ал. 2 ДОПК, тъй като е подадена срещу подлежащ на оспорване акт и от негов адресат.

Предвид изложеното жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана по същество.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е неоснователна по следните съображения:

Предмет на оспорване в настоящото производство е ревизионен акт № Р-22221721005968-091-001 от 22.03.2023 г. издаден от Т. Б. Г. на длъжност „началник на сектор“, възложил ревизията и Л. Д. П. на длъжност „главен инспектор по приходите" - ръководител на ревизията при ТД на НАП С., с който не е признато право на данъчен кредит в размер на 4900.00 лв. по 2 фактури, издадени от „ХИБРИД ТИМ“ ЕООД и лихви в размер на 1611.19лв., както и е увеличен финансовият резултат за 2020г. с отчетени разходи по фактури на горепосочения доставчик, както още и по фактури на „НЕЛ СТРОЙ" ЕООД и „КЕЙНВЪСБАК" ЕООД, като в резултат на това е установен допълнителен корпоративен данък общо в размер на 8389.94 лв. и лихви в размер на 1495.13 лв.

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл.160, ал.2 ДОПК, настоящият състав на Съда намира следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните

разпоредби по издаването му.

Атакуваният в настоящето производство ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл.119, ал. 2 ДОПК, като ревизията е възложена след надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК.

Оспореният ревизионен акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120 от ДОПК- РА е мотивиран, като неразделна част от него е и ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

Видно от приложеното копие на процесния РА, същият е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, което се потвърждава от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл.28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл.25, ал.5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл.22, т.4 ЗЕДЕУУ, доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл.24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл.24 ЗЕДЕУУ – арг. чл.25, ал.5 ЗЕДЕУУ. Поради което РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, като подписан с квалифициран електронен подпис на органите по чл.119, ал. 2 от ДОПК.

По материалната законосъобразност на акта:

С процесния РА правото на данъчен кредит е отказано, поради направени от органите по приходите заключения за липса на доказателства за извършването на доставки на услуги по смисъла на чл. 9 ЗДДС по гореописаните фактури издадени от „ХИБРИД ТИМ“ ЕООД за извършени услуги, а именно - консултация, снабдяване с документи, техническо проучване и съдействие при преговори.

Съдът намира, че за да се прецени дали отказът на органите по приходите да признаят правото на данъчен кредит по фактурите издадени от дружествата-доставчици се явява законосъобразен, следва да се разреши спорният по делото въпрос - извършени ли са реално фактурираните от посочения доставчик услуги.

По силата на чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставката на услуга е всяко извършване на услуга, а според чл. 24, ал.1 от Директива 2006/112/ЕО това означава всяка сделка, която не е доставка на стоки. Облагаема според чл. 12, ал.1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие съгласно чл. 25, ал.1 ЗДДС. Член 25, ал.2 ЗДДС постановява, че данъчно събитие възниква на датата, на която услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл.68, ал.2 ЗДДС възниква правото на приспадането му. Д. кредит, чл. 68, ал.1, т. 1 ЗДДС, е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит по видове основания, чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС постановява, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, то има право да приспадне данъка за

стоките и услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице му е доставил или предстои да му достави. Член 69, ал.1, т.1 ЗДДС транспонира чл.168, б.”а” от Директива 2006/112/ЕО, който също постановява, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаеми сделки на данъчно задължено лице, то има правото в държавата-членка, в която извършва тези сделки, да приспадне от дължимия ДДС, който е задължено да плати, дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от данъчно задължено лице. След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС и чл.167 и чл.168, б.”а” от Директива 2006/112/ЕО подлежи на упражняване при условието по чл.71, т.1 ЗДДС данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл.114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател. Без реално извършена доставка на услуга по чл.9, ал.1 ЗДДС данъчно събитие по чл.25, ал.1 ЗДДС не настъпва съгласно чл.25, ал.2 ЗДДС, данъкът не става изискуем по чл.25, ал.6, т.1 ЗДДС, без което право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 не възниква съгласно чл.68, ал.2 ЗДДС и несъществуващо, не може да бъде упражнено по чл.71, ал.1, т.1 ЗДДС.

Според постоянната съдебна практика правото на данъчно задължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица-платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, представлява основен принцип за въведената със законодателството на ЕС обща система на ДДС. Реалното извършване на облагаема доставка на стоки или услуги е задължително условие за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС, без което то не може валидно да се упражни по чл.71, т.1 ЗДДС. При положение, че органите по приходите са стигнали до констатации за липсата на облагаеми доставки, при оспорване, националната юрисдикция трябва да извърши глобална преценка по приложимите във вътрешното ѝ право правила за доказване на всички елементи и фактически обстоятелства, за да определи дали това данъчно задължено лице има или не право на приспадане по тези доставки. Само ако при тази преценка установи, че доставките са реално осъществени и впоследствие стоките са използвани от получателя за целите на негови облагаеми сделки, правото на приспадане не може да се откаже. Едва след това националната юрисдикция проверява дали това право не е изключено поради обективни данни, че данъчно задълженото лице, получило стоките или услугите, е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която го обосновава, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре или надолу по веригата доставки (решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 – т.44, 45 и 52). Ако реалността на доставките не се докаже в процеса, правото на приспадане на данъчен кредит не може да се счита възникнало, фактическото му упражняване като ненадлежно не подлежи на зачитане, независимо от (не) добросъвестността на данъчно задълженото лице - получател на стоките или услугите по фактура.

В случая с процесния РА не е признато правото на данъчен кредит на жалбоподателя в размер данъчен кредит в общ размер на 4900.00 лв. по фактури, издадени от „ХИБРИД ТИМ“ ЕООД.

В случая страните не спорят относно наличието на формалната предпоставка за упражняване правото на данъчен кредит – притежаването от жалбоподателя на

редовни фактури, съставени в съответствие с изискванията на ЗДДС.

Спорно в случая се явява обстоятелството дали по тези фактури са извършени реални доставки на услуги.

В настоящия случай правилно е възприетото в РА и решението на директора на дирекция „ОДОП“, че представените договори и фактури, за които се твърди, че са извършени от доставчика посочени в РА и касаещи доставки услуги – не обосновават извода за реално извършване на услугите от цитирания доставчик. При съвкупната преценка на доказателствата по делото, съдът счита, че липсват действително осъществени услуги по фактурите, предвид установената липса на всякакви трудови, технически и организационни ресурси у изпълнителите за осъществяване на доставката. Ето защо съдът намира, че не е безспорно установено, че посоченото дружество е извършило доставки на услугите, поради липсата на кадрови и материална обезпеченост за изпълнението им. За да обоснове извод за липса на реално осъществена услуга, органите по приходите са извели констатации, че липсва информация за предмета на консултиране, техническа документация, водена кореспонденция, ценови оферти, неизяснено как е формирана цената на консултантските услуги. Не са представени съпътстващи документи за извършване на консултациите, експертни оценки, схеми и конструктивни и технически изчисления и др. Предмета на доставките предполага наличие на кадрови ресурс, с какъвто доставчика не разполага. Посоченото лице П. М. Тузчиев заема длъжност, която не съответства на документираното консултиране, включително основната дейност на проверяваното дружество - строителство на жилищни и нежилищни сгради. Доставчиците не са представили обяснения и конкретни технологични характеристики на комуникационното оборудване, не била представена техническа документация, имейли и др. което да доказва, че фактурираните на „Ем енд ел мото“ ЕООД консултантски услуги са реално извършени от „Хибрид Тим“ ЕООД. Нямаło предоставена информация, относно това как е определена цената на консултантските услуги – количествено и стойностно, не са представени технически и ценови оферти и калкулация за определяне цената на услугите. Не били представени данни от проверяваното лице под каква форма са предадени консултациите, експертни оценки, схеми и конструктивни и технически изчисления. Посочено е лице – П. М. Тузчиев, за който не става ясно дали притежава необходимата квалификация, тъй като същия е бил назначен в „Хибрид Тим“ ЕООД на длъжност „експерт здравословни и безопасни условия на труд и считано от 29.07.2020 г. на длъжност мениджър покупки-продажби. Липсвали реални доказателства за положен труд от страна както на лицето П. Тузчиев, така и от управителя на „Хибрид Тим“ ЕООД – Н. Х., който е самоосигуряващо се лице. Ревизиращия екип не разполагал с ясни и категорични изводи относно реално полагане на труд, като това от своя страна налагало извода, че предоставените услуги реално не биха могли да бъдат извършени от дружество, в което формално е назначено това лице, на което направените удръжки за социално и здравно осигуряване не са внесени. Само наличието на фактури, договор и приемо-предавателни протоколи и плащания не могат да бъдат доказателство за действителното изпълнение на доставките. За тяхното доказване е необходимо, както доставчикът, така и получателят да притежават достатъчно убедителни доказателства за това изпълнение. Такива доказателства не са представени и от двете страни, поради което на основание чл.37, ал.4 от ДОПК се приема, че такива не съществуват. По отношение на „Хибрид Тим“ ЕООД - нито от страна на проверяваното, нито от страна

на ревизираното дружество са представени всички изискани доказателства за наличието на реално извършени (респективно – получени) облагаеми доставки на услуги.

Въз основа на така формираните констатации, от правна страна в РА е прието, че за процесните доставки, коментирани по-горе, не са налице доказателства за доставка на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, респективно за настъпване на данъчно събитие по реда на чл. 25 от същия закон. Предвид това с РА не е признато право на данъчен по фактури №364/22.11.2020 г. и №375/28.01.2021 г., издадени от „ЕМ ЕНД ЕЛ МОТО“ ЕООД, поради неизпълнение на чл. 68. ал. 1, т. 1 и чл. 69. ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

По констатациите по ЗКПО:

Органите по приходите са приели с оглед на отразените в частта по ЗДДС обстоятелства и възприетата теза за липса на доставки на услуги, че е налице хипотезата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО в следствие на което е увеличен финансов резултат с данъчните основи на част от доставките, по които не е признато правото на данъчен кредит, поради което на дружеството са определени задължения за довносяне по ЗКПО в размер на 8389.94 в. за 2020 г. за разходи по сметка 602 в общ размер на 41920.00лв. по следните фактури:

- №345/18.08.2020 г. на стойност 11 590,00 лв., издадена „ХИБРИД ТИЙМ“ ЕООД
- №364/22.11.2020 г. на стойност 14 000,00 лв., издадена „ХИБРИД ТИЙМ“ ЕООД
- №75/24.03.2020 г. на стойност 7 680,00 лв., издадена от „НЕЛ СТРОЙ“ ЕООД
- №46/25.03.2020 г. на стойност 8 020,00 лв. издадена от „КЕЙНВЪСБАК“ ЕООД
- №47/26.03.2020 г. на стойност 6 300,00 лв., издадена от „КЕЙНВЪСБАК“ ЕООД

Съгласно чл. 26, ал. 2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Следователно, на това правно основание, за да не се признаят счетоводни разходи, следва те да са такива разходи, за които данъчнозадълженото лице не разполага с документи, отговарящи на нормативните изисквания на ЗКПО и Закона за счетоводството, т.е. включително и когато тези документи не отразяват вярно описаната в тях стопанска операция.

Съгласно чл.10, ал. 1 от ЗКПО счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. Документалната обоснованост на разходите за данъчни цели е основание за регистриране на съответната стопанска операция и нейното вярно и точно отразяване. Документалната обоснованост разкрива дали отчетеният разход е пряко свързан и обслужва стопанската дейност на данъчно задълженото лице.

За се прецени дали счетоводният разход следва да се признае за данъчните цели, следва преди това да бъде изследван въпросът налице ли са реално осъществени доставки на услуги по издадените от доставчиците фактури, които да послужат като основание направените от жалбоподателя разходи във връзка с тези доставки да бъдат признати за данъчни цели и с тях да бъде намален съответно финансовият резултат на дружеството-жалбоподател за процесната 2020 г.

Съгласно общият принцип за разпределянето на доказателствената тежест в процеса, и доколкото се касае до установяването на положителни факти, задължението за доказване реалността на доставките по процесните фактури е на ревизираното лице.

С оглед на установеното по-горе в мотивната част на решението за реалност на

осъществените стопански операции, съдът намира, че правилно органите по приходите, са увеличили финансовия резултат за спорния период с разходите по доставките от доставчика „ХИБРИД ТИЙМ“ ЕООД.

По отношение на увеличението на финансовия резултат за 2020 г. със стойността на издадените от „НЕЛ СТРОЙ“ ЕООД и „КЕЙНВЪСБАК“ ЕООД фактури, съдът намира за правилни и законосъобразни изводите на ревизиращите органи.

Както се посочи по-горе в тежест на жалбоподателят е да установи реалността на доставките по процесните фактури.

Доставката на стоки/услуги представлява фактическо извършване на определени дейности, които имат стойност, и извършването им би могло да се докаже със счетоводни документи, пътни листове, описи, доказателства за материалната, техническата и кадровата обезпеченост на доставчика. Такива макар и да се съдържат и да се приобщени към доказателствения материал по делото, не обосновават по отношение на „НЕЛ СТРОЙ“ ЕООД и „КЕЙНВЪСБАК“ ЕООД извършване на услугата – консултантска дейност и разнасяне на рекламни флаери. Законосъобразни са изводите на ревизиращият екип, че доколкото сделката, включва разпространение на рекламни флаери, не е било доказано кой е изработил и с какво съдържание са флаерите. С оглед на изложеното, съдът приема, че доколкото дружеството жалбоподател не доказва предоставянето на конкретни услуги по процесните фактури, следва да се приеме, че процесните услуги/стоки не са действително извършени и в този смисъл фактурите не отразяват верни стопански операции.

Относно издадената от „НЕЛ СТРОЙ“ ЕООД фактура през м.март 2020 г., документираща извършване на услугата – консултантска дейност, съдът намира, че констатациите на органите по приходи за липса на реалност на извършената услуга отново са правилни и законосъобразни. Не са ангажирани доказателства от страна на ревизираното лице, жалбоподател в процеса, че услугата е изпълнена.

Следва да се посочи, че извършените плащания към доставчиците по фактурите сами по себе си не могат да удостоверяват осъществяването на доставките.

В обобщение следва да бъде отбелязано, че в случая жалбоподателят не ангажира допълнителни доказателства за установяване на положителния факт на действителното извършване на услугите/стоките по процесните доставки. Категорично е установено по делото, че дружеството е осчетоводило разходи по процесните фактури, но нито в хода на ревизионното производство и административното обжалване, нито в хода на съдебното обжалване бяха представени доказателства, безспорно установяващи реалност на извършените доставки. Отсъствие на доказателства за установяване на релевантните факти, води до извод за липса на реални доставки на услуги.

В случая е установено, че разходите са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, тъй като не са налице доказателства, които да установяват по безспорен начин, че разходите по процесните фактури, с които е увеличен финансовият резултат на ревизирания данъчен субект, са действително извършени, и че са свързани с реално осъществени доставки. След като и в хода на съдебното обжалване не бяха представени доказателства, които по безспорен начин да обосновават извод, че са налице реално извършени доставки и възникнали стопански операции, и че е следвало същите да се документират съгласно изискванията на ЗСч, то обосноваван се явява изводът на приходните органи, че отчетените въз основа на процесните фактури разходи се явяват недоказани, с което е нарушен принципът на документална

обоснованост, по смисъла на чл. 10 от ЗКПО, във връзка с чл. 26, т. 2 от ЗКПО.

С оглед горното съдът счита, че с РА, на осн. чл. 22, т. 1 от във връзка с чл. 26 т. 2 и чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, правилно и законосъобразно е преобразуван финансовият резултат на оспорващото дружество за отчетната 2020 г. с отчетените разходи по фактурите, издадени от „ХИБРИД ТАЙМ“ ЕООД, „НЕЛ СТРОЙ“ ЕООД и „КЕЙНВЪСБАК“ ЕООД, поради което жалбата срещу РА в тази част е неоснователна.

По разноските по производството:

С оглед крайния изход на делото и заявената претенция от процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение за разглеждане на делото пред настоящата инстанция, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 8, ал. 1, т. 3 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, съдът следва да присъди в полза на НАП сумата от 1875.75 лв.

Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд С. град, III отделение, 80-ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ЕМ ЕНД ЕЛ МОТО“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [жк], [улица], ап.16, представлявано от М. В. В. –управител и съдебен адрес: [населено място], [жк], [жилищен адрес] чрез пълномощника му адв.Г. С., срещу ревизионен акт № Р-22221721005968-091-001 от 22.03.2023 г. издаден от Т. Б. Г. на длъжност „началник на сектор“, възложил ревизията и Л. Д. П. на длъжност „главен инспектор по приходите“ - ръководител на ревизията при ТД на НАП С., потвърден с решение № 823 от 16.06.2023 г. на директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП, в частта, в която са установени допълнителни задължения по ЗДДС за данъчни периоди – м.11.2020г. и м.01.2021г. и по ЗКПО за периода от 01.01.2020 г. до 31.12.2020 г.

ОСЪЖДА „ЕМ ЕНД ЕЛ МОТО“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП разноски в размер на 1875,75 лв.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на РБ в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

Преписи от решението да се връчат на страните.

СЪДИЯ: