

# РЕШЕНИЕ

№ 303

гр. София, 18.01.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав,**  
в публично заседание на 22.11.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Георги Бозуков**

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **9568** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е проведено по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, вр. ЗДДС и ЗКПО. Образувано е по жалба от „САЙПБУЛ ЕНТЕРПРАЙСЕС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от А. Кинегирю, чрез адвокат В. К. С.-САК, с адрес за уведомяване и връчване: гр. С. 1000. [улица], против Ревизионен акт № Р-22220520007939-091- 001 07,12,2021 г., потвърден с Решение № 997/24.06.2022 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП.

С жалбата се твърди, че РА е незаконосъобразен, неправилен, в противоречие и нарушение на материалните разпоредби, не съответстващ с целта на закона, а направените в него констатации не са съобразени с фактите и представените доказателства и като резултат материалният закон е приложен и тълкуван неправилно и в противоречие с разпоредбите и целите на Закона за корпоративното подоходно облагане, Закона за данък върху добавената стойност, Данъчно-осигурителния процесуален кодекс и на Директива 2006/112 ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност.

В съдебно заседание жалбоподателят „САЙПБУЛ ЕНТЕРПРАЙСЕС“ ЕООД, чрез адв. В. К. С., редовно призован, се представлява от адв. С.. Адв. С. моли съдът да отмени РА. Счита, че РА е необоснован и неоснователен, а органите по приходите не са разгледали и обсъдили всички предоставени документи и доказателства, които са предоставени и договорите за възлагане за всяка една сделка, счетоводните документи и осчетоводяванията, с което счита, че всички доставки са надлежно доказани. Счита,

че съдебната практика към този момент изключва възможността НАП да откаже ползването на данъчен кредит, когато не бъде открит някой от доставчиците на място. Моли за срок за писмени бележки. Претендира разности, за което представя списък. Ответникът Директора на Дирекция „ОДОП“ -С. при ЦУ на НАП, редовно призован, се представлява от юрк. И. Юрк.И. моли съдът да отхвърли жалбата като неоснователна и недоказана. Намира РА за правилен и законосъобразен, като мотиви затова са изложени в решението. Моли да бъдат взети предвид. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП – редовно уведомена, не изпраща представител.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД приема следното.

Ревизионното производство е започнало със Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220520007939-020-001 от 16.12.2020 г., изменена със Заповеди за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р22220520007939-020-002/11.02.2021 г. и №Р-22220520007939-020-003/10.03.2021 г., е възложено извършването на ревизия на „САЙПБУЛ ЕНТЕРПРАЙСЕС“ ЕООД за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност за данъчни периоди от 01.01.2015 г. до 31.12.2018 г. и корпоративен данък за периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2018 г. Първоначалната заповед е връчена по електронен път на 18.12.2020 г. Всички заповеди са издадени от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р22220520007939-092-001 от 14.09.2021 г., връчен по електронен път на 17.09.2021 г.

На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу констатациите в РД е подадено писмено възражение заведено с вх. №Р-22220520007939-В.-001-И/01.11.2021 г.

Възражението е преценено от органите по приходите като неоснователно.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт /РА/ №Р-22220520007939-091-001/07.12.2021 г., издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и М. В. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 04.04.2022 г. по електронен път.

С оспорения РА на дружеството са установени задължения за довносяне общо в размер на 113 833,73 лв., в т.ч. ДДС в размер на 50 161,19 лв. и лихви за забава в общ размер на 24 509,34 лв. Корекцията произтича от непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 49 981.90 лв. по фактури, издадени от „БУЛ СТИЛ ГРУП“ ЕООД, „БУЛ МАР СТРОЙ“ ЕООД и „САЙПБУЛ ТРЕЙДИНГ“ ЕООД. Начислен е допълнително ДДС в размер на 179,29 лв. за декларираните услуги с място на изпълнение извън територията на страната по смисъла на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС в дневник продажби за данъчен период м. 03.2016 г., по фактура № 6672/17.03.2016 г., издадена на DIMITRIOS KLOPOOLOS с VIN EL070522784.

Корекцията по ЗКПО касае установените за 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г. задължения за корпоративен данък в размер на 27 098,44 лв. поради непризнати разходи за данъчни цели, във връзка с фактури, издадени от гореописаните дружества, по които е отказано право на данъчен кредит, както и задължения за лихви в размер на 12 064,76 лв., предмет на спора в настоящето производство.

В хода на ревизионното производство с цел изясняване на факти и обстоятелства от

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

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с №Р-22220520007939-040-001/19.01.2021 г. и Р22220520007939-040-002/18.05.2021 г., в отговор на които с придружителни писма са представени счетоводни и търговски документи и регистри, оборотни ведомости, справки, писмени обяснения и декларации.

С Протоколи №Р-22220520007939-П.-001/18.05.2021 г. и №Р22220520007939-П.-002/18.05.2021 г. са присъединени констатации и доказателства от извършени проверки за установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/ на ревизираното лице, приключили с протоколи №П-22220520075470-073-001/20.11.2020 г. и №П-22220516114272-073-001/04.10.2016 г.

С цел проверка на оригинални счетоводни документи, регистри и други документи, относими към извършените и получени от дружеството доставки през ревизирания период, е извършено посещение в счетоводството на задълженото лице, документирано с Протокол №1722654/03.06.2021 г.

На основание чл. 45 от ДОПК, са извършени насрещни проверки на спорните доставчици: „БУЛ СТИЛ ТРУП“ ЕООД, „БУЛ МАР СТРОЙ“ ЕООД и „САЙПБУЛ ТРЕИДИНГ“ ООД. Резултатите от насрещните проверки са обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, приложени като доказателства по преписката.

Установено, е че основната дейност по данни на задълженото лице е продажба на строителни материали на вътрешния пазар, както и ВОД на стоки основно за клиенти ОТ Гърция й К.. Стоките се закупуват предимно от български доставчици /Щ. ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „СТРОИТЕЛНИ СИСТЕМИ НИТЕРА“ ООД с ЕИК[ЕИК]/ и В. на стоки от Гърция. Дружеството извършва и довършителни строителни и ремонтни работи, като основно ползва подизпълнители.

В резултат на изложеното, органите по приходите са направили следните фактически констатации, довели до промяна на декларираните от ревизираното дружество резултати:

По ЗДДС По отношение на извършените продажби и начисленият данък;

1. За данъчен период м. 03.2016 г. на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 82, чл. 21, ал. 2 и чл. 12 от ЗДДС допълнително е начислен ДДС в размер на 179,29 лв. но фактура № 6672/17.03.2016 г., издадена на DIMITRIOS KLOPOOLOS с посочен предмет - извършени консултантски услуги декларираните като доставки по реда на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС.

В хода на ревизията от ревизираното лице са представени заверено копие на фактура № 6672/17.03.2016 г. и банково извлечение за извършено плащане. След анализ на представените доказателства и извършените процесуални действия, органите по приходите са констатирани, че чуждестранният клиент е с невалиден VIN към датата на издаване на фактурата. Жалбоподателят не е представил доказателства за статута на получателя, като данъчно задължено лице на друга държава членка на Европейския съюз /ЕС/, а именно потвърждение за валидността на идентификационния номер на получателя или удостоверение, предоставено от получателя, относно регистрацията

му за целите за ДДС. В резултат на гореизложеното е прието, че получателят на доставката е данъчно незадължено лице по смисъла на чл. 21, ал. 1 от ЗДДС и мястото на изпълнение е мястото, където доставчикът е установил своята независима икономическа дейност. Възприета е и нормата на чл. 67, ал. 2 и ал. 3 от ЗДДС, съгласно която данъкът се смята за включен в цената, когато при договаряне на доставката не е изрично посочено, че данъкът се дължи отделно. Данъкът по процесната фактура е начислен на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 82, чл. 21, ал. 2 и чл. 12 от ЗДДС за данъчен период м. 03.2016 г. в размер на 179,29 лв.

Жалбоподателят оспорил ревизионния акт в неговата цялост по административен ред. Намира, че са допуснати нарушения на административнопроизводствените правила, като счита, че обжалваният акт е издаден при липса на законоустановени реквизити визирайки в този смисъл разпоредбата на чл. 120, ал. 1 от ДОПК. За нарушение на административно-производствените правила сочи и несъбирането на доказателства от страна на приходните органи. Оспорва предложения за установяване размер на данъка за ревизираните периоди, в резултат на непризнато право на данъчен кредит по фактурите, издадени от „БУЛ СТИЛ ГРУП“ ЕООД, „БУЛ МАР СТРОЙ“ ЕООД и „САЙПБУЛ ТРЕЙДИНГ“ ООД, като конкретно оспорва изводите за липса доставка на материали и услуги. Твърди, че са събрани всички релевантни доказателства обосноваващи реалност на доставките. Соци, че процесните доставки са свързани със СМР на строителни обекти за довършителни строителни дейности по сключени договори с негови клиенти. Дружеството няма ресурси да извърши всички дейности, поради което се наложило наемане на подизпълнители. Счита, че при извършена проверка на място в офиса на дружеството били представени всички първични, вторични, търговски и платежни документи касаещи спорните фактури, но те не били взети предвид от ревизиращите органи и ги представя пред административната инстанция. Обяснява, че дружеството е разполагало със собствени складове от 1999 г. до 2019 г., където е съхранявало всички стоки и материали. На последно място намира за недоказана презумцията за знание у получателя, че сделката е част от злоупотреба. Жалбоподателя се позовава на практиката на Съда на Европейския съд /СЕС/, като цитира решения в тази връзка. В заключение изложил искане за отмяна на оспорвания акт.

Ответникът счел, че не са изложени конкретни съображения по повод допълнително установените задължения и след анализ на така установената фактическа обстановка, направените от жалбоподателя възражения и представените с административната преписка писмени доказателства потвърдил РА № Р-22220520007939-091-001/07.12.2021 г., издаден от М. А. К. - орган, възложил ревизията и М. В. И.-ръководител на ревизията, изцяло.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Жалбата срещу процесния РА е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с право и интерес от оспорване – адресат на утежняващ административен акт, който подлежи на съдебен контрол, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 152 и сл. от ДОПК като абсолютна положителна процесуална предпоставка за допустимост на жалбата по аргумент от чл. 156, ал. 2 от ДОПК.

С оглед на това съдът намира жалбата за процесуално допустима, поради което следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и

обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

По силата на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, РА се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В настоящия случай РА е издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и М. В. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 04.04.2022 г. по електронен път.

РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълк. д. № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II отделение на ВАС.

РА е издаден и в установената писмена форма, с посочване на фактическите и правни основания за издаването му. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Жалбата е неоснователна.

Предпоставките за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит са посочени в чл. 68, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, като най-същественото от тези изисквания е наличието на реално осъществена доставка на стока/услуга по смисъла на чл. 6 ал.9 от ЗДДС. Доставката на стоки или услуги е факт от обективната действителност, настъпил в период, предхождащ момента на извършване на ревизията. Поради тази причина преценката относно наличието на реална доставка на стоки или услуги, е резултат от съпоставка и анализ на множество и различни по характера си документи. В процесния случай, отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактурите от преките доставчици се базира на обстоятелството, че те не са представили доказателства в отговор на връчените им ИПДПОЗЛ, както и на събраните доказателства за тях по данни от ИС на НАП и най-вече на липсата на доказателства за реалност на доставките при самото ревизирано дружество.

Видно от мотивите на акта ревизиращите органи са приели, че за жалбоподателя не следва да възникне правото на данъчен кредит, тъй като не са налице доказателства за реалното осъществяване на документираните доставки.

Съдът счита, че видно от приложените към преписката доказателства, ревизиращият орган е спазил нормативните изисквания, свързани със събирането на доказателства за установяване на факти и обстоятелства, релевантни към определяне на задълженията на дружеството. От жалбоподателя и от сочените доставчици на услуги е изисквана конкретна информация, необходима за доказване реалността на доставките. Органите по приходите са извършили и справки в информационната система на НАП и надлежно са приобщили събраните в хода на ревизията доказателства, поради което правилно решаващият орган счита, че е проведено пълно документално изследване на фактическата обстановка, както и че доказателствата са надлежно събрани. Същите са обсъдени в оспорваните РА/РД. В този смисъл изводите на органите по приходите са

изградени въз основа на обективно установени факти и обстоятелства по време на ревизията.

За да е налице доставка на услуга е необходимо да има доказателства за нейното извършване конкретно от изпълнителя по договора, респективно от подизпълнител и предаване на резултата от същата на получателя по доставката. Затова, по аргумент на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС трябва да се докаже, че услугите действително са извършени от сочения във фактурата доставчик, като същият следва да разполага със съответната материална, техническа и кадрова обезпеченост за това.

Спорни в настоящия случай са фактури с предмет, изискващ специфични умения и дейности, свързани с изпълнението на договореностите между страните – строително ремонтни дейност по обекти и доставка на необходимите материали. Предметът на доказване изисква удостоверяване на факти и обстоятелства, свързани с установяване на фактическите извършители на работите и дейностите, както и наличието на съответния технически и кадрови ресурс.

Наличието на материален и кадрови ресурс, както и технически капацитет не представляват част от фактическия състав на правото на приспадане на данъчен кредит, но способността на доставчиците да осъществят фактурираните доставки е от значение при решаването на въпроса относно тяхната реалност. В случая органите по приходите правилно са преценили, че такъв капацитет не е доказан. В случая доставчиците не разполагат с какъвто и да е трудов ресурс за изпълнение на ремонтните дейности, както и с материално-техническа обезпеченост, безспорно необходима предвид естеството на доставките.

Съдът намира, че в случая РА е съобразен и с практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС). При различна фактическа обстановка, по същество навсякъде СЕС намира, че правото на данъчен кредит е свързано с осъществена реална доставка. Нито Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност, нито практиката на СЕС обаче ограничават по някакъв начин възможностите за изследване на въпроса дали доставката е осъществена реално и дали, ако е осъществена, не се разминава с отразеното във фактурата (напр. по отношение на посочения доставчик) и дали получателят е могъл да знае за това. Отново нито Директивата, нито практиката на СЕС лимитират какви обективни факти от действителността могат да бъдат анализирани за тези цели – и това е нормално, тъй като те варират значително според спецификите на конкретния случай.

Ревизиращите органи са се съобразили с горното и са направили преценка на множество обстоятелства относно спорните доставки. Освен, че са анализирали преките фактори от значение за изпълнение на доставките, същите са направили и анализ на поведението на доставчиците и самото ревизирано лице.

Органите по приходите са изготвили ИПДПОЗЛ, които са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК. В указания срок не са представени изискваните доказателства - счетоводни регистри, доказателства за кадрова, материална и техническа обезпеченост, информация относно това кой реално е извършил фактурираните доставки, договори, приеми-предавателни протоколи информация за произхода на доставените стоки и др. Непредставянето на доказателства е поставило в невъзможност ревизиращите да установят

наличието на предпоставки за упражняване на правото на данъчен кредит. Резултатите от насрещните проверки са обективирани с протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/.

С цел доказване реалността на декларираните доставки, от ревизираното лице са изискани конкретни доказателства с връчените две ИПДПОЗЛ, както и при документираното посещение в офиса на дружеството с №1722654/03.06.2021 г.

От страна на жалбоподателя за всеки един от доставчиците са представени копия на издадени фактури с приложени към тях договори, банкови извлечения, Актове обр. 19 за установяване завършване и плащане на СМР, справка за стокен поток във връзка с последващата реализация на стоките и услугите, писмени обяснения и счетоводни регистри. Представените договори, сключени с процесите доставчици, са с идентични условия, клаузи и параметри. Органите по приходите са извършили анализ на представените доказателства, както и на възможността именно посочените във фактурите доставчици да са извършили спорните доставки с наличния кадрови, материален и технически ресурс.

По отношение на доставчиците са установени сходни обстоятелства, а именно че при извършените им насрещни проверки не са представили никакви доказателства, нерегистрирани са по ЗДДС по инициатива на орган по приходите на основание чл. 176 от ЗДДС. във връзка с установени данъчни нарушения и непогасени задължения, декларирали са в отчетните си регистри фактури за покупки, издадени от deregистрирани по ЗДДС лица, с което начисленият данък за съответни данъчни периоди е компенсирани, като резултатите за данъчни периоди са малки суми за внасяне, невнесени ефективно. Дружествата не са отчитали разходи за комунални услуги, доказващи извършване на дейност, липсват търговски обекти, налични ДМА, кадрови ресурс и др. за осъществяване на доставките.

В резултат на извършените процесуални действия и след анализ на събраните доказателства, органите по приходите са направили следните фактически констатации, довели до промяна на декларираните от ревизираното дружество резултати: -

1. За данъчни периоди от м. 11.2017 г. до м. 03.2018 г., м. 05.2018 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 9 952,87 лв. по 23 фактури, издадени от „БУЛ СТИЛ ГРУП“ ЕООД, с предмет - аванс за обект ап. 1-4 О. купел, аванс за обект С. мед, аванс по дог. 20242 обект Дипломат, СМР обект офис Б. 611-5-2, аванс за обект канализация С. мед, аванс за обект Магазин Метро С. 1, СМР за обект Магазин Метро С. 1 611-5-3, приспадат аванс, материали за обект Д. 611-4-17, приспадат аванс, материали за обект Дипломат 611-4-20, приспадат аванс, материали за обект С. мед 611-4-19, приспадат аванс, СМР за обект С. мед Канализ. 611-4-19, приспадат аванс и др. /стр. 48-49 от РД/.

От ревизираното лице в хода на ревизията и с допълнение към жалбата са представени справка за получените и извършените услуги за периода 01.01.2015 г. - 31.12.2018 г.; писмени обяснения, с които дружеството декларира, че е представило подробна справка за получените фактури от „БУЛ МАР СТРОЙ“ ЕООД и „БУЛ СТИЛ ГРУП“ ЕООД, както и че всички

плащалия са извършени по банков път и няма неплатени фактури. Предмет на сделките основно са извършени СМР за обекти па клиенти на жалбоподателя и за който са издадени фактури към тях. За всяка услуга са подписани Актове за извъртени СМР. Посочено, е че дружеството е осъществило контакт с Представляващия доставчиците „БУЛ МАР СТРОЙ“ ЕООД и „БУЛ СТИЛ ТРУП“ ЕООД, като е цитиран мобилен номер; Договор №20237/16.10.2017 г. за изпълнение на СМР на обект „Магазин „Д.“ - С., [улица]“, сключен между „САЙПБУЛ ЕНТЕРПРАЙСЕС“ ЕООД - възложител и „БУЛ СТИЛ ГРУП“ ЕООД - Изпълнител с предмет „СМР по количества и цени съгласно „Приложение 1“ към договора и съгласно работните проекти, строителни правила, норми и условия на договора“. Съгласно клаузите па договора всички материали за изпълнение на “Приложение 1“ към него се предоставят от възложителя. Общата цена на възложените работи е в размер па 3 980,67 лв., която следва да се плаща на завършен етап по банков път. Окончателно плащане следва да се извърши след подписване на двустранен приемо-предавателен протокол. Срокът на договора е 15 работни дни. В тридневен срок от подписване на договора възложителят следва да представи необходимите проекти, работни чертежи и извлечения от основния договор на съответния обект подписан между възложителя й инвеститора. Възложителят следва да предаде на Изпълнителя строителната площадка и да подsigури източници за ползване на вода, ел. енергия и необходимото отопление в съответствие с вида на възложената работа. Изпълнителя се задължава да изпълни възложената работа с квалифицирани работници, като за своя сметка да инструктира персонала си и техническото ръководство по охрана и безопасност на труда, ППО и ги снабдява с работно облекло и лични предпазни средства. Освен това следва да осигурява сам и за своя сметка опазването на личният му инструмент и техника намиращи се на обекта; Приложение 1 към Договор №20237/16.10.2017 г. представляващо количествено-стойностна сметка; заверени копия на спорните фактури ведно с банкови извлечения за плащането им; актове обр. 19; доказателства за последвала реализация на доставките.

За данъчни периоди от м. 09.2015 г. до м. 04.2016 г., от м. 06.2016 г. до м. 08.2016 г., м. 10.2016 г., от м. 12.2016 г. до м. 03.2017 г., от м. 05.2017 г. до м. 08.2017 г. и м. 10.2017 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 33 051,52 лв. по 101 фактури, издадени от „БУЛ МАР СТРОЙ“ ЕООД, с предмет - плащане по акт 19 за извършени СМР и аванс към договори №20172/14.07.2015 г. /ап. А-1, А-8, А-9 и А-2/, №20174/23.09.2015 г. /обект стълбище 2/, №20188/28.10.2015 г. /обект 3./, №20217/19.01.2017 г., №20214/11.07.2016 г., №202013/10.08.2016 г., плащания по акт 19 от 10.12.2015 г., авансово плащане по договор, аванс за обект Метро, кабинет 13, плащане по акт 19 за извършено СМР за обект Метро С., кабинет 28, извършени СМР - разширяване стая за преговори 14а- обслужващ офис-Метро-С. 1, извършени СМР за обект „обособяване самостоятелен офис в стая №28 в обслужващ офис-Метро-С. 1“, извършени СМР за Обект „Направа връзка между стаи № 1 и 12А; №86 и 87“ в обслужващ офис-Метро-С. 1 й др. /стр. 52-56 от РД/.

От ревизираното лице в хода на ревизията, при извършени предходни



проверки и с допълнение към жалбата са представени заверени копия на спорните фактури, ведно с договори за изпълнение на СМР, актове обр. 19 за установяване завършването и плащане на СМР, банкови извлечения за извъртени плащания по фактурите; писмени обяснения; стокосен поток и за услугите; доказателства за последвала реализация на доставките и др.

За данъчни периоди м. 12.2016 г. и м. 11.2017 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 6 977,51 лв. по фактури №9828/09.12.2016 г., №9844/17.11.2017 г. и №9845/20.11.2017 г., издадени от „САЙПБУЛ ТРЕЙДИНГ“ ООД, с предмет - продажба на мостри, стоки Мис С. по опис и катинари Мастер Л. по опис /стр. 61-63 от РД/.

От ревизираното лице в хода на ревизията са представени само писмени обяснения, в които е предоставен телефонен номер за връзка с предходен управител на дружеството. С допълнение към жалбата са представени заверени копия на процесните фактури ведно с опис към фактури №9845/20.11.2017 г., описи и копия на фактури за последваща реализация.

По отношение на декларираните доставки за СМР от „БУЛ СТИЛ ГРУП“ ЕООД и „БУЛ МАР СТРОЙ“ ЕООД правилно е констатирано, че не са представени доказателства, удостоверяващи лицата, извършили услугите, присъствени книги и книги за инструктаж на работниците, ангажирани на съответния обект. Обстоятелството, че липсват данни за периодите на изпълнение на всяка отделна доставка, както и такива относно физическото присъствие на конкретно лице на определен обект в определен времеви диапазон, е обосновоало извод, че не се доказва престация на труд. Органите по приходите са се възползвали от предоставените телефонни номера на представляващия доставчиците, като в отговор е получено обещание за явяване при ревизиращия екип, което не било изпълнено. В обобщение е формиран краен извод за липса на съществени доказателства сочещи, че именно процесните доставчици са преки изпълнители на фактурираните сделки. Отбелязано, е че независимо от наличието на доказателства за последвалите продажби от ревизираното лице не се доказва, че същите са в пряка връзка с декларираните покупки от процесните дружества.

По отношение на издадените фактури с предмет „авансово плащане“ правилно органите по приходите са приели, че са издадени без основание, тъй като не е доказано, че дружествата са разполагали с необходимата кадрова, техническа и материална обезпеченост, необходима за реалното изпълнение на фактурираните доставки. Направен е извод, че е налице само едно фактуриране на изходящ паричен поток, който не е обвързан с получена доставка.

По отношение на фактурираните доставки на материали от „САЙПБУЛ ТРЕЙДИНГ“ ООД правилно е констатирано, че не са представени заверени копия на процесните фактури ведно с договори, поръчки, заявки, приемо-предавателни протоколи, доказателства мястото на извършване на доставките, наличие на транспорт, място на съхранение до продажбата на материалите, плащане и др. Въз основа на изложеното е направен извод, че не се доказва правото на разпореждане със стоките, както от страна на доставчика, така и на получателя.

При тази фактическа обстановка органите по приходите правилно са отказали

на жалбоподателя право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 49 981,90 лв. по фактурите, издадени от „БУЛ СТИЛ ГРУП“ ЕООД, „БУЛ МАР СТРОЙ“ ЕООД и „САЙПБУЛ ТРЕЙДИНГ“ ООД, предвид липсата на предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 и 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 25, чл. 6 и чл. 9 от закона, с мотиви за липса на реални доставки на стоки и услуги.

От казаното може да се заключи, че изборът на сочените доставчици не е извършен на база обективни търговско-икономически критерии. Страните не са целели предоставяне, съответно получаване на услуги, а само съставяне на данъчни документи, които да осигурят възможност за ползване на право на данъчен кредит за съответния период. Ползването на право на приспадане на данъчен кредит по документи с невярно съдържание, които не са съставени в резултат на действително развили се търговски взаимоотношения, се квалифицира от СЕС като позоваване на правото на приспадане с измамна цел или с цел злоупотреба – Решение от 06 декември 2012 г. по дело С-285/11, т. 36. Ползването на данъчен кредит с измамна цел не се толерира от закона. Извод за наличие на такава следва да се направи въз основа на събраните в хода на ревизията доказателства и установените обективни данни, както са сторили органите по приходите в настоящото производство.

Строително ремонтните работи има сложен характер, като за тях са необходими съответните знания и технически умения. Твърдението, че е възможно да се сключи договор за подобна сделка, без да се познават възможностите на персонала или на лицата, които ще са заети с реализацията на подобен обект будят съмнения и не се толерират от съдебния състав. Това е част от предпоставките за извода, че документите са изготвени „постфактум“ т.е. единствено с цел ползването на данъчен кредит.

От друга страна, ревизиращият екип и решаващият орган, че са извършили всички възможни действия по установяване и доказване на обективната истина, която е съпътствала процеса на сделките. Реализацията на една сложна по характер и многостепенна операция предполага процес на представяне на идеи, начини на решения, корекции при оказване на проблеми и т.н. Всичко това се материализира в следствие на продължителни контакти между страните по договора. Дори промяната на подизпълнителите е процес на договаряне и прецизиране. Познаването на незадължителността познаване и развитие на даден процес, не предполага, че те не са обективно необходими за коректното предоставяне и провеждане на търговския процес, в частност на строителния.

В ревизионното производство е констатирано, че за 2015 г. от задълженото лице е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО, с която са декларирани приходи в размер на 1 182 729,98 лв. и разходи в размер на 1 007 716,67 лв. Счетоводен финансов резултат /С./ - печалба в размер на 175 013,31 лв. и данъчен финансов резултат - печалба, в размер на 0,00 лв., съответно дължим КД в размер на 0,00 лв.

За 2016г. от задълженото лице е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО, с която са декларирани приходи в размер на 954 219,68 лв. и разходи в размер на 830 079,29 лв. С. - печалба, в размер на 124 140,39 лв. и данъчен финансов резултат - печалба, в размер на 3016,05 лв., съответно дължим и внесен КД в размер на 298,59 лв.

За 2017 г. от задълженото лице е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО, с която са декларирани приходи в размер на 1 217 884,69 лв. и разходи в размер на 1 156 210,41 лв. С. - печалба, в размер на 61 674,28 лв. и данъчен финансов резултат - печалба, в размер на 64 944,65 лв., съответно дължим и внесен КД в размер на 6 494,47 лв.

За 2018 г. от задълженото лице е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО, с която са декларирани приходи в размер на 1 013 797,21 лв. и разходи в размер на 1 089 645,59 лв. С. - загуба, в размер на 75 848,38 лв. и данъчен финансов резултат - загуба, в размер на 75 848,38 лв., съответно дължим и внесен КД в размер на 0,00 лв.

При установяването на задълженията за данък върху добавена-стойност в хода на ревизията е прието, че не е Доказано осъществяване на реална доставка на услуги и материали по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС по фактури, издадени на ревизираното лице през 2015 г. от „БУЛ МАР СТРОЙ“ ЕООД, на стойност в размер на 121 236,39 лв., през 2016 г. на стойност 96 213,66 лв., през 2017 г. на стойност 24 147,38 лв. и през 2018 г. издадени от „БУЛ МАР СТРОЙ“ ЕООД и „БУЛ СТИЛ ГРУП“ ЕООД на стойност в размер на 102 031,01 лв., намерили счетоводно отражение като разходи от група 60, правилно е направен извод, че не са налице документално обосновани стопански операции, във връзка с които са издадени фактурите. При ревизията е констатирано, че всички фактури, издадени на ревизираното лице от „БУЛ МАР СТРОЙ“ ЕООД и „БУЛ СТИЛ ГРУП“ ЕООД през 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г. не обективират реално осъществени доставки. Правилни са констатациите за липса на реални доставки и отчитане на разходи, които не са реално извършени. Те са взаимнообвързани и рефлексират върху облагането по ЗКПО с корпоративен данък. Посочено е, че чрез осчетоводяването на първичния счетоводен документ /фактури/ за извършване на разход, издадени от горесцитираните дружества на „САЙПБУЛ ЕНТЕРПРАЙСЕС“ ЕООД, последното е намалило финансовия си резултат с цел отклоняване от облагане с корпоративен данък. Извършено е увеличение на финансовия резултат на дружеството по чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО и чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО за 2015 г. със сума в размер на 121 236,39 лв., като е установен данъчен финансов резултат - печалба в размер на 0,00 лв. и корпоративен данък - 0,00 лв., тъй като е приспадната данъчна загуба в размер на 296 799,97 лв.; за 2016 г. със сума в размер на 96 213,66 лв., като е установен данъчен финансов резултат - печалба в размер на 220 465,60 лв. и корпоративен данък - 22 046,56 лв. Приспадната е данъчна загуба в размер на 44 670,65 лв.; за 2017 г. със сума в размер на 24 147,38 лв., като е установен данъчен финансов резултат - печалба в размер на 89 092,03 лв. и корпоративен данък - 8 909,20 лв., за 2018 г. със сума в размер на 102 031,01 лв., като е установен данъчен финансов резултат - печалба в размер на 29 357,43 лв. и корпоративен данък - 2 935,74 лв.

Жалбоподателят възразява срещу така установените задължения за корпоративен данък, като намира процесния РА за незаконосъобразен, необоснован и немотивиран. Спорът в случая се свежда до законосъобразността на увеличението на счетоводния финансов резултат на дружеството с размера на отчетените разходи по фактурите, издадени от

„БУЛ МАР СТРОЙ“ ЕООД и „БУЛ СТИЛ ГРУП“ ЕООД, отнасящи се за данъчните периода от 2015 до 2018 г. Съгласно чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО за отклонение от данъчното облагане се смята и начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени.

Установената от органа по приходите хипотеза, относно изплатените възнаграждения по спорните фактури за извършени услуги, без същите реално да са изпълнени/ получени е правилна. Предвид това, с извършеното от органа по приходите увеличение на С. 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. Освен това, съгласно чл. 26, т. 2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели разходите, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Според 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. В счетоводната отчетност документирането е начинът, чрез който се запазват данните и информацията за стопанските операции. Документалната обоснованост позволява да се фиксират точно мястото и времето на протичане на стопанските операции, както и лицата, участвали в тях. В случая не са установени реално извършени стопански операции по издадените фактури с предмет „СМР“ и „авансово плащане“ от „БУЛ МАР СТРОЙ“ ЕООД и „БУЛ СТИЛ ТРУП“ ЕООД. След като липсва стопанска операция, съгласно разпоредбите на Закона за счетоводството /ЗСч/, липсва задължение и основание за издаване на първичен счетоводен документ. Осчетоводяването на разходи, които реално не са извършени и издаване на документи, които не отразяват действителни факти е в нарушение на принципа на „документалната обоснованост“, поради което не следва признаване на разходите на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, тъй като същите са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство. Чл. 3, ал. 3 от ЗСч въвежда изискването предприятията да осъществяват счетоводството си въз основа на документална обоснованост на стопанските операции и факти, при спазване на изискванията за съставяне на документи, регламентирани в него. С оглед горното правилно е прието, че отчетените във връзка с фактурите разходи се явяват необосновани, с произтичащите от това материално правни последици, а именно коригиране на финансовия резултат с тези разходи за целите на ЗКПО. Налага се изводът, че извършеното с РА увеличение на финансовия резултат в тази връзка е законосъобразно. Предвид тези съображения ревизионният акт следва да бъде потвърден като законосъобразен. За 2016 г. органите по приходите са констатирани, че ревизираното лице не е внасяло суми за авансови вноски. Установено, е че на основание чл. 85 от ЗКПО задълженото лице дължи тримесечни авансови вноски, които не са били внасяни. Посочено е, че в случаите когато 75% от дължимия корпоративен данък надвиши с над 20% определените тримесечни авансови вноски за съответната година се дължи лихва на основание чл. 89 от ЗКПО. За 2016 г. е установен размер на годишен корпоративен данък в размер

на 298,59 лв., сума върху която се дължи лихва в размер на 223,94 лв. /298,59 лв. x 75%/ и лихва в размер на 17,11 лв. на основание чл. 89 от ЗКПО за периода от 16.04.2016 до 31.12.2016 г.; Съдът счита, че органите по приходите правилно са определили, че ревизираното лице дължи тримесечни авансови вноски По смисъла на чл. 85 от ЗКПО, съответно коректно и законосъобразно е определен размерът на лихвите по чл. 89 от ЗКПО за всички периоди.

В заключение - Ревизионен акт № Р-22220520007939-091- 001 07,12,2021 г. , издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., потвърден от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С., с Решение № 997/24.06.2022 г. е издаден от материално компетентни органи по приходите, в резултат на правилно прилагане на относимите материалноправни разпоредби на ЗДДС и ЗКПО. Съобразен е с установените в ДОПК процесуални правила. Актът е законосъобразен и обоснован. Постановен е в съответствие с изискванията за форма. Жалбата подлежи на отхвърляне, поради което е основателна претенцията на ответника за юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, на основание чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, вр. чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1/2004 г. на Висшия адвокатски съвет, при материален интерес от общо 113 833 лв., определя юрисконсултското възнаграждение, в размер на 3669 лева.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2, чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, Административен съд София - град, 71<sup>-ВИ</sup> състав

## Р Е Ш И:

**ОТХВЪРЛЯ** оспорването по жалбата от „САЙПБУЛ ЕНТЕРПРАЙСЕС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от А. Кинегиру, чрез адвокат В. К. С.-**САК, с адрес** за уведомяване и връчване: гр. С. 1000. [улица], против Ревизионен акт № Р-22220520007939-091- 001 07,12,2021 г., потвърден с Решение № 997/24.06.2022 г. на Директора на Дирекция „ОДОП"-С. при ЦУ на НАП, с който допълнително е начислен данък върху добавената стойност /ДДС/ по реда на Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 179,29 лв. за данъчен период м.03.2016 г., както и не е признато право на приспадане на данъчен кредит по реда на ЗДДС общо в размер на 49 981,90 лв. и са начислени лихви в общ размер на 24 509,34 лв., за данъчни периода от м. 09.2015 г. до м. 04.2016 г., от м. 06.2016 г. до м. 08.2016 г., м. 10.2016 г., от м. 12.2016 г. до м. 03.2017 г., м. 05.2017 г., м. 07.2017 г. и м. 08.2017 г., от м. 10.2017 г. до м. 03.2018 Г., м. 05.2018 г. и м. 12.2018 г. Оспорва и установените за 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г. задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративно подоходно облагане, в общ размер на 27 098,44 лв., по отношение на непризнати за данъчни цели разходи по фактури, издадени от „БУЛ СТИЛ ТРУП“ ЕООД с Е.[ЕИК], „БУЛ МАР СТРОЙ“ ЕООД с Е.[ЕИК] и „САЙПБУЛ ТРЕЙДИНГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], както и начислените лихви в общ размер на 12 064,76 лв. върху установените задължения за корпоративен данък.

**ОСЪЖДА** „САЙПБУЛ ЕНТЕРПРАЙСЕС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от А. Кинегиру, да заплати на Национална агенция за приходите юрисконсултско

възнаграждение, в размер на 3669 лв. ( три хиляди шестстотин шестдесет и девет лева).

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването.

**СЪДИЯ:**