

# РЕШЕНИЕ

№ 5910

гр. София, 21.05.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав**, в публично заседание на 16.10.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Наталия Ангелова**

при участието на секретаря Цонка Вретенарова, като разгледа дело номер **6240** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство по делото е по реда на чл.156 и следващите от ДОПК.

Делото е образувано по жалба от "Антим Агро" ООД с ЕИК[ЕИК] и седалище в [населено място], чрез управителя П. Х., срещу Ревизионен акт (РА) №Р-2222522001236-091-001/15.11.2022г., издаден от С. Н. Г. - началник на отдел, като орган, възложил ревизията и Д. Е. З. - гл. инспектор по приходите, ръководител на ревизията, и двамата органи по приходите в Дирекция "Средни данъкоплатци и осигурители" при ТД на НАП - С., в частите му, с които е потвърден с Решение № 558/04.05.2023г. на директора на дирекция ОДОП - С. и конкретно за следното:

1) За установените допълнителни задължения по ЗКПО за данъчни периоди 2017-2020г. претендира, че неправилно с РА не е признато данъчно облекчение за преотстъпване на корпоративен данък по чл.189 Б, ал.1 ЗКПО, оспорва се изводът на органите по приходите, че не са представени доказателствата по ал.2 от същата разпоредба.

2) Непризнато право на приспадане на данъка по фактури от „Екоенерджи Файненс“ ЕООД и непризнати разходи по зКПО в размер на данъчната основа по фактурите.

По указанията на съда за разпределение на доказателствената тежест и представяне на допълнителни доказателства по твърденията в жалбата и във връзка с преценката по същество на съда по чл.189б ЗКПО, както и по чл.70, ал.1, т.1 ЗДДС и чл.26, ал.2 ЗКПО, с изрично писмено изявление от 08.12.2023г. – л. 204 от делото, оспорващият чрез адв. Ю. заяви, че няма доказателствени искания, както и, че административната

преписка е представена в цялост. По същество адв. Ю. заяви – протокол от о.с.з. от 16.10.2023г., че съдът следва да уважи жалбата, и отмени акта в оспорената част – РА, в частта, потвърдена с решението на директора, В производството при разпределената от съда доказателствена тежест, не се събрали доказателства, удостоверяващи по категоричен и безспорен начин фактическите и правни основания на оспорения административен акт.

Поддържа съображенията, изложени в жалбата относно правния характер на предоставените консултантски услуги и тяхното данъчно третиране. По този въпрос – издадените от „Екоенерджи Файнес“ ЕООД фактури, по които не е признато данъчен кредит, излага съображения, че предметът на тези доставки е ясен, отчитането на същите било документирано с приемо-предавателни протоколи, от които било видно, че ставало въпрос за същия предмет, а получените услуги са относими към осъществяваната от дружеството икономическа дейност, касаели подготовката на документи от името на дружеството за кандидатстване за държавно подпомагане, и организация на работата конкретно в дружеството. Счита за недоказана тезата на ревизиращите, че с фактурите от „Екоенерджи Файнес“ ЕООД са извършвани освободени доставки. Отделно от тези съображения изтъква довод, че директорът в решението не е разгледал съображенията срещу ревизионния акт, единствено били преповторени доводите в РА.

Ответникът – директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, чрез юрк. М. оспори жалбата изцяло и иска от съда да постанови отхвърлянето ѝ. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение – протокол от 16.10.2024г., л.143 от делото съобразно материалния интерес, - главница 229 307,03 лв. и лихви 62 342,65лв. Също юрк. М. изтъкна, че в хода на ревизията не били представени достатъчно доказателства, които да доведат до извода, че се касае за документално обосновани разходи и не било доказано извършването на консултантските услуги. Позова се на съображенията, изложени в решението на директора.

По доказателствата: приети са представените с административната преписка и допълнително от ответника – искания и писма от ДФ Земеделие, справки декларации по ЗДДС от „Антим Агро“ ООД за данъчни периоди м.11 и м.12 2021г., както и отговор от директора на ТД на НАП – СДО за изискване на информация за дружеството – данъчни задължения за ревизираните данъчни периоди, Годишни данъчни декларации по чл.92 ЗКПО за ревизираните данъчни периоди – 2017 -2020г., РА № Р-22220317008707-091-001/10.07.2018г. за установени задължения на 01.12.2014г. до 31.10.2017г. и от 01.11.2017г. до 30.11.2017г., влязъл в сила съгласно решение № 1360/02.03.2022г. по адм.д. 11826/2020г. по описа на АССГ.

Административен съд София-град, Първо отделение, 12 –ти състав, като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, извърши дължимата проверка по чл.160, ал.2 ДОПК на оспорения акт, от фактическа и правна страна прие за установено следното:

По допустимостта на жалбата

Жалбата е процесуално допустима по чл.156, ал.1 ДОПК, предвид датата на подаването – 29.05.2023г. и датата на връчване на решението на ответника -15.05.2023г. Също съдът взе предвид, че Решение №558/04.05.2023г. на ответника е издадено в срока по чл.155, ал.1 ДОПК, удължен до 07.05.2023г. въз основа на

подписано споразумение от 01.02.2023г. Съдът съобрази, че жалбата по административен ред е подадена на дата 02.12.2022 г., а срокът за произнасянето по нея съгласно чл.155, ал.1 ДОПК е до 07.02.2023г., с оглед на което споразумението за удължаване на срока е подписано преди да изтече

По издаването на РА от компетентен орган и спазването на процесуалните правила РА е издаден в рамките на законосъобразно образувано ревизионно производство със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22222522001236-020-001/14.03.2022г., с която е възложена ревизия на „АНТИМ АГРО“ ООД за установяване на задължения по ЗКПО и ЗДДС за данъчни периоди от 2017 – 2021г. ЗВР е последващо изменена със заповеди от 20.06.2022г., относно срока за завършване на ревизията –първоначално определен на три месеца от връчването на ЗВР (21.03.2022г.), впоследствие удължен до 19.08.2022г. с последната заповед. ЗВР е издадена от С. Г. – на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки” Дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители”, при ТД на НАП С., оправомощена по чл. 112, ал.2, т.1 ДОПК със Заповед № РД-01-5 /03.01.2017 г. на директора на ТД на НАП С.. ЗВР и за изменението ѝ, са връчени електронно на ревизираното дружество.

Съставен е Ревизионен доклад (РД) № Р-22222522001236-092-001 от 15.09.2022 г. от органите по приходите, на които е възложено извършването на ревизията Д. З. - ръководител на ревизията, Б. П. и Ж. В. – инспектори по приходите. Дружеството е представило допълнителни доказателства във връзка с констатациите в РД, по спорните задължения по делото - приемо-предавателни протоколи - 6 броя във връзка с фактурите от Екоенерджи Ф." ЕООД и 6 броя споразумения към Договор за консултантски услуги от 27.02.2025г., обсъдени в РА, но прието, че разходите за консултантски услуги не са обосновани по смисъла на чл.10, ал.1 ЗКПО.. Към приемо-предавателните протоколи не са представени документите, предадени на дружеството. В РА са възприети изцяло изводите в РД за корекции по ЗКПО и ЗДДС. Въз основа на направеното с РД предложение за установяване на задължения на ревизираното лице, е издаден и оспорения по делото РА № Р-22222522001236-091-001 от 15.11.2022 г. от С. Г., като орган, възложил ревизията и Д. З., като орган, ръководител на ревизията.

РД и РА, издадени като електронни документи, подписани от издателите им, са връчени електронно на дружеството съответно на дати 20.09.2022г. и на 21.11.2022г., видно от разписките към двата акта.

ЗВР, РД и РА са издадени като електронни документи, което се установява и от представянето им по делото в електронен вид на магнитен носител и възпроизведени на хартиен носител. В ЗВР и за изменението ѝ, в РД и РА след съдържанието им е посочено, че: „Документът е електронно създаден и подписан, като данни за електронния подпис на издателя са налични в електронния документ. Настоящият документ е издаден чрез ИС „Контрол“ като електронен документ, подписан с електронен подпис от:.....“- посочени са издателите на документите и номера на сертификата , дата на подписването му.“ Видно от представени и приети по делото като възпроизведени на хартиен носител електронни документи, по реда на чл. 184, ал.1 ГПК, вр. пар.2 на ДР на ДОПК, в това число с данни относно проверката на електронния подпис за валидността на сертификата и за вида на подписа. Видно е, че в хода на ревизионното производство актовете на органите по приходите са връчвани електронно, в хода на съдебното производство по реда на същата разпоредба не е направено искане от страна на жалбоподателя да бъдат представени оригиналните

електронни документи. От визуализацията на екрана за проверка на сертификата и за сроковете му на валидност, идентични с представените разпечатки на хартиен носител и от вида на подписа StampIT - G. Qualified CA се установява, че е вид квалифициран електронен подпис, с доставчик „Информационно обслужване“ АД - дружество, доставчик на електронни удостоверителни услуги, вписано от Комисията за регулиране на съобщенията в националния доверителен списък доставчици на квалифицирани удостоверителни услуги, съгласно чл. 22 от Регламент (ЕС) № 910/2014 и обявен от комисията на електронен адрес <https://crc.bg/bg/rubriki/560/elektronni-udostoveritelni-uslugi>. Следователно, ЗВР и за изменението ѝ, РД и РА, като подписани с квалифицирани електронни подписи, които съответстват на изискванията на Регламент (ЕС) № 910/2014, съответстват на изискването да съдържат подписи на издателите им.

Изложеното обосновава извод, че издадените актове от органите по приходите в хода на процесното ревизионно производство, на първо място са издадени от местно компетентни органи, и второ, са издадени в съответствие с изискванията за съдържание и форма, съответно за ЗВР – по чл. 113 ДОПК, за РД по чл.117 ДОПК и за РА по чл.120, ал.1 ДОПК.

В хода на ревизионното производство не са допуснати нарушения на процесуалните правила и способности за събиране на доказателства, доколкото актовете на органите по приходите са връчвани на представител на дружеството, извършени са насрещни проверки и са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения о задължени лица. На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на контрагенти на ревизирувания субект. За резултатите са съставени протоколи за извършени насрещни проверки.

По тези съображения, събраните от ревизиращите органи в допустимо ревизионно производство и по предвидените в ДОПК способности доказателства, представени с административната преписка, следва да бъдат ценени от съда.

Предвид изложеното, РА е издаден от компетентен орган и не са налице основания за обявяването му за нищожен.

По материалната законосъобразност на РА съдът приема следното:

В хода на ревизионното производство на дружеството са връчени искания за представяне на доказателства и писмени обяснения от задълженото лице, същото се е възползвало и от възможността да представи доказателства в удължения срок за възражение срещу РД и така е защитило правата си.

В хода на съдебното производство съдът с изрично определение от 15.11.2023г. даде допълнителни и изрични указания на дружеството във връзка с изявленията му в жалбата.

Правният спор по делото касае установените с РА допълнителни задължения по ЗДДС и ЗКПО и конкретно извършени корекции на основание следното:

1)по издадени фактури от „Екоенерджи Файненс“ ЕООД, отразени в счетоводна сметка 6023.35“Разходи за външни услуги“ с предмет консултантски услуги, както следва:

-за 2017г. са отчетени разходи в размер на 118 200,00 лв. – данъчната основа по фактура 0..032/15.05.017г., издадена от „Екоенерджи Файненс“ ЕООД с предмет консултантски услуги, с която сума на основание чл.26, т.2 ЗКПО и по съображения, за изискващата се документална обосновааност по чл.10, ал.1 ЗКПО, е прието, че със сумата от 118 200,00лв. следва да бъде увеличен финансовия резултат

-за 2019г. по фактура № 0..055/09.05.2019г. на стойност 90 000,00лв. и ДДС 18 000,00лв. и № 0..056/31.05.2019г. на стойност 79600,00лв. и ДДС 15 920,00лв., на основание чл.26, т.2 ЗКПО и по съображения, за изискващата се документална обоснованост по чл.10, ал.1 ЗКПО, е прието, че със сумата от 169 000,99лв. (данъчната основа по двете фактури, отразени като разходи за външни услуги), е увеличен финансовият резултат за 2019г., и на основание 46, ал.1, т.6 ЗДДС, вр. чл.70, ал.1, т.1 ЗДДС не е признато право на приспадане на данъчен кредит за посочените консултантски услуги в размер на 33 920,00лв. по съображение, че се касае за освободени финансови услуги.

Непризнатите разходи за консултантски услуги са мотивирани с установеното при проверката в офиса на дружеството, документирана в Протокол №1842484/21.07.222г. в офиса на дружеството, при която са представени само трите фактури и договор от 27.02.2015г. между дружеството жалбоподател и „Екоенерджи Файненс“ ЕООД,

При прегледа на място в офиса на дружеството на първичните счетоводни документи и счетоводните регистри, органите по приходите не установили следа във връзка с изискващите се отчети от консултанта за извършената работа, нямало приемо-предавателни протоколи или други доказателства, че „Екоенерджи Файненс“ ЕООД е извършил консултантските услуги, също от „А. Агро“ не били предоставени писмени обяснения какви услуги е извършило дружеството и „Екоенерджи Файненс“ ЕООД,, нямало данни за в счетоводството за устни или писмени консултации, или за изготвянето на регистър за произхода на семената, дневник за извършваните обработки и дейности в земеделското стопанство, и за изготвянето на програма за производство на растителни продукти по биологичен метод на производство. Също нямало доказателства за това как възложителят А. Агро ООД изпълнявал задълженията си към консултанта за предоставяне на необходимата му информация, в договора не бил определен начин на предаване на писмената консултация на възложителя, нямало класирана кореспонденция , срокът на изпълнение също не бил определен, консултацията следвало да се предоставя ежегодно. Според определеното в чл.11 от договора възнаграждение на консултанта – в размер на 20 % от получената помощ от ДФЗ, за 2017г такава помощ била получена по три програми, общо в размер на 940 811,31лв., отразена по сметка 705 Приходи от финансиране – субсидии. При проверката на отчетните регистри по ЗДДС не се установили фактури, издадени от Екоенерджи Ф. ЕООД освен през 2017 и 2019г., от което не ставало ясно дали консултантът трябвало всяка година да оказва консултациите по договора.

Договорът от 27.02.2015г. между А. Агро ООД като възложител и „Екоенерджи Файненс“ ЕООД като изпълнител, е с предмет: възложителят възлага, а консултантът приема да предостави информация и да консултира възложителя относно възможностите за компенсаторни плащания и изготвяне на необходимите документи за получаване на финансова помощ, съгласно условията на Програмата за развитие на селските райони 2014 – 2020 по мярка 11 „Биологично земеделие“, направление „Биологично растениевъдство“ за площ от 309,07 ха пшеница, 120,42 ха царевича, 81,74 ха слънчоглед и 172, 46 ха рапица, общо 683,69 ха. срещу възнаграждението на консултанта в размер на 20 на сто от получената субсидия от Държавен фонд „Земеделие“- чл. 11 от договора.Възложителят се е задължил да осигури на консултанта информацията и документите, необходими му за качествено изпълнение на консултацията, както и „да изпълнява стриктно указанията на консултанта, относно изпълнение предмета на настоящия договор“ – чл.3. Относно срокът на договора е

посочено, че консултацията следва да се предоставя ежегодно за срок от 5 години от датата на одобряване на кандидата от ДФЗ-РА, консултантът се е задължил „да положи необходимата грижа за качествено извършване на консултацията: да предаде консултацията в уговорения вид и в срока по чл. 9 (1)“.

Договорът предвижда консултацията да бъде предоставена във вид на: подготовка на заявление за подпомагане през Първата година, както и подготовка на заявление за плащане от втора до пета година. Следва да се посочи, че в сила от датата на договора – 27.02.2015г., е Наредба № 4 от 24 февруари 2015г. за прилагане на мярка 11 „Биологично земеделие“ от програмата за развитие на селските райони за периода 2014 – 2020г. в която по чл.3 е предвидено подпомагане на биологично растениевъдство, а в чл.6 ал.1 и ал.2 - срок на биологичните дейности – 5 години, срокът започва да тече от началото на годината на подаване и одобрение на заявление за подпомагане, което за първата година е и заявление за плащане, а през следващите години се подава заявление за плащане. Следователно, договорът за консултантски услуги от 27.02.2015г. е свързан с кандидатстване за подпомагане по посочената наредба за направление Биологично земеделие.

Установява се от данните, изискани от ДФЗ, че дружеството има подадени две проектни предложения и е подпомагано по подмярка 4.1 „Инвестиции в земеделски стопанства“ от мярка 4 „Инвестиции в материални активи“ по Програмата за развитие на селските райони, т.е. касае се за различна мярка регламентирана в наредбата и в договора от 27.02.2015г. – които касаят мярка 11 „Биологично земеделие“. Също е посочено, че дружеството е кандидат по схемите и мерките за директни плащания за кампания 2019, 2020 и 2021г., както и в инвестиционни схеми за подпомагане – бенефициер по програма „Намалена акцизна ставка на газьола“ -държавна помощ под формата на отстъпка за 2021г. и 2022г. – видно от писмото от 03.08.2022г. на главния секретар на ДФЗ, л. 124 от делото, идентични са данните и в писмото от 16.06.2022г. на ДФЗ, съобразени в хода на ревизионното производство. Следователно, от данните за представени проектни предложения и заявления за подпомагане пред ДФЗ не може да се установи връзка с договорените услуги по договора от 27.02.2015г. и Наредба №4 от 24.02.2015г. на министъра на земеделието и храните. Следва да се посочи, че органите по приходите са изпратили две искания до ДФЗ, в отговор на които са представени посочените писма и документи, депозирани от дружеството А. Агро, в това число за регистрацията му като земеделски производител през ревизираните периоди, по който въпрос няма спор по делото.

Както са посочили органите по приходите, няма изявена каквато и да е причина за необходимост от ползването и заплащането на услуги по договора от 27.02.2015г. с „Екоенерджи Ф.“. Още повече, че за другите подадени заявления за финансиране, респективно одобрените такива, няма данни, дружеството-жалбоподател да е извършило разходи във връзка с кандидатстването и да ползвало консултантски услуги по подобен договор. Необходимостта е разколебана и от факта, че А. Агро е регистриран и извършва дейност като земеделски производител от 2004г., а ДФЗ чрез своите структури е задължен да консултира всяко лице и да окаже необходимата помощ за кандидатстване за подпомагане. Няма никакви данни в икономическата си дейност дружеството-жалбоподател да е прилагало мерки за биологично земеделие според изискванията на наредбата за прилагане на мярката, в това число такива данни не се представиха по делото след изричните указания на съда с определението от 15.11.2023г.

Също така, няма разумно обяснение защо едва на 28.10.2022г. от жалбоподател са представени допълнителни доказателства относно доставките от „Екоенерджи Файненс“ ЕООД, - 6 приемо-предавателни протокола с идентично съдържание, различие само в датите – такива през 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020г.. Според съдържанието им консултантът предавал на възложителя „в текстови вид следните документи:, изготвени от Консултанта съгласно договор от 27.02.2015г. между двете страни: подготовка на заявление за подпомагане по направление „Биологично растениевъдство“ – подготовка на заявление за плащане по мярка 11 „Биологично земеделие“, - указания за изготвяне на регистър за произход на семената както и дневник за извършваните обработки и дейности в земеделското стопанство; - указания за изготвянето на програма за производство на растителни продукти по биологичен метод на производство“.

Както се посочи, нито по делото, нито с възражението срещу РД или жалбата срещу РА са представени „предадени“ според протоколите „в текстови вид“, т.е. в писмен вид, документи в изпълнение на договора от консултанта. В протоколите се сочат като предадени и указания, които би следвало да са на разположение в дружеството-жалбоподател и да могат да бъдат представени ще на ревизиращите при проверката на място, което не е направено. Няма логика защо при проверката в офиса на дружеството, извършена по-рано през 2022г. нито протоколите, нито предаденото в изпълнение на същите не е представено на ревизиращите. В случай, че такива документи действително са съставени в изпълнение на договора, би следвало да са съществували и тогава.

Следователно, протоколите нито по съдържание доказват доставки с предмет консултантски услуги, нито имат достоверна дата и е доказано съществуването им към датите на издаването на фактурите през 2017 и 2019г. от доставчика „Екоенерджи Ф.“ към дружеството-жалбоподател. И към момента на приключване на устните състезания по делото не се доказва нито документална обосновааност нито съответствие на издадените фактури с действително осъществени стопански операции – консултантски услуги от вида на посочените в договора от 27.02.2015г. Нарушени са принципите за документална обосновааност и предимство на съдържанието пред формата при отчитането на трите фактури през 2017 и 2019г. като разходи за външни услуги в счетоводството на жалбоподателя и така неправомерно е намален финансовия резултат и съответно дължимия данък – 10 %

Предвид на всичко изложено, отчетените от дружеството-жалбоподател през 2017 и 2019г. разходи за външни услуги на основание фактурите от „Екоенерджи Ф.“, не съответстват на изискването по чл.10, ал.1 ЗКПО за признаването им за данъчен разход – документална обосновааност, тъй като не отразяват действително осъществена стопанска операция. След като не се доказва съответствието им с осъществена стопанска операция, то фактурите не отразяват и „вярно“ такава операция.

Следователно, правилно на основание чл.26, т.2 ЗКПО вр. чл.10, ал.1 ЗКПО, е извършено увеличение на декларирания финансов резултат на дружеството за 2017г. със сумата от 118 200,00лв. и за 2019г. със сумата 169 000,99лв. (данъчната основа по фактурите от „Екоенерджи Файненс“ ЕООД, отразени като разходи за външни услуги от жалбоподателя.

Правилен е изводът на органите по приходите, че по фактура № 0..055/09.05.2019г. на стойност 90 000,00лв. и ДДС 18 000,00лв. и № 0..056/31.05.2019г. на стойност

79600,00лв. и ДДС 15 920,00лв., издадени от Екоенерджи Ф. ЕООД към жалбоподателя, законодателят не допуска упражняване на право на приспадане на данъчен кредит, предвид предмета на яка от фактурите. Касае се за консултантски услуги, които като резултат са свързани с получаване на финансиране, доколкото не е спорно, че са издадени във връзка с договора от 27.02.2015г. и са свързани с подготвяне на документи за кандидатстване по мярка 11 „Биологично земеделие“. действително услуги от такъв характер са необлагаеми доставки по смисъла на чл. 46, ал.1, т.6 ЗДДС. Всички елементи, съставляващи предмет на консултиране по договора от 27.02.2015г., са свързани с изисквания на Наредба 4 / 24.02.2015г. на министъра на земеделието – както се посочи изготвянето на заявление за подпомагане „първата година а през следващите – „заявление за плащане“, както и регистъра и дневника, предвид общото изискване по – съобразно общото изискване по чл.27 от Наредбата - земеделските стопани водят дневник за извършваните дейности в земеделското стопанство. Видно от разпоредбата, изрично са посочени като освободени доставки и изпълнението на финансови инструменти въз основа на финансови споразумения по смисъла на чл. 38, параграф 7 от Регламент (ЕС) № 1303/2013 за определяне на общоприложими разпоредби за (...) Европейския земеделски фонд за развитие на селските райони . Изрично в чл. 1 от наредба 4/24.02.2015г. е посочено, че мярка 11 „биологично земеделие“ е от Програмата за развитие на селските райони за периода 2014 – 2020г., се финансира от Европейския земеделски фонд за развитие на селските райони. Следователно, консултантски договори, във връзка с прилагането на мярка по програмата, представляват освободена доставка по чл.46, ал.1, т.6 ЗДДС. Правото на данъчен кредит по такива доставки е изключено с чл.70, ал.1, т.1 ЗДДС, дори и да са изпълнени изискванията по чл.69 ЗДДС за връзка на доставката с икономическата дейност на задълженото лице.

По изложените правни съображения, правилно на основание чл.46, ал.1, т.6 ЗДДС. вр. чл.70, ал.1, т.1 ЗДДС не е признато право на приспадане на данъчен кредит по фактура № 0..055/09.05.2019г. с ДДС 18 000,00лв. и № 0..056/31.05.2019г. с ДДС 15 920,00лв., издадени от Екоенерджи Ф. ЕООД с предмет консултантски услуги, общо в размер на 33 920,00лв. по съображение, че се касае за фактури с предмет консултантски услуги, свързани с получаване на подпомагане от Европейския земеделски фонд за развитие на селските райони.

Доводите на в жалбата и в ход по същество от адв. Ю., че правото на приспадане не е признато по фактури с предмет „организация на работата в дружеството“, издадени от „Екоенеджи Ф.“, не се потвърждава от мотивите на РД –видно от формираните резултати по данъчни периоди стр. 96 до край на РД, за данъчните периоди м. 12.2017г. и от 01.01.2018г. до м.12.2021г. освен обсъдените по-горе фактури, всички останали фактури, по които не е признато правото на приспадане на данъчен кредит са с предмет „наем на МПС“,издадени от различни доставчици. Доколкото се претендира непризнато право на приспадане на данъчен кредит само по фактури от доставчика „Екоенеджи Ф.“, съдът следва да вземе предвид само тези, по които ефективно е извършена корекция на декларирания резултат. По тези съображения, доводите за непризнато право на данъчен кредит по различни от обсъдените фактури, не следва да се разглеждат.

2)Непризнато право данъчно облекчение на основание чл.189б, ал.1 ЗКПО

Данъчното облекчение не е признато на основание, че от ревизираното лице не са представени доказателства за изпълнение на условията, регламентирани в чл.189б,



ал.2 ЗКПО, както и други доказателства за законосъобразното преотстъпване на данъка. Касае се за приложено данъчно облекчение - в размер на 60% от корпоративния данък, за данъчно-задължени лица, регистрирани като земеделски стопани и за данъчната им печалба от дейност по производство на непреработена растителна и животинска продукция.

Органите по приходите са се позовали освен на условията по чл.189б, ал.2 ЗКПО за ползване на данъчното облекчение за инвестиции, и на чл.167, ал.1 ЗКПО относно условията за преотстъпване на данъка – към 31 декември на съответната година данъчно-задълженото лице да няма т.1 – подлежащи на принудително изпълнение публични задължения; задължения за санкции по влезли в сила Наказателни постановления, свързани с нарушаване на нормативни актове относно публичните задължения и по т.3 . – лихви, свързани с невнасянето в срок на задълженията по т.1 и т.2 , Изпълнението на посочените изисквания се удостоверява от данъчно-задълженото лице в годишната данъчна декларация, съгласно чл.167, ал.2 ЗКПО. По този въпрос от дружеството са изискани доказателства и писмени обяснения с искания от дати 21.03.2022г. и 08.06.2022г., но не са представени доказателства нито в отговор на исканията нито с възражението и жалбата срещу РД и РА. Органите също са се позовали на посещение в офиса на дружеството, документирано с протокол № АА1842484, при което не са установили счетоводна и търговска документация, установяваща основание за ползването на данъчното облекчение, представляващо държавна помощ за земеделските стопани.

В жалбата до съда, идентично и в жалбата срещу РА, се твърди бланкетно, че всички доказателства за ползване на данъчното облекчение били представени. Съдът по съображение, че не става ясно какво точно е представено и се счита за относимо към посочената разпоредба, даде указания и предостави възможност на оспорващия да представи доказателства – с определението от 15.11.2023г по делото, в това число съдът изрично посочи, че няма данни за ползване на данъчното облекчение по предназначение - за инвестиция в нови сгради или нова земеделска техника, необходими за извършването на дейността и придобити в срок до края на годината, следваща годината за която се ползва преотстъпването; няма конкретни доказателства по административната преписка за такива инвестиции. Няма данни и за отрицателните условия, изключващи правото да се ползва преотстъпването на данъка. Същевременно както се посочи, дружеството е ползвало през 2019г. субсидия за закупуване на земеделска техника – обсъденото писмо на Държавен фонд Земеделие, но чрез финансиране за закупуването ѝ от фонда а не собствени средства на дружеството от преотстъпения данък.

От представените декларации по чл.92 ЗКПО за ревизираните данъчни периоди се установява действително, че не са декларирани данни за преотстъпването на корпоративния данък по т.4 „Преотстъпване на корпоративен данък и/или намаление на счетоводния финансов резултат“ и по т.4.1.“изпълнение на изискванията по чл. 167, ал.1 , чието попълване е били дължимо на основание чл.167, ал.2 ЗКПО за 2017г. – л. 215 от делото, а в същата е просочено, че дейността се осъществява след преотстъпен данък през 2014г.; идентични данни са попълнени в декларацията за 2018г. – л. 220 т. 4 ; а в декларацията за 2019г. идентично няма данни по т.4.1. със същото съдържание – декларирани на изискванията по чл.167, ал.1 ЗКПО, но в т.7,1 е посочена като година на преотстъпване на данъка 2019г. В ГДД за 2020г. –идентично няма декларирани данни по т.4 .1 по чл.167, ал.1 ЗКПО, а по т. 7 за година на

преотстъпване на данъка е посочена 2020г.

В приобщеното по ревизионната преписка постановление за налагане на предварителни обезпечения от 25.06.2022г. са посочени възбранени недвижими имоти на дружеството, придобити през 2015 и 2016г., единственият възбранен имот, придобит през 2017г. е апартамент в [населено място], очевидно неотносим към допустими инвестиции с преотстъпения данък. В искането за налагане на предварителни обезпечения, са цитирани недвижими имоти и МПС от справка в публични регистри, но няма данни за активи, закупени като нови, такива данни не могат да се изведат и от извлеченията от счетоводни регистри – например по делото е приобщен дневник главна книга на сметка доставчици, като в същата няма отразена счетоводно записване за доставка на актив за периода 01м. на 2017г. до 12м. на 2021г. В изрично писмо на лист 214 от делото, от дата 15.03.2024г., във връзка с указанията на съда, директорът на ТД на НАП СДО посочва, че софтуерът на НАП не позволява справка за данъчни задължения за минал период с цел установяването на размерите на непогасените задължения., посочва данните за спиране изпълнението на ревизионния акт от 10.07.2018г., жалбата срещу който е отхвърлена с Решение № 1360/02.03.2022 г. на АССГ, необжалвано, след което било образувано изпълнително производство.

Органът претендира, че макар да е спряно от съда изпълнението на Ревизионен акт № Р-22220317008707-091-001/10.07.2018г. с който са установени задължения на дружеството за ДДС в размер на 114 341,29 и лихви 15 172, 69 лв., жалбата е била отхвърлена и дружеството е имало задължения през ревизираните периоди, условие, изключващо ползването на данъчни облекчения. Това действително е така за задълженията по този ревизионен акт - същите са били изискуеми към 31.12.2018г., на основание предвиденото в чл.127, ал.2 ДОПК закона задължение за предварително изпълнение на ревизионния акт, спиране на изпълнението едва при оспорването пред съда – по дело № 87 /2019г. на АССГ, т.е. изпълнението е спряно от съда най-малкото след образуването на делото през 2019г. и във всички случаи след 31.12.2018г. и конкретно с Определение от дата 06.02.2019г. Следователно, действително за ползването на данъчното облекчение към 31.12.2018г. дружеството не е отговаряло на изискването по чл.167, ал.1, т.1 ЗКПО да няма подлежащи на принудително изпълнение задължения. Оспорените пред съда задължения по този РА са подлежали на принудително изпълнение към тази дата, тъй като съгласно чл.127, ал.2 ДОПК, след връчването на акта, ревизираното лице има 14 дневен срок за плащане на задълженията по акта, след който срок тези задължения подлежат на принудително изпълнение. Приложима е редакцията на чл.167, ал.1, т.1 и ал. 2 ДОПК преди изменението ѝ с ДВ брой 99/22г., поради което не може да се направи извод, че следва да бъдат доказани обстоятелства, свързани с предприемането на действия по принудително изпълнение. За останалите години на ползвано облекчение не се твърдят задължения към 31.12. на годината, за която се ползва.

Отделно от изискванията за допустимост по чл.167 ЗКПО, съдът указа, че няма данни за допустимите инвестиции и изпълнението на изискванията по чл.189б ЗКПО – изпълнението едновременно на изискванията по ал.2 от последната разпоредба. Така изискването по чл.189, ал.2, т.1 и т.2 ЗКПО останаха недоказан по делото. Първото изискване - преотстъпеният данък е инвестиран в нови сгради и нова земеделска техника, необходими за извършване на дейността и придобити до край на годината, следваща годината, за която се ползва преотстъпването; не се доказва по делото. Съдът изрично посочи, че има неяснота за какво точно е инвестиран преотстъпеният

данък, кои точно активи са закупени и за спазването на останалите изисквания по разпоредбата – закупуване по пазарни цени между несвързани лица, че не заместват съществуващи активи, т.е. касае се за инвестиция, с която се разширява дейността, както и, че за активите не е получател на държавна помощ на друго основание, т.е. няма смесване на финансиране – изисквания по т. 8 и т. 9 от същата разпоредба. По делото освен обсъденото за финансирането на проектните предложения на дружеството от ДФЗ, е представена и справка за получените от А. агро ЕООД плащания за периода 2017.-2021г., от които е видно, че дружеството е получател на различни помощи – по мярка 11 „Биологично земеделие, по СЕПП Схема за единно плащане на площ (СЕПП)“зелени“ 2017 и 2016 и други - стр. 156 от делото. Дружеството следваше да докаже инвестицията до размера на преотстъпения данък. Дружеството нито е декларирало изпълнението на условията по чл.167, ал.1 ДОПК с ГДД, нито, че е вложило средства в размер на преотстъпения данък в допустими инвестиции – нови активи, при спазване на всички останали условия по чл.189б, ал.2 ЗКПО, които освен това следва да са изпълнени едновременно.

Остана неизяснен и основния въпрос, кои точно активи са закупени от дружеството със средства в размер на преотстъпения данък. След изричните указания на съда, че данни за спазване на условията за допустимост и изискванията за инвестиция на преотстъпения данък няма по делото, от страна на адв. Ю. в изрична молба от 08.12.2023г. лаконично заяви, че дружеството няма доказателствени искания, административната преписка е представена в цялост.

Предвид всичко изложено, не се доказва изпълнение от страна на дружеството на изискванията за допустимост по чл.167, ал.2 вр. ал.1 ДОПК, както и на изискванията за инвестиране на преотстъпения данък в допустими активи – нови и свързани в случая с биологично земеделие – в това число едновременно изпълнение на изискванията по чл.189б, ал.2 ЗКПО, което е в тежест на лицето, ползвало данъчното облекчение – най-малкото да посочи, в какво точно от допустимото е инвестирана преотстъпената сума и при какви условия. Фактите, които следва да бъдат доказани – изпълнението на изискванията за инвестицията, следва да бъдат обективирани от дружеството за да бъдат проверени. Както пред съда, така и в хода на ревизионното производство са изискани, но не са представени данни за обстоятелства по чл.189б, ал.2 ДОПК. Правилно поради изложеното с РА е извършена корекция на декларирания финансов резултат и определен допълнителен корпоративен данък в размер на 10 % върху следните суми: за 2017г. върху деклариания преотстъпен корпоративен данък в размер на 60% от размера на полагащия се корпоративен данък или върху данъчна основа от 33 052,37лв.; за 2018г. този данък е в размер на 20 403, 08лв. ; за 2019г. – 23 749,78лв.; и за за 2020г. – 11 830,68лв. , или общо 89 035,91лв.

Жалбата и тази част е неоснователна и съдът следва да постанови отхвърлянето ѝ.

Що се касае до оплакването в жалбата до съда: „Неправилно е и потвърждаващото РА решение на директора на дирекция ОДОП – С.. По същество с него нашите възражения не са разгледани, като единствено са преповторени доводите по акта. По този начин е постановено едно неправилно решение. Молим а отмяна на РА и вези му части.Необоснован е доводът в жалбата, че ответникът не е разгледал по същество възраженията срещу РА, тъй като жалбата е уважена частично, а в останалата потвърждаваща РА част, са изложени и самостоятелни мотиви. След определението на съда по делото с указания за неясноти и неточности, последва единствено изявлението от 08.12.2023г. от страна на дружеството. Освен разгледаните до тук,

други въведени като спорни основания за установените допълнителни задължения с РА, не могат да се отграничат.

Както претендира ответникът в молбата му по делото от 06.12.2023г., освен разгледаните въпроси – непризнато право на данъчен кредит по фактурите от конкретния доставчик и корекция на декларирания финансов резултат поради непризнати разходи по фактурите от същия доставчик – „Екоенерджи Ф.“ и недоказано спазване на изискванията за ползване на преотстъпения данък, други не следва да бъдат разглеждани като предмет на жалбата.

Предвид всичко изложено, жалбата пред съда е неоснователна изцяло и съдът следва да постанови отхвърлянето ѝ.

При този изход и заявена своевременно претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, върху материален интерес по РА – за главница 229 307,03лв. и лихви в размер на 62 342, 6545 лв., такива следва да бъдат присъдени на ответника, в това число предвид осъществените процесуални действия, и на основание чл.161, ал.1 ДОПК. Съдът обаче констатира, че спорният по делото материален интерес е в по-малък размер :

1) за установен допълнителен корпоративен данък 10% поради корекции на декларирания финансов резултат върху данъчни основи за следните суми:

-за 2017г. размер на 118 200,00 лв. – данъчната основа по фактура 0..032/15.05.017г., издадена от „Екоенерджи Файненс“ ЕООД

-за 2019г. с данъчната основа по фактура № 0..055/09.05.2019г. на стойност 90 000,00лв. и № 0..056/31.05.2019г. на стойност 79600,00лв. , общо 169 000,99лв. от „Екоенерджи Файненс“ ЕООД

- извършена корекция на декларирания финансов резултат и определен допълнителен корпоративен данък в размер на 10 % върху данъчно облекчение по годишна данъчна декларация за преотстъпен корпоративен данък в размер на 60% от размера на полагащия се корпоративен данък следните суми по члл.189б ЗКПО: за 2017г. - 33 052,37лв.; за 2018г. - 20 403, 08лв. ; за 2019г. – 23 749,78лв.; и за 2020г. – 11 830,68лв. , или общо 89 035,91лв.

или общо допълнителни задължения за корпоративен данък в размер на 37 623,50лв.

2) За ДДС в размер на 33 920,00лв. общо за м. 05.2019г. по фактури № 0..055/09.05.2019г. и № 0..056/31.05.2019г., издадени от „Екоенерджи Файненс“ ЕООД

или общо, спорните по делото допълнителни задължения са в размер на 71 543,50лв. за главници без лихви.

Върху посочените задължения не са отграничени конкретни суми за лихви след корекцията на РА с решението на директора за посочените данъчни периоди, за лихвите е посочено общо - "ведно със съответните лихви", но е без съмнение, че такива се дължат. Доколкото установяването на данъчно задължение се извършва с акт на съответния компетентен орган, то в решението на директора се разграничава материален интерес само от главниците за задълженията по спорните задължения. Уточняването на размера на лихвите не може да бъде извършено по друг начин, освен с изричен акт на компетентния орган. Въз основа на така изяснения материален интерес, на основание чл.7, ал.2, т.4 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, на ответника следва да бъдат присъдени суми в размер на 6373,48лв.

На основание изложеното и чл.160, ал.1 ви чл.161 ДОПК, съдът

**РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на "Антим Агро" ООД с ЕИК[ЕИК] и седалище в [населено място], чрез управителя П. Х., срещу Ревизионен акт №Р-2222522001236-091-001/15.11.2022г., издаден от С. Н. Г. - началник на отдел, като орган, възложил ревизията и Д. Е. З. - гл. инспектор по приходите, ръководител на ревизията, и двамата органи по приходите в Дирекция "Средни данъкоплатци и осигурители" при ТД на НАП - С., в частите му, с които е потвърден с Решение № 558/04.05.2023г. на директора на дирекция ОДОП - С. при Централно управление на НАП и конкретно за следното:

1) установен допълнителен корпоративен данък 10% поради корекции на декларирания финансов резултат върху данъчни основи за следните суми:

-за 2017г. размер на 118 200,00 лв. – данъчната основа по фактура 0..032/15.05.017г., издадена от „Екоенерджи Файненс“ ЕООД

-за 2019г. с данъчната основа по фактура № 0..055/09.05.2019г. на стойност 90 000,00лв. и № 0..056/31.05.2019г. на стойност 79600,00лв., общо 169 000,99лв. от „Екоенерджи Файненс“ ЕООД

- извършена корекция на декларирания финансов резултат и определен допълнителен корпоративен данък в размер на 10 % върху данъчно облекчение по годишна данъчна декларация за преотстъпен корпоративен данък в размер на 60% от размера на полагащия се корпоративен данък следните суми по члл.189б ЗКПО: за 2017г. - 33 052,37лв.; за 2018г. - 20 403, 08лв.; за 2019г. – 23 749,78лв.; и за 2020г. – 11 830,68лв. , или общо 89 035,91лв.

ведно със съответните лихви

2) За ДДС в размер на 33 920,00лв. общо за м. 05.2019г. по фактури № 0..055/09.05.2019г. и № 0..056/31.05.2019г., издадени от „Екоенерджи Файненс“ ЕООД ведно със съответните лихви.

**ОСЪЖДА** "Антим Агро" ООД с ЕИК[ЕИК] и седалище в [населено място], да заплати по бюджета на Националната агенция за приходите, Централно управление, Дирекция ОДОП - С., сумата в размер на при Централно управление на НАП, сумата в размер на 6373,48 лв. (шест хиляди, триста седемдесет и три лева и 48 стотинки) за разноски за юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да бъде оспорено с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

Съдия: