

РЕШЕНИЕ

№ 6156

гр. София, 19.10.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 44 състав,
в публично заседание на 19.09.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Мария Владимирова

при участието на секретаря Албена Илиева, като разгледа дело номер **1737** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на „ХПП Груп“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], подадена чрез управителя Х. Б. П., против ревизионен акт (РА) № Р-22002221004687-091-001 от 10.03.2022 г., издаден от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията, потвърден с Решение № 14/05.01.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДД“ОДОП“) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП).
Жалбоподателят излага съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт, като издаден в нарушение на материалния и процесуалния закон, в противоречие с принципите за обективност и служебно начало, прокламирани в чл. 3 и чл. 5 ДОПК. Излага подробни доводи за неправилно приложение на материалните разпоредби на ЗДДС и ЗКПО при определянето на допълнителните задължения на дружеството свързани с непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в размер на 8 000,00 лв. по фактура №[ЕГН]/31.12.2021 г., издадената от „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД, както и извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат за 2021 г. със сумата от 40 000,00 лв., на основание чл. 26, т. 2, вр. чл. 10, ал.1 от Закона за корпоративното и подоходно облагане (ЗКПО). В тази връзка акцентира, че в хода на ревизията са представени множество доказателства за реалност на доставката, които са игнорирани от ревизиращите. Изразява несъгласие с подхода на ревизиращите при преценката за наличие на свързаност с икономическата дейност на дружеството. Счита, че са

изпълнени всички материалноправни предпоставки за възникването и надлежното упражняване на правото на данъчен кредит по процесната фактура и органът по приходите неправомерно е отказал да признае това право, което противоречи на практиката на Съда на ЕС и на ВАС. Иска се отмяна на РА и присъждане на сторените по делото разноски.

В съдебно заседание дружеството - жалбоподател не е представляван. От представляващия дружеството са ангажирани писмени доказателства и подробни писмени бележки по същество на спора към молба от 12.06.2023 г.

Ответникът - директор на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП не е представляван в последното съдебно заседание. С писмена молба по хода на делото, чрез юрисконсулт оспорва жалбата. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатския хонорар в случай, че е претендиран такъв, както и по чл. 161, ал. 3 от ДОПК.

Софийска градска прокуратура редовно призована, не се явява, не се представлява, не излага становище по жалбата.

Административен съд София-град, Трето отделение, 44 - ти състав като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220422002063-020-001 от 26.04.2022 г. (л. 35 и сл.), връчена на 01.05.2022 г. Предмет на ревизията на „ХПП Груп“ ЕООД е установяване на задълженията по ЗДДС за периода от 01.12.2021 г. до 31.12.2021 г., като е определен срок за приключване на ревизията до 3 месеца от връчване на ЗВР, т.е. до 01.08.2022 г. Със Заповеди за изменение на ЗВР с № Р-22220422002063-020-002 от 28.07.2022 г. (л. 45) и № Р-22220422002063-020-003 от 31.08.2022 г. (л. 40) срокът на ревизията последователно е удължен до 30.09.2022 г., а със ЗИЗВР № Р-22220422002063-020-004 от 28.09.2022 г. в обхвата на ревизията е включен и корпоративен данък по ЗКПО за периода от 01.01.2021 г. до 31.12.2021 г. Всички заповеди са издадени от Д. А. И. - началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП П., оправомощен за компетентен орган по чл. 112, ал.2, т. 1 от ДОПК със Заповед № З-ЦУ-3287 от 08.11.2021 г. /л. 28-30/ на зам. изпълнителен директор на НАП във връзка със Заповед за оправомощаване №ЗЦУ-О.-9/21.05.2021 г. /л. 33, 34/ на изпълнителния директор на НАП, както и Заповед № РД-01-787 от 08.11.2021 г. /л. 31, 32/ на ид директора на ТД на НАП С. и Заповед № З-ЦУ-676/21.04.2022 г. /л. 26-27/ на зам. изпълнителен директор на НАП.

В срока по чл. 117 от ДОПК е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22220422002063-092-001 от 13.10.2022 г. (л. 55 - 68), връчен по електронен път на дружеството на 13.10.2022 г., видно от удостоверение за връчване на стр. 70 по делото.

Ревизираният субект е упражнил правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД е постъпило писмено Възражение с вх. № 53-00-2258/18.10.2022 г., ведно с приложения, както следва: 3 броя приемо -предавателни протоколи, съгласно които по комисионен договор № М01.0319 от 14.03.2019 г. „ХПП ГРУП“ ЕООД е възложител, а изпълнител е „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД; дипломи за завършено образование на Х. П. със степен „Магистър“ и специалности „Икономика на търговията“, „Връзки с обществеността“ и „Маркетинг“ (л. 409 – 390 папка 2, прилож.).

Възражението е прието за неоснователно, като ревизията приключва с издаване на РА

№ Р-22220422002063-091-001 от 01.11.2022 г. от Д. А. И. - началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП П. - орган, възложил ревизията и З. Г. Т. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП П. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 01.11.2022 г. С него са възприети изцяло констатациите от РД и на дружеството - жалбоподател са установени допълнителни задължения за ДДС за внасяне в общ размер на 8 333,33 лв. и лихва 669,22 лв. Задължението произтича от отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 8 000,00 лв., на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, във връзка с чл. 69, ал. 1, т.1 от ЗДДС и чл. 9, ал.1 от ЗДДС, по фактура № 100000000091 от 31.12.2021 г., издадена от доставчика „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД, както и от деклариран, но невнесен ДДС в размер на 333,33 лв.

С РА е прието и предложението в РД за установяване на данъчна загуба за отчетната 2021 г. в размер на 549, 41 лв. Корекцията произтича от увеличението на счетоводния финансов резултат на дружеството с 40 000,00 лв., на основание чл. 22, т.1 от ЗКПО във връзка с чл. 26, т. 2 от ЗКПО за сметка на отчетения разход (декларираната данъчна загуба), поради липса на документална обосновааност по смисъла на чл. 10, ал.1 от ЗКПО.

Процесният РА, на основание чл. 152 от ДОПК, е бил оспорен с жалба с № 53-06-9249 от 03.11.2022 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-1786 от 08.11.2022 по регистъра на дирекция „ОДОП“ С. пред компетентен орган – директор на дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП. В срока по чл. 155, ал. 1, вр. чл. 146 от ДОПК е постановено Решение № 14/05.01.2023 г. на директора на дирекция „ОДОП“ С. (л. 17 и сл. по делото), с което РА е потвърден. Решението е връчено по електронен път на жалбоподателя на 06.01.2022 г. (л. 25 по делото).

За изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне 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.

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са направени следните констатации от органите по приходите:

През ревизирания период дружеството е управлявано и представлявано от Х. П. и е декларирано вид на извършвана дейност - търговия с леки и лекотоварни автомобили до 3,5 тона /код по Н. 4511/. Същото няма регистрирани ФУДВ, нито назначени лица на трудов договор. Процесната ревизия е първа за установяване на задължения по ЗДДС и ЗКПО за спорните периоди. Констатирано е, че „ХПП ГРУП“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 26.04.2016 г., на 17.09.2018 г. е deregистрирано, а считано от 20.01.2021 г. е повторно регистрирано – регистрация по избор, независимо от облагаемия оборот.

Установено е, че ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактура № [ЕГН] от 31.12.2021 г. издадена от „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД, с предмет „консултация“.

В хода на ревизията са предприети процесуални действия, описани в констативната част на РД, а именно:

С Протокол №Р-22220422002063-П73-002 от 10.10.2022 г. (л. 356 - папка 2, прилож.) са присъединени справки от ИС на НАП и У., относно „ХПП ГРУП“ ЕООД и „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД, както и протоколи от заседания на Административен съд София - град (АССГ) по адм. дело №1646/2019 г. (л. 289 и сл. папка 2, прилож.).

На жалбоподателя е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. № Р-22220422002063-040-001 от 05.05.2022 г. (л. 64 - папка 3, прилож.), с което са изискани всички първични счетоводни, търговски и др. документи за ревизираните периоди.

В отговор ревизираното лице не е представило писмени обяснения и справки от 1 до 5. В тази връзка до РЛ е изпратено второ ИПДПОЗЛ изх. № Р-22220422002063-040-002 от 26.08.2022 г. (л. 307 - папка 2, прилож.), с което на основание чл. 37, ал.2 и ал.3 от ДОПК са изискани още: оборотна ведомост и главна книга за 2021 г.; хронологични регистри на всички сметки, по които има движение през годината; хронологични извлечения на сметки 493 и 497 за 2021г., ведно с първичните документи по същите. Представените в отговор документи са описани и анализирани в РД.

Изготвено е искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОТЛ/ до „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и АДВОКАТСКО ДРУЖЕСТВО „Б. И ПАРТНЬОРИ“, ЕИК[ЕИК]. Данните от получения отговор са взети предвид при формиране на крайните изводи у ревизиращите.

След анализ на събраните доказателства, органът по приходите е направил следните фактически констатации и правни изводи:

По ЗКПО:

Ревизиращият екип е установил, че за 2021 г. „ХПП ГРУП“ ЕООД е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО, с която е деклариран счетоводен финансов резултат – счетоводна загуба в размер на 40 549,41 лв. и данъчен финансов резултат (данъчна загуба) в същия размер.

През 2021 г. ревизираното лице е издало на „СТЕЛА ГАРД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] фактура № [ЕГН] от 09.12.2021 г. с данъчна основа в размер на 41 666,67 лв., начислен ДДС – 8 333,33 лв. и предмет – „Авансово плащане за доставка на употребяван лек автомобил „Т.“ с посочен модел и номер на рама. Сумата в размер на 41666,67 лв. е осчетоводена като нефинансови приходи за бъдещи периоди по сметка 751. През годината няма счетоводни записвания по сметките от група 70 „Приходи от извършвана дейност“.

Установено е, че по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ е осчетоводен разход в размер на 40 000,00 лв. по фактура № [ЕГН] от 31.12.2021 г., издадена от „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД, с предмет „Консултация“. Отчетени са и разходи в размер на 549,41 лв. за други финансови услуги – банкови такси.

Във връзка с извършената насрещна проверка на „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД е съставен Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ № П-22221022096232-141-001 от 23.06.2022 г. (л. 251, папка 3, прилож.). Съгласно неговите констатации в отговор на връченото на дружеството ИПДПОЗЛ № П-22221022096232-040-001 от 01.06.2022 г. (л. 101 и сл., папка 3, прилож.) е представена горесцитираната фактура, в която е посочено, че плащането ще бъде извършено по банков път. Доказателства за това не са представени. Приложен е Комисионен договор № М01.0319 от 14.03.2019 г. /л. 241-243, папка 1, прилож./, сключен между „ХПП ГРУП“ ЕООД – доверител, и „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД – комисионер, който е с предмет комисионерска услуга – „Изготвяне на цялостната документация, свързана с адм. дело № 1646/2019 г. по описа на Административен съд София – град (АССГ), ведно с изготвяне на съдебно-счетоводни и съдебно-икономически експертизи“, като е договорено възнаграждение в размер на 25 000,00 лв. без ДДС. Приложен е Анекс от 15.10.2020 г.,

съгласно който се продължава действието на договора от 14.03.2019 г., като „Комисионерът се съгласява да изготви цялостната документация, свързана с адм. дело № 7257/2020 г. по описа на Върховен административен съд (ВАС), като затова комисионерът има право да получи допълнително възнаграждение в размер на 15 000,00 лв. без вкл. ДДС“. Представени са и решения: по адм. дело № 1646/2019 г. по описа на АССГ и по адм. дело № 7257/2020 г. по описа на ВАС.

Съгласно констатациите на РД от проверяваното лице не са представени доказателства, относно наличието на лица за извършване на фактурираната доставка, в т.ч. трудови договори, ведомости за заплати, граждански договори, сметки за изплатени суми. В тази връзка е прието, че не е установено кои лица /имена, ЕГН, професионална компетентност/ са извършили услугата, нито са налице данни за ползване на подизпълнител.

Според органите по приходите сключването на договор и анекс към него не е гаранция за реално извършване на услугата. Посочено е, че в договора и в анекса е записано „да изготви цялостна документация“ и „изготвяне на съдебно счетоводни и съдебно икономически експертизи“, но документация, ведно с приемо-предавателен протокол или друг документ, удостоверяващи приемането на документацията не са представени нито от „ХПП ГРУП“ ЕООД, нито от „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД.

Резултатите от извършената в хода на ревизията насрещна проверка на АД „БАЛКАНСКИ И ПАРТНЬОРИ“ са отразени в ПИНП №П-22221022113273-141-001 от 13.07.2022 г. (л. 269 и сл. папка 3, прилож.). Съгласно неговите констатации в отговор на връченото на дружеството ИПДПОЗЛ № П-22221022113273-ОРП-001 от 23.06.2022 г. (л. 266 и сл. същата папка) са представени фактури, договори за правна защита, доказателства за извършени плащания. В придружителното писмо е посочено, че по издадената на „ХПП ГРУП“ ЕООД фактура с № 843 от 13.02.2019 г. е оказана услуга по съгласуване и подписване на касационна жалба по обжалване на Акт за регистрация по ЗДДС. За фактура № 1044 от 03.11.2020 г. е отбелязано, че е издадена за оказана адвокатска услуга по процесуално представителство пред ВАС по адм. дело №7257/2020 г., като адвокатското дружество не е било представляващ на „ХПП ГРУП“ ЕООД по адм. дело № 1646/2019 г. по описа на АССГ. Посочено е също така, че първоначално контакт с лицето Х. Б. П. е осъществен – в качеството на съпруг на управителя, а след това и като управител на юридическото лице. Декларирано е, че в хода на административните производства, по които е било ангажирано адвокатското дружество не са ползвани счетоводни и/или съдебно-икономически експертизи.

С присъединените в ревизионното производство протоколи от заседания на АССГ по адм. дело № 1646/2019 г., ревизиращият екип установява, че на първото заседание на съда, проведено на 17.04.2019 г., е представена молба от 15.04.2019 г. от „ХПП ГРУП“ ЕООД с искане за назначаване на съдебно-счетоводна експертиза /ССЕ/. От съдебния състав е назначено вещо лице със специалност „Счетоводство и контрол“ за извършване на ССЕ. В тази връзка е маркирано, че комисионният договор е сключен на 14.03.2019 г. В съдебно заседание на 10.07.2019 г. е прието заключението на ССЧЕ. По молба на „ХПП ГРУП“ ЕООД от 08.07.2019 г. е назначена допълнителна експертиза, „тъй като са осигурени адреси и лица за контакти с доставчиците, които се налага да бъдат проверени“. На трето заседание на съда от 11.12.2019 г. са представени от „ХПП ГРУП“ ЕООД допълнителни доказателства, ползвани от вещото лице във връзка с представеното допълнително заключение.

На това заседание съдът намира, че „следва да се даде последна възможност на

жалбоподателя в срок до следващото съдебно заседание да попълни делото с писмените доказателства, които са използвани за изготвяне и на двете заключения, като му указва, че за да бъдат взети предвид документите от съда и приети като доказателства трябва да бъдат представени в надлежен вид, тоест да съдържат подписи на съставител и управител съгласно изискванията на Закона за счетоводството по отношение на справките и регистрите и да бъдат заверени за вярност с оригинала“. На четвърто /последно/ заседание, проведено на 26.02.2020 г., са приети документите от жалбоподателя в заверен вид, представени с молба от 03.02.2020 г. и съдът обявява, че ще се произнесе с решение.

С възражението срещу РД от жалбоподателя са представени приемо-предавателни протоколи за изготвяне на материали във връзка със съдебно-счетоводна експертиза по адм. дело № 1646/2019 г. от 15.06.2019 г. и 15.11.2019 г. Установено е, че с ППП от 15.06.2019 г. са представени аналитични регистри на счетоводни сметки заведени в счетоводството на „ХПП ГРУП“ ЕООД за периода от 01.06.2016 г. до 30.09.2016 г., фактури, справка за стоков поток и справка за търговски обекти. В тази връзка на стр. 3 от РА е маркирано, че счетоводството на ревизираното дружество през 2016 г. е водено от „АДВАЙЗЪРИ СЪРВИСИС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], подадени са годишен финансов отчет и ГДД по чл. 92 от ЗКПО за същата година. При извършената ревизия на дружеството за периодите от м. 06.2016 г. до м. 09.2019 г. са били представени счетоводните регистри и фактурите описани в протокола. В тази връзка е приет извод, че същите са били налични по ревизията, съответно назначеното вещо лице е могло да ги ползва за извършване на ССЕ. Ревизиращият екип констатира, че изготвеното заключение се базира единствено на първични документи и счетоводни регистри /аналитични и хронологични/ на сметки, които се водят текущо в действащо предприятие, съгласно изискванията на ЗСч. В тази връзка е посочено, че в процесното ревизионно производство не са представени и от двете дружества документи, които да са съставени извънредно във връзка със съдебното дело.

По отношение на представения ППП от 15.11.2019 г. е установено, че управителят на „ХПП ГРУП“ ЕООД Х. П. приема счетоводни регистри и фактури на предходните доставчици от управителя и представляващ „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД - Х. П., т.е. едно и също лице приема документи както от доставчик, така и от получател. В тази връзка ревизиращия орган приема, че двете дружества са свързани лица по смисъла на §1, т. 3, б. „д“ от ДР на ДОПК. Позовава се на разпоредбата на чл. 142, ал.1 от *Търговския закон /ТЗ/*, съгласно която управителят на дружеството представлява, организира и ръководи дейността му. Същият е овластен да представлява дружеството, като е вписан в търговския регистър, съгласно чл. 141, ал.3 от ТЗ. Съгласно чл. 145 от ТЗ управителят отговаря имуществено за причинени на дружеството вреди. Сключването на сделките и приемането на изпълнението им безспорно следва да се извършва от управителя. Според органите по приходите в конкретния случай Х. П. сключва договор като представляващ и на двете дружества, остойностява собствения си труд на 40 000,00 лв. и издава фактура, в която едното дружество е извършител на услугата, а получател – другото дружество, и двете 100 % негова собственост. Видно от констатациите в РД (стр.6 от РД) в „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД не е имало лица, назначени на трудов договор за периода от 14.03.2019 г. (датата на сключване на комисионния договор) до 26.02.2020 г. (датата на последното заседание по

адм. дело №1646/2019 г.). Липсват данни и за изплащани възнаграждения по граждански договори. В тази връзка според органите по приходите услугата следва, че е извършена от управителя и едноличен собственик на капитала на двете дружества - Х. П..

От органите по приходите е констатирано, че възнаграждението на вещото лице за извършване на две ССЧЕ е в размер на 1 200,00 лв., а на „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД, осигурило лицата за контакт и адреса им и за представянето пред съда на документите в надлежен вид, т.е. подписани от съставител и управител и заверени за вярност с оригинала, „ХПП ГРУП“ ЕООД се е задължило да заплати сумата от 48 000,00 лв., от които ДО 40 000,00 лв. и ДДС 8 000,00 лв.

Посочено е, че „ХПП ГРУП“ ЕООД обжалва Ревизионен акт №Р-22002218001959-091-001/24.10.2018 г., с който е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 40 039,24 лв., ведно със съответни лихви в размер 3 419,66 лв. Ревизиращите органи приемат, че в случая липсва икономическа логика „ХПП ГРУП“ ЕООД да сключи процесния договор и анекс, а възнаграждението по него да е съизмеримо с очакваните от съдебните дела ползи.

Във възражението срещу РД жалбоподателят посочва, че „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД се е ангажирало да комплектува документи, предадени на адвокатското дружество, за организиране на защитата пред ВАС, чрез изготвяне на писмени бележки и устна пледоария. От АД „БАЛКАНСКИ И ПАРТНЬОРИ“ обаче е посочено, че по делата, по които е било ангажирано, не са ползвани счетоводни и/или съдебно-икономически експертизи, поради обстоятелството, че ВАС като касационна инстанция не допуска такъв вид доказателства.

Относно приложения приемо-предавателен протокол от 15.11.2020 г., ревизиращите органи констатираат, че цялата документация вече е била предоставена от „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД на „ХПП ГРУП“ ЕООД. Според органите по приходите, установеното дава основание да се приеме извод, че след като в хода на производството пред ВАС не следва да се представят допълнителни доказателства и не следва да се ползват счетоводни и/или съдебно-икономически експертизи, поради обстоятелството, че ВАС като касационна инстанция не допуска такъв вид доказателства, то остава неразбираемо и неоправдано поради каква причина на 15.10.2020 г. е сключен анекс, в който е договорено, че комисионерът („МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД) се съгласява да изготви цялостната документация, свързана с адм. дело № 7257/2020 г. по описа на ВАС, като за това комисионерът има право да получи допълнително възнаграждение в размер на 15 000,00 лв. без вкл. ДДС, нито необходимостта от приемо-предавателен протокол от 15.11.2020 г., съдържащ цялата документация от преходните два протокола, които вече са били предоставени от „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД на „ХПП ГРУП“ ЕООД.

От органите по приходите е обърнато внимание още, че клаузите на комисионния договор и анекса към него в задължение на комисионера е било изготвяне на цялостната документация, свързана с адм. дело № 1646/2019 г. по описа на АССГ, ведно с изготвяне на ССЧЕ и СИЕ. В същото време, протоколите от съдебните заседания пред АССГ и ВАС доказват, че в хода на административното дело не са извършвани други ССЧЕ, освен назначените от

съда и извършени от назначените вещи лица. Маркирано е, че именно за изпълнението на горните клаузи дружеството-комисионер „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД е следвало да представи доказателства при насрещната проверка, за да се установи по категоричен начин, че посочените услуги са действително извършени. Приемо-предавателни протоколи, подписани и подпечатани от свързани дружества, са представени едва след направените изводи в ревизионният доклад с представеното възражение. Във връзка с така установеното е приет извод, че същите са съставени за целите на ревизията. Видно от съдържанието на РА, органите по приходите са се позовали на разпоредбата чл. 10, ал.1 от ЗКПО, като конкретно е прието, че в случая не са налице доказателства за наличие на реална доставка и фактурата, макар и формално да съдържа изискващите се от закона реквизити, не отразява вярно стопанската операция.

При така описаните факти и въз основа на подробно изложени мотиви, съдържащи се в поцесния ревизионен акт е прието, че липсват доказателства за документално обосноваване разход по смисъла на чл. 10, ал.1 от ЗКПО и на основание чл. 22, т.1 от ЗКПО, във връзка с чл. 26, т.2 от ЗКПО, счетоводният финансов резултат на дружеството е увеличен със сумата на отчетения разход в размер 40 000,00 лв. В резултат на тази корекция е установена данъчен финансов резултат /данъчна загуба/ в размер на 549,41 лв., при декларирана от дружеството данъчна загуба в размер на 40 549,41 лв.

2. По Закона за данък върху добавената стойност.

В хода на ревизията е установено, че за данъчен период м. 12.2021 г. ревизираното лице е упражнило правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 8 000,00 лв. по издадената от „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД по цитираната по – горе фактура № [ЕГН] от 31.12.2021 г.

Във връзка с извършената за целите на процесното производство насрещна проверка „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД от ревизиращия екип е посочено, че дружеството е следвало да представи доказателства, удостоверяващи по категоричен начин, че посочените услуги са действително извършени, каквото е изискването на чл. 9 от ЗДДС. От друга страна ревизираното лице е представило само процесната фактура, без съпътстващи документи, конкретизиращи извършената услуга. Не са представени банкови документи за извършено плащане предвид вписаното в нея, че то ще е по банков път. Констатирано е, че представените от доставчика доказателства са идентични с представените от жалбоподателя. По отношение на представените едва с възражението срещу РД приемо-предавателни протоколи, органите по приходите са приели, че са съставени за целите на ревизията. С оглед съдържанието на протоколите от съдебни заседания пред АССГ и ВАС е формирано заключението, че не е доказана необходимостта от възлагане на подобен вид услуга, още повече на свързано лице.

След анализ на всички събрани доказателства приходните органи приемат, че в случая не е доказано действителното извършване на фактурираната доставка. Като е ползвало правото на данъчен кредит по процесната фактура, ревизираното лице неоснователно е намалило дължимия данък за ревизирувания период. Поради тази причина и фактурата за комисионна услуга е издадена през м. 12.2021 г., т.е. в месеца в който „ХПП ГРУП“ ЕООД е

издало фактура № [ЕГН] от 09.12.2021 г. на „СТЕДИ ГАРД“ ЕООД – неправилно в РД дружеството е посочено с наименование „СТЕЛА ГАРД“ ЕООД /л. 161/ с ДО 41 666,67 лв., ДДС 8333,33 лв. и предмет – авансово плащане. Получавайки фактура на стойност 40 000,00 лв., същото може да приспадне право на данъчен кредит в размер на 8 000,00 лв., при което резултатът за м. 12.2021 г. става ДДС за внасяне в размер на 333,33 лв. Окончателното решение на ВАС е с дата 01.12.2020 г., но през следващите 12 месеца фактура от дружеството-комисионер „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД не е издадена. Фактурата е издадена на 31.12.2021 г. и няма представени доказателства, че има плащане по нея.

Във връзка с горното, органите по приходите са направили анализ на поведението на ревизираното лице. Според тях, самият факт, че е допуснало да му бъде издадена фактура, без да е извършена реална доставка на услуга, свидетелства, че „ХПП ГРУП“ ЕООД е наясно с факта, че на взаимоотношенията между него и посочения доставчик „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД е придадено формално изражение, като е издадена фактура, без вписаната в нея стопанска операция да отразява обективната действителност.

С оглед на така установеното, ревизиращия орган посочва, че фактурата, макар и формално да съдържа изискващите се от закона реквизити, е съставена от доставчика в противоречие с изискванията на чл. 114 от ЗДДС, тъй като е издадена без към ревизираното лице реално да е извършена облагаема доставка на услуга по смисъла на чл.9 от ЗДДС. В тази връзка е прието, че е налице хипотеза, при която посоченият доставчик е начислил неправомерно данък без да е извършена облагаема доставка. Обърнато е внимание, че от своя страна „ХПП ГРУП“ ЕООД е отразило документите в отчетните си регистри по ЗДДС – дневник за покупки, и по този начин неправомерно е намалило данъчния резултат за внасяне за ревизирания период, като за себе си е реализирало данъчно предимство като е кумулирало неправомерно данъчен кредит.

Предвид гореизложеното, на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, на „ХПП ГРУП“ ЕООД е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 8 000,00 лв. по фактура № 100000000091 от 31.12.2021 г., издадена от „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД.

В хода на оспорване на РА по административен ред, така събраните доказателства решаващият орган е отнесъл в подкрепа на изводите на приходните органи, изложени в РА/РД. В тази връзка решаващият орган е отхвърлил възраженията на дружеството, като неоснователни и е потвърдил акта.

В съдебното производство е изготвено и прието без възражения заключение по допуснатата, по искане на жалбоподателя, съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ). На първи и втори въпрос, след проверка на материалите по делото и на документацията в счетоводствения офис на „ХПП груп“ ЕООД вещото лице дава следния отговор: Процесната фактура, издадена от „Млечен дол“ ЕООД, по която е отказано право на данъчен кредит е осчетоводена по сметка 401 „Доставчици“, дължимия ДДС по сметка 453/1 „ДДС Покупки“, разхода е осчетоводен по сметка 602/20 „Други външни услуги“. По отношение на сключения договор и анекса към него са съставени три броя

приемно-предавателни протоколи (л. 399-393 папка 2, прилож.), с които са предадени документи за изготвяне на ССЕ по адм. дело № 1646/ 2019 г. и за подготовка на процесуална защита пред ВАС.

По отношение на трети и четвърти въпрос, вещото лице дава заключение, че по издадената от „Млечен дол“ ЕООД фактура са осъществени две плащания: на 04.10.2022 г. са платени 29 000 лева. Плащането е осчетоводено по сметка 503/5 „Разплащателна сметка в лева“; на 10.03.2023 г. са платени 9 690 евро. Плащането е осчетоводено по сметка 504/3 „Разплащателна сметка във валута“. Съдът кредитира ССЕ доколкото експертът е отговорил на поставените задачи, като отчита обстоятелството, че експертът посочва осчетоводявания, които са безспорни по делото.

По делото са представени и приети като доказателства документите, съдържащи се в административната преписка по издаването и обжалването по административен ред на ревизионния акт, в това число доказателства във връзка с компетентността на органа възложил ревизията и доказателства удостоверяващи притежаването на КЕП от лицата, подписали в съответното длъжностно качество РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР; представеният от ответната страна, в изпълнение на указанията на съда, оптичен носител, на който се съдържат електронните документи, както и фактура № [ЕГН] от 09.12.2021 г., издадена от „ХПП ГРУП“ ЕООД на „СТЕДИ ГАРД“ ЕООД; допълнително представените от жалбоподателя с молба от 12.06.2023 г. (л. 136) – фактура и два броя платежни документи, както и аналитичен счетоводен регистър на „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД за периода 01.12.2021 г. – 30.04.2023 г. (л. 163 по делото).

При така установеното от фактическа страна съдът формира следните правни изводи:

Жалбата е депозирана в законоустановения срок от легитимиран субект и при наличие на правен интерес, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, същата е неоснователна.

При извършване на служебната проверката по чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден от органа по приходите, възложил ревизията и от ръководителя на ревизията, съобразно правилото на чл. 119, ал.2 от ДОПК, и установява задължения за периоди и предмет, за които е възложена ревизията. Издаден е в изискуемата форма и в съдържанието му са изложени фактическите и правните основания за постановяването му. Публичните вземания са конкретизирани по основание, по размер и по субект.

В конкретния случай, както органът, възложил ревизията и издал РА - Д. А. И. - началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП П., така и вторият участник при издаването на РА - З. Г. Т. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП П., ръководител на ревизията и участникът в ревизионното производство – Н. К. Н.-С., са определени като органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК със Заповед № 3-ЦУ-3287 от 08.11.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, оправомощен за това действие със Заповед №3-ЦУ-О.-9 от 21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП.

Със Заповед № 3-ЦУ-676 от 21.04.2022 г. зам. изпълнителният директор на НАП е определил лицата, по отношение на които следва да бъде извършено контролно производство по данъчно-осигурителен контрол от служители, определени в Заповед № 3-ЦУ-3287 от 08.11.2021 г., за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК. Със заповедта е разпоредено контролните производства да бъдат възложени от началниците на сектори, посочени в Заповед № 3-ЦУ-3287 от 08.11.2021 г. и определени от ИД директора на ТД на НАП С. със Заповед № РД-01-787 от 08.11.2021 г., издадена на основание чл. 112, ал. 2. т.1 от ДОПК.

Видно от горесцитираните заповеди, приложени по делото, Д. А. И. е оправомощен като компетентен орган за възлагане на ревизията на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите /ЗНАП/, във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-787 от 08.11.2021 г. на ИД директора на ТД на НАП С., във връзка със Заповед № 3-ЦУ-3287 от 08.11.2021 г. и Заповед № № 3-ЦУ-676 от 21.04.2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП и то конкретно като компетентен орган за възлагане на ревизия на „ХПП ГРУП“ ЕООД, видно от приложението към последната заповед.

Въз основа на горесцитираните заповеди органът, възложил ревизията е оправомощен с функциите на компетентен орган по чл. 112, ал.2, т.1 от ДОПК, за който не се прилагат правилата на чл. 7, ал.1 и чл. 8, ал.1 от ДОПК. На основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК по силата на горесцитираните заповеди като органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7. ал, 1 и чл. 8, ал. 1 от ДОПК са определени и ръководителят на ревизията - З. Г. Т. и органът по приходите, участвал в ревизионното производство - Н. К. Н.-С..

В случая следва да се има предвид разпоредбата на чл. 119. ал.2 от ДОПК /в редакцията след 01.01.2013 г./, в която изрично е указано, че ревизионните актове се издават съвместно от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията. Предвид гореизложеното следва, че в настоящия случай РА е издаден от органи по приходите, черпещи компетентност от чл. 119, ал.2 от ДОПК в редакцията му след изменението на правната норма.

Към административната преписка са приложени и доказателства за квалифициран електронен подпис на длъжностните лица.

Спазени са изискванията за форма и съдържание на издадените от органите по приходите ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА - съответно по чл. 113, ал. 1, чл. 117, ал. 1 и чл. 120, ал. 1 ДОПК. Актовете са връчвани на ревизираното лице, което е могло да се запознае със съдържанието им и да защити правата си. В РА са посочени фактически и правни основания за издаването му, изложени подробно както в акта, така и в съставения ревизионен доклад, представляващ неразделна част от него.

Не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необоснованост на РА. Видно от представените удостоверения за електронно връчване, жалбоподателят е надлежно уведомен чрез системата на НАП ИС "Контрол" за издадената заповед за възлагане на ревизия. В хода на ревизионното производство доказателствата са събирани по предвидени в ДОПК способности. На основание чл. 37, ал. 3 ДОПК на ревизираното дружество е връчено искане за

представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице, по което от дружеството са представени писмени доказателства, подробно описани в РД. Съставени са съответните протоколи. Изискани са и документи от трети лица, за което са приложени съответните актове. Ревизирият субект е надлежно уведомен за резултатите от извършената ревизията, като му е предоставена възможност за писмено възражение и доказателства във връзка с констатациите и изводите, обосновавали предложените размери на задълженията.

Материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол, доколкото спорът е изцяло материалноправен и на първо място е сведен до това, дали реално е извършена доставката на услуги по издадената от „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД фактура с № [ЕГН] от 31.12.2021 г., респ. има ли право дружеството - жалбоподател да упражни право на приспадане на данъчен кредит по същата в размер на 8 000,00 лв. От друга страна, ако посочените услуги не са действително извършени, съответно липсват документално обоснован разход по смисъла на чл. 10, ал.1 от ЗКПО, следва ли счетоводният финансов резултат на дружеството да бъде увеличен със сумата на отчетения от същото разход в размер на 40 000,00 лв.

За да отговори на поставените въпроси съдът съобрази следното:

Според националния данъчен закон и постоянната практика на Съда на Европейския съюз по тълкуване на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. Реалността на доставката, документирана с редовно издадена фактура, е основен въпрос при преценка дали е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка или услуга - чл. 25, ал. 2 и 6, чл. 68, т. 1 и 69, ал. 2 ЗДДС, съответно чл. 62, 63, 167 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и актуалната практиката на СЕС.

Разпоредбата на чл. 68, ал. 2 от ЗДДС обуславя възникването на субективното публично право на приспадане на данъчен кредит на данъчно задълженото лице от кумулативното осъществяване на елементите от регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав. Същият, на първо място предвижда притежаването на данъчен документ по чл. 71, т. 1 ЗДДС, съставен според изискванията на чл. 114 ЗДДС. В случая издадената от „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД фактура не отговаря на изискванията на чл. 6 от Закона за счетоводството, чл. 71, т. 1 и чл.114, ал. 1, т. 9 ЗДДС, тъй като в нея не е посочен достатъчно ясно предметът на стопанската операция. В този смисъл е и изводът на решаващия орган / стр. 11 от решението/.

Разпоредбата на чл. 226 от Директивата за ДДС императивно изисква минимално необходимото съдържание на фактурите, издавани от доставчика за целите на общата система на ДДС, както и за целите на контрола - вж. чл. 242. В това отношение националният закон коректно транспонира посочената разпоредба, като задължава доставчика да издаде фактура, отговаряща на съответните минимални изисквания и съдържаща релевантната информация, както за целите на приспадането, така и за целите на контрола. В решението

си по дело С-271/12 Съдът на ЕС изрично сочи, че правото на приспадане може да се откаже на данъчнозадължените лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение на последните, след приемането на решението за отказ, е предоставена информация с цел доказване на действителното им извършване, естеството и стойността им. Въз основа на анализ на т. 27 - 36 от това решение на СЕС, се обосновава аргументът, че изначалната непълнота на фактурата, (чиито параметри в настоящия случай са изчерпателно посочени в Директивата и ЗДДС), пречатства приспадането на ДДС. Посочените изисквания към фактурата не са формални, а представляват такива по същество. Действително, от практиката на СЕС следва, че национална практика (мярка), която основно подчинява признаването на определено данъчно предимство на спазването на формални задължения (каквото е изискването за фактуриране с определени параметри), без да вземе предвид материалноправните изисквания, надхвърля необходимото за правилното събиране на данъка, освен когато нарушаването на формалните изисквания възпрепятства предоставянето на сигурно (решително) доказателство за изпълнението на материалноправните изисквания - аргумент от решение на СЕС по дело С-273/11. Именно последното е налице в изследвания случай, тъй като естеството на престацията, индивидуализирана като точни параметри, не е установено във фактурата. Неустановените престации не могат да са предмет на ДДС. Отраженият в процесната фактура предмет „консултация“ без посочване дори и на дата на договор е напълно неясен както по качествени, така и по количествени показатели и може да се отнася до всяка една от сделките на дружеството. Липсата на тези нормативно изискуеми реквизити пречатства обективното обвързване на първичния счетоводен документ със съставените вторични такива и с представения договор.

Непълнотата на фактурата възпрепятства установяване съответствието на действително извършената сделка, възможността за доказване реалността на доставката, респ. установяване настъпването на данъчното събитие, и е самостоятелно основание за отказ на право на данъчен кредит по тези фактура и обосноваване на извод за законосъобразност на ревизионния акт. Дори, обаче и при несъобразяването на това обстоятелство, настоящият състав счита, че от събраните по делото доказателства също не се установява реалността на доставката документирана от „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД.

Следва да се има предвид, че доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело С-151/13 Le R. d'Or) и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация.

Принципно, по отношение на отделни обстоятелства, като напр. наличието на наети лица, практиката на СЕС не изисква знание у получателя по доставките, но същата е категорична, че Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчен

неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая (т.50 и т.53 от решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело С-324/11 „G. T.“). Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл.154, ал.1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т.37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 „E.-K“, в което се сочи, че лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. Според даденото от СЕС тълкуване изводите за наличие на реални доставки на стоки или услуги, респ. липсата им, както и данните за знание у получателя за извършена от някой от доставчиците по веригата измама, следва да се направят въз основа на „обективни факти“- факти и обстоятелства от обективната действителност, при съвкупната преценка на които може да се направи извод в подкрепа на едната или другата теза при общото разпределение на доказателствената тежест по чл.154, ал.1 ГПК и чл.170, ал.1 АПК. Именно в тежест на данъчнозадълженото лице е да установи фактите, на които основава своите искания или възражения, като в конкретния случай доказателствената задача не е изпълнена.

Установено е, че двете дружества са свързани лица и счетоводството им се води от едно и също лице. Предметът на фактурираната услуга – „консултация“, обаче не свързва фактурата с представения договор. Дори да се приеме, че става въпрос за услугите, предмет на комисионния договор № М01.0319 от 14.03.2019 г., сключен между „ХПП ГРУП“ ЕООД, в качеството на доверител и „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД – комисионер, не се установява реално да са извършени от посочения доставчик. От съдържанието на приложения договор се установява, че страните са се договорили „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД да извърши следната услуга: *„Изготвяне на цялостната документация, свързана с административно дело №1646/2019 г. по описа на Административен съд София град, ведно с изготвяне на съдебно счетоводни и съдебно икономически експертизи“*, във връзка с което е уговорено възнаграждение е в размер на 25 000,00 лв. без ДДС. С анекса от 15.10.2020 г. е продължено действието на договора, като *„Комисионерът се съгласява да изготви цялостната документация, свързана с административно дело № 7257/2020 г. по описа на ВАС“*, за което е договорено допълнително възнаграждение в размер на 15 000,00 лв. без вкл. ДДС. Следва да се отбележи също така, че едва с възражението срещу РД са представени три броя двустранно подписани приемо – предавателни протоколи (ППП), между „ХПП ГРУП“ ЕООД - възложител и „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД - изпълнител, че работата е извършена и приета без забележки. Видно от посоченото в ППП, дейностите, които е извършил доставчикът са свързани със събиране и комплектуване на документи. В заключението по ССЕ също е маркирано, че ППП са за предадени документи за изготвяне на ССЕ по съдебно производство и за подготовка на процесуална защита.

В случая е налице разминаване между предмета вписан в комисионния договор и дейностите, посочени за извършени в ППП, в които не е посочено и място на предаване на комплектуваните документи. Същият не притежава

характеристиките на комисионен договор по смисъла на чл. 348, ал. 1 от ТЗ. От друга страна ППП от 15.06.2019 г., 15.11.2019 г. и 15.11.2020 г. са представени едва към възражението срещу РД (въпреки, че в хода на ревизията изрично са изискани да бъдат представени приемо-предавателни протоколи), поради което правилно органите по приходите са приели, че същите са съставени за целите на ревизията.

По отношение на приобщените в ревизионното производство протоколи от съдебните заседания пред АССГ и ВАС, правилно органите по приходите констатира, че в хода на административното дело не са извършвани други ССЧЕ, освен назначените от съда и съответно извършени от вещо лице. В тази връзка следва, че комисионният договор не може да бъде ценен като доказателство относно действителните намерения на сключилите го лица, както и относно обосноваването на уговореното възнаграждение спрямо действително подлежащите на изпълнение работи. Логично е и направеното от органите по приходите сравнение между заплатеното на експерта възнаграждение за две експертизи в размер на 1 200,00 лв. и уговореното с договора и анекса възнаграждение общо в размер на 40 000,00 лв., което в размер почти аналогичен оспорените пред АССГ задължения от 40039,24 лв. /главница/.

На следващо място от съдържанието на ППП от 15.11.2019 г. е видно, че са предадени счетоводни регистри и фактури на предходните доставчици, а в приемо-предавателния протокола от 15.11.2020 г. са описани документите от предходните два протокола. Във връзка с последния протокол, жалбоподателят твърди, че на АД „Балкански и Партньори“ са предадени комплектувани от „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД документи във връзка с организиране на защитата пред ВАС, чрез изготвяне на писмени бележки и пледоарии. Доколкото описаните в протокола от 15.11.2020 г. документи са били събрани във връзка с делото пред АССГ, то не става ясно какви усилия е направил доставчикът във връзка с тяхното комплектуване и предаване на адвокатското дружество, които биха могли да имат парично изражение в размер на 15 000,00 лв., каквото възнаграждение е договорено с анекса от 15.10.2020 г. След като се касае за документи, изхождащи от счетоводството на „ХПП ГРУП“ ЕООД, то не става ясно кое налага ангажирането на друго лице, което да ги събере и комплектува. Още повече, че дейността на „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД е търговия на едро с мляко и млечни продукти, яйца, хранителни масла и мазнини и очевидно възложената услуга не е в кръга на обичайно извършваната дейност. Както правилно решаващият орган отбелязва във връзка с професионалната квалификация на управителя на „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД, комисионният договорът е следвало да се сключи с него като физическо лице, а не с дружеството, но това би означавало, че няма да бъде издадена фактура с начислен ДДС, който да бъде приспаднат като данъчен кредит от „ХПП ГРУП“ ЕООД.

Относно кадровата обезпеченост на доставчика в случая следва да се има предвид, че липсата на кадрова обезпеченост на доставчика не е единствена причина за отказване на правото на данъчен кредит, а тези факти са обект на преценка от съда, заедно с останалите събрани доказателства. По-важното в случая е, че съдът не кредитира преките доказателства за изпълнение на

услугите като предпоставка за признаване на спорното право.

Като частни документи приемо-предавателните протоколи не разполагат с материална доказателствена сила, обвързваща съда. Тяхното съдържание се преценява от съда по вътрешно убеждение с оглед на всички обстоятелства по делото. При частните свидетелстващи документи (каквито са приемо-предавателните протоколи) защитата срещу тяхната материална доказателствена сила не е подчинена на изискванията за оспорване истинността на документ, защото съдът не е обвързан от тази доказателствена сила, а я преценява по свое вътрешно убеждение съобразно с всички данни по делото.

В случая представеният договор, анекс към него и ППП не представляват годно доказателствено средство относно извършването на услугата и предаване на резултата от изпълнителя на възложителя, тъй като от съдържанието им не би могло да се установи къде точно е извършена и как е формирана цената. От значение е и фактът, че ППП са представени едва с възражението срещу РД и правилно не са ценени от приходните органи с аргумент, че са съставени за целите на ревизията.

Относно доказателствата за извършеното плащане, съдът счита, че същите могат да бъдат само косвено доказателство за реалното изпълнение на доставката.

Макар и от проверките в хода на ревизията и от ССЕ да се установява, че фактурата, издадена от „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД е осчетоводена при жалбоподателя и доставчика, единствено фактурата и счетоводното ѝ отразяване, не е достатъчно, за да се установи реалността на процесната доставка.

Съгласно чл. 70, ал.5 от ЗДДС, не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. Законът не съдържа легална дефиниция на понятието "неправомерно начислен данък". Общото правно тълкуване в най-широк смисъл е, че неправомерно е това начисляване на данък, което е извършено в нарушение на закона. Законовите изисквания за начисляване са посочени в чл. 86, ал.1 ЗДДС. Комплексният анализ на предпоставките за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит, посочени по-горе, и основанието за отказ на такова право по чл. 70, ал. 5 ЗДДС показва, че неправомерното начисляване трябва да е свързано само с пряката доставка, по което се упражнява правото на данъчен кредит.

От доказателства по делото безспорно може да бъде обоснован извод за липса на добросъвестно поведение у РЛ. В случая се касае за създаване на документооборот, който не отразява по обективен начин действителността, а се цели единствено да се осигури възможност за упражняване на право на данъчен кредит именно през м. 12.2021 г., за което безспорно РЛ е знаело. Процесната фактура е издадена без основание с цел начисленият от „ХПП груп“ ЕООД ДДС в размер на 8333,33 лв. по фактура № 000000...10/09.12.2021 г., издадена към „СТЕДИ ГАРД“ ЕООД /л. 161/, да бъде намален с данъчния кредит по фактурата на „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД в размер на 8000 лв., като именно така се постига резултат за данъчен период м. декември 2021 г. – ДДС за внасяне в размер на 333,33 лв. /който също не е внесен от жалбоподателя/. Следва да се отбележи, че в процесната фактура е посочена

дата на данъчно събитие – 31.12.2021 г., към която обаче няма данни да са реализирани събития, водещи до изискуемост на данъка.

С оглед установените факти, съдът счита за обосновано заключението на органа по приходите за нереалност на фактурираната доставка. Не е възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, в резултат на което да се направи извод за реалност на доставката по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, с оглед на което законосъобразно е отказан данъчния кредит по спорната фактура на основание чл. 70, ал.5 от ЗДДС.

2. Относно извършено увеличение на финансовия резултат за данъчен период от 01.01.2021 г. до 31.12.2021 г.:

Увеличението на ФР на дружеството за 2021 г. с непризнати разходи по фактура № [ЕГН] от 31.12.2021 г. е правилно. Приходните органи са се позовали на чл. 26, т. 2 ЗКПО „*разходи които не са документално обосновани по смисъла на този закон*“, за да мотивира конкретното преобразуване на финансовия резултат.

Съгласно текста на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО счетоводен резултат се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция. Предвид установената нереалност на доставката по посочената фактура, тя не отразява вярно посочената в нея стопанска операция, доколкото същата не е реално осъществена, поради което законосъобразно не е призната за данъчни цели.

По изложените съображения правилно с РА е преобразуван данъчният финансов резултат, поради липсата на документално обоснован разход по смисъла на чл. 10, ал.1 от ЗКПО и на основание чл. 22, т.1, вр. с чл. 26, т. 2 от ЗКПО е коригиран счетоводният финансов резултат на дружеството, като е увеличен със сумата на отчетения разход в размер 40 000,00 лв. В резултат на тази корекция е установен данъчен финансов резултат (данъчна загуба) в размер на 549,41 лв., при декларирана от дружеството данъчна загуба в размер на 40 549,41 лв.

С оглед изложените по-горе мотиви РА е законосъобразен, а жалбата против него се явява неоснователна и като такава следва да се отхвърли.

С оглед изхода на спора, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 166,92 лв., определено съгласно чл. 8, ал. 1, вр. с чл. 7, ал. 2, т. 2 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. последно от ДОПК, Административен съд – София град, Трето отделение, 44 състав,

РЕШИ:

ОТХЪРЛЯ жалбата на „ХПП Груп“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], подадена чрез управителя Х. Б. П., против ревизионен акт № Р-22002221004687-091-001 от 10.03.2022 г., издаден от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията, потвърден с Решение № 14/05.01.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА „ХПП Груп“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от Х. Б. П., да

заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 1166,92 лв. /хиляда сто шестдесет и шест лева и деветдесет и две стотинки/.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България, в 14 - дневен срок от съобщението до страните.

СЪДИЯ: