

# РЕШЕНИЕ

№ 8016

гр. София, 23.12.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав**, в публично заседание на 14.11.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Наталия Ангелова**

при участието на секретаря Цонка Вретенарова, като разгледа дело номер **3989** по описа за **2022** 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 дата 25.01.2022 г. по регистъра на НАП, подадена от „Руни 07“ ООД с ЕИК[ЕИК] и седалище С., против Ревизионен акт № Р-22221019004750-091-001/07.10.2021г. , издаден от С. К. – орган, възложил ревизията и Д. С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 174/01.02.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление – С. на Националната агенция за приходите, издадено при условията на чл.156, ал.6 ДОПК. С жалбата се иска ревизионният акт, потвърден при условията на чл.156, ал.4 АПК, да бъде отменен.

По делото е постъпила и втора жалба, от дата 11.02.2022 г., подадена въз основа на постановеното Решение № 174/01.02.2022 г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика, като се иска от съда да постанови отмяната на РА в частта, в която не е отменен с решението на директора.

Видно от съдържанието на решението на директора, издадено при условията на чл.156, ал.7 ДОПК, със същото РА е потвърден в оспорената част за допълнително начислени лихви за данъчни периоди м. 12.2015г. до м.11.2016г., от м. 02.2017г. до м.09.2017г., м.11.2019г., от м.02.2018г. до м. 07.2018г. и от м. 01.2019г. до м.05.2019г. и на установения резултат по ЗКПО за периодите от 2015г. до 2018г. ведно със съответните лихви за забава.

В жалбата се твърди, че РА е незаконосъобразен, неправилен и в нарушение на закона

не са признати разходите, извършени по доставки от „ЕВРИМОКС“ ЕООД; „ВИВИД РАЙС“ ЕООД; „ИБЪР – ФОРЕСТ“ ЕООД; „САТУРН 777“ ЕООД; „СИАНА – Т“ ЕООД; „ЙОРАДА“ ЕООД; „ВАДИМА В“ ЕООД; „МАЙ – МАКАО“ ЕООД; „ПРОКОМЕРС ЕМ“ ЕООД; „ХАЙ КУАЛИТИ СЪРВИСИС“ ЕООД; "РКР ГРУП" ЕООД ; КА ЕС ЕН М. Г.“ ЕООД; СИМДЕС“ ЕООД;„ТРАНС - ТАКСИ - ЛОГИСТИК“ ЕООД;„ДБС-ПЕТРОЛ-И Н ВЕСТ“ ЕООД;„БРАТЯ ИЛИЕВИ 2010“ ЕООД;„СТРОИ ИНЖЕНЕРИНГ 2016“ ЕООД; „ЛОГО АРТ“ ЕООД; „ЙОНИТО ТРЕЙД“ ЕООД; „РЕМИ-МР-ТРАНС“ ЕООД, като органът по приходите е увеличил финансовия резултат на дружеството и е начислил допълнително корпоративен данък и лихви за просрочие. От събраните по преписката доказателства се установявало, че всички изводи се градят единствено на база на извършеното деклариране след отправена покана от органите на НАП, с което дружеството се е отказало от приспадане на данъчен кредит по фактурите.

Жалбоподателят счита, че упражняването на правото на данъчен кредит е право на регистрираното лице., ако не упражни правото си на приспадане на ДДС ,това не водело до извод, че доставките са нереални или няма право на разходи по тях. Доказателства за такива изводи не били събрани. В хода на ревизионното производство и по реда и чрез способите на ДОПК, изводите счита за необосновани и без да се съберат доказателства. Следвало да се провежда разграничение между приложението на ЗДС и на ЗКПО доколкото поведението на доставчика е в някаква степен от значение за признаването на данъчен кредит по определена доставка, то не следвало същото автоматично да се пренася при определяне на преките данъци. Прекият данък не многофазен както косвения, поради което признаването на разхода не е обвързано от документирането на приходите от изпълнителя, такова законово изискване не съществувало.

Жалбоподателят счита, че в нарушение на закона разходът е отказан с аргумент за съмнение относно истинността на издадения документ. а предположението на органа по приходите не съставлявало доказателство. В счетоводството на дружеството е отразен разхода по фактурите, претендира спазване на всички изисквания, в това число и получаването на доставката, органите не са анализирали извършената от дружеството дейност, реализираните продажби и отчетните от тях приходи. Всички фактури отговаряли на изискванията на Закона за счетоводството, органът по приходите не е събрал никакви доказателства в обратна посока, ето защо не били налице и основания за увеличаване на финансовия резултат на дружеството. Изложеното се подкрепяло и от практиката на ВАС - по делата 3767/2011 7218/2006 г. и други. Счита, че ако остане в сила РА се получавало дублиране , тъй като едни и същи суми се отказвали като разходи в ревизираните периоди, а впоследствие се отразявали като приход през 2020г., което водело до неправилно и противоправно увеличение на данъчните задължения Извършеното от дружеството самоначисление по ЗДДС било съобразено с поканата от органите по приходите и не съдържа изявление, че доставките не са реално получени. Също счита актът за неправилен и в частта за установените лихви -- поради неправилно установяване на дължимата главница. Лихвите по ЗДДС също счита за неправилно установени, тъй като не били дължими главници, и не ставало ясно как точно са изчислени лихвите. По тези съображения от страна на жалбоподателя се иска съдът да постанови отмяната на РА в частта, в която не е отменена с решението на директор, претендират се разноски.

Жалбоподателят изрично е уточнил, че няма да ангажира доказателства в хода на

съдебното производство. Претендира присъждането на разноски с жалбата. Ответникът също не е представяван в съдебно заседание.

По делото се приети доказателствата по административната преписка.

Съдът като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, извърши дължимата служебна проверка за законосъобразност на оспорения акт на основанията по чл.160, ал.2 ДОПК, от фактическа и правна страна приема следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221019004750-020-001 от 23.07.2019г., издадена от издадени от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“, в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. За компетентността на органа да издаде ЗВР, е представена о Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на и.д. директор на ТД на НАП С., с която са оправомощени органи по приходите, в това число и С. Т. К., е на длъжност началник сектор „Ревизии“, на основание чл.112 ДОПК да издават ЗВР.

С процесната ЗВР е , възложено извършването на ревизия на „РУНИ-07“ ООД за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.12.2015 г. до 31.05.2019 г. и по ЗКПО за периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2018 г. Органът, възложил ревизията е издал и заповеди за изменение на ЗВР, последната от 16.04.2020г.

Първоначално ревизията е възложена на А. К. - главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и на И. К.,но с Решение от 16.04.2021г., на основание чл.7, ал.3 ДОПК, издадено от С. К., е иззето решаването и разглеждането на Р-22221019004750, свързан с Р. 07 ООД от А. К. К., в качеството на ръководител на ревизията, и са възложени правомощията на Д. С. С. при ТД С., в качеството му на ръководител на ревизията.

Със Заповед № 4563/12.10.2020г., издадена от изпълнителния директор на НАП, служебното правоотношение е прекратено, заповедта е връчена на 30.12.2020г. Следователно, значително преди издаването на решението за изземване на компетентност, е прекратено служебното правоотношение с органа, ръководител на ревизията по първата ЗВР. Съдът приема, че действително е съществувало основание по чл.7, ал.3 ДОПК за изземване на компетентност, решението за това е издадено от компетентен орган, оправомощен от директора на ТД на НАП.

Видно от заповед № РД -01-818/10.05.2019г., на директора на ТД на НАП, по т. III са възложени и правомощията по чл. 7, ал.3 ДОПК. Съгласно чл.7, ал.3 от Закона за Националната агенция за приходите, директорът на териториалната дирекция има правомощията по чл.7, ал.3 ДОПК и може да оправомощва със заповед заместниците или други служители да упражняват неговите правомощия.

От изложеното следва, че са изпълнени всички изисквания по чл.7, ал.3 ДОПК за изземване на преписката от А. К. и предоставянето ѝ на Д. С., с което същият придобива качеството на орган, ръководител на ревизията и компетентен да издаде РА.

За резултатите от ревизията е издаден Ревизионен доклад № Р-22221019004750-092-001/16.06.2021г., от органите по приходите Д. С. С., главен инспектор, ръководител на ревизията и И. К. - старши инспектор, срещу който е

подадено писмено възражение. Въз основа на РД е издаден Ревизионен акт № Р-22221019004750-091-001/07.10.2021г. , издаден от С. К., като орган, възложи ревизията и Д. С. - ръководител на ревизията, органи по приходите пир ТД на НАП - С.. В мотивите на РА е обсъдено възражението срещу РД, но прието за неоснователно. Мотивите и правните аргументи във възражението са идентични с подадените впоследствие жалби, в това число и жалбата до съда.

В хода на ревизионното производство на ревизираното дружество е връчено искане дза представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) от дата 22. 08.2019г., с което са изискани търговски и счетоводни документи за ревизираните периоди, подробно описани. В отговор на искането на 09.09.2019г., от страна на дружеството са представени документи и писмени обяснения, обсъдени подробно в РД Органите по приходите са изготвили второ искане от дата 10.02.2020г. ,с което са изискани договори за покупко-продажба на стоки, заверени копия на фактури, счетоводното им отразяване аналитично по доставки, документи за извършени плащания - касови бонове или банкови извлечения, приемо- предавателни протоколи за поръчки от „ЕВРИМОКС“ ЕООД; „ВИВИД РАЙС“ ЕООД; „ИБЪР – ФОРЕСТ“ ЕООД; „САТУРН 777“ ЕООД; „СИАНА – Т“ ЕООД; „ЙОРАДА“ ЕООД; „ВАДИМА В“ ЕООД; „МАЙ – МАКАО“ ЕООД; „ПРО КОМЕРС ЕМ“ ЕООД; „ХАЙ КУАЛИТИ СЪРВИСИС“ ЕООД; "РКР ГРУП" ЕООД ; „КАЕС ЕН МЕДИА ГРУП“ ЕООД; СИМДЕС“ ЕООД.; „ТРАНС - ТАКСИ - ЛОГИСТИК“ ЕООД;ТЕРЕТОН К. " ЕООД „ДБС-ПЕТРОЛ-И Н ВЕСТ“ ЕООД;„БРАТЯ ИЛИЕВИ 2010“ ЕООД; "БАЛКАН - КАР - 1992" ЕООД; „СТРОИ ИНЖЕНЕРИНГ 2016“ ЕООД; „ЛОГО АРТ“ ЕООД; „ЙОНИТО ТРЕЙД“ ЕООД; „РЕМИ-МР-ТРАНС“ ЕООД. Следва да се посочи, че доставките от ТЕРЕТОН К. " ЕООД и "БАЛКАН - КАР - 1992" ЕООД, не са предмет на спор по делото. Изискани са данни за вида на получените стоки и услуги, да се уточнят данни за транспорта, документи за калкулации, проектно-сметна документация, фактури за материали и фактури за окончателни разплащания, доказателства за последваща реализация на получените доставки - фактури, договори, счетоводни и търговски документи. Също е изискано от ревизираното лице да уточни на какъв принцип са избрани доставчиците, какви мерки са предприети за да се увери, че същите са коректни като задължени лица, кой е направил заявки за доставки и с кои лица е осъществяван контакт - управител или друг служител от доставчика. В отговор на второто ИПДПОЗЛ, ревизираното дружество е представило доказателства на 28.02.2020г.

На всеки от посочените доставчици на ревизираното дружество, органите по приходите също са съставили и изпратили искания за извършване на насрещни проверки (ИИНП), за резултатите о компетентните органи по приходите са изготвили протоколи. тези протоколи са представени по делото в папка приложение на стр. 203 от адм. преписка, папка приложение 2 до стр. 533, папка приложение 3 от делото. Видно от установеното, за "В. Р. ЕООД са представени доказателства, копия на издадените фактури и приемо-предавателни протоколи., счетоводни документи, фактурите са отразени в дневниците за продажби на доставчика. Доставчикът "Реми - МР- Транс" ЕООД представил обяснение, че цитираните в искането до него фактури не са издадени на Р. 07 ЕООД и не фигурирали в документите на дружеството, тъй като издаваните фактури били с друга номерация. Всички останали доставчици не са намерени на адресите за кореспонденция , ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл.32 ДОПК, не са представени документи и обяснения. За част от останалите доставчици

органите по приходите са извършили проверки в ПП ВАТ 14 и са направили констатации, дали фактурите са отразени в дневниците за продажби или не.

За издаването на актовете на органите по приходите като електронни документи, са представени и приети доказателства по реда на чл.184 ГПК - възпроизведени на хартиен носител разпечатки от програма за проверка и валидността на електронния подпис (стр. 128 -133 от делото).

Въз основа на всичко изложено до тук, и както не се оспорва от дружеството, РА е издаден от компетентен орган, с изискването се съдържа - подробности самостоятелни мотиви, в съответствие с чл.120 ДОПК, също за законосъобразно образувано и проведено ревизионно производство.

По материалната законосъобразност на РА съдът приема следното:

Установено е, че дружеството през ревизираните периоди е извършвало икономическа дейност, свързана с търговия с товарни и леки автомобили, разполагало е с два паркинга в [населено място], извършва дейност и в търговски обект - кафене. Органите по приходите са установили, че разполага с назначени по трудови договори лица, а след преглед на всички представени документи и след анализ, ревизиращият екип е достигнал до извода, че дружеството разполага с персонал, материали и активи за извършване на дейността.

Що се касае до сторнирането на данъка по упражненото право на приспадане на данъка по фактурите от процесните доставчици, в Обяснителна записка управителят на Р. 07 ООД, във връзка с искане от 10.02.202г. да представи доказателства за реалното осъществяване на доставките, не е представил доказателства за това, но е дал следните обяснения:

1.Фактурите от доставчиците "ЕВРИМОКС" ЕООД; „СИАНА – Т“ ЕООД; „ЙОРАДА“ ЕООД; „ВАДИМА В“ ЕООД; „МАЙ – МАКАО“ ЕООД; „ПРО КОМЕРС ЕМ“ ЕООД; „КА ЕС ЕН МЕДИА ГРУП“ ЕООД; „БРАТЯ ИЛИЕВИ 2010“ ЕООД; "БАЛКАН - КАР - 1992" ЕООД; били сторнирани при предходна проверка, приложен е протокол от 30.05.201г., съгласно който бил "върнат" данъчния кредит по доставки от тези контрагенти. Връщането било декларирано със справка-декларация по ЗДДС в следващия данъчен период юни 2019.

2.Също според обяснителната записка за контрагентите: „ВИВИД РАЙС“ ЕООД; „ИБЪР – ФОРЕСТ“ ЕООД; „ХАЙ КУАЛИТИ СЪРВИСИС“ ЕООД; "РКР ГРУП" ЕООД ; „СИМДЕС“ ЕООД; „ТРАНС - ТАКСИ - ЛОГИСТИК“ ЕООД; „ДБС-ПЕТРОЛ-ИНВЕСТ“ ЕООД; "СТРОИ ИНЖЕНЕРИНГ 2016“ ЕООД; "ЛОГО АРТ“ ЕООД; „ЙОНИТО ТРЕЙД“ ЕООД;и "РЕМИ-МР-ТРАНС“ ЕООД, е посочено: "Търсим усилено контакт с тях за да докажем насреща осъществените сделки. Към настоящия момент ние нямаме резултат, поради което сме склонни да възстановим ползвания данъчен кредит по фактурите от тези наши доставчици." Тази обяснителната записка е представена на л. 535 от административната преписка, папка приложение 3 към делото. Протоколът за проведената среща на 30.05.2019г. е представен на лист 537 от адм. преписка, папка приложение 3 към делото.

Протоколът е съставен на основание чл.50 ДОПК, видно от същият в началото ревизиращите са запознали управителя Р. Р. с целта на срещата и констатациите при извършената до сега проверка - предпазване на фиска и дружеството при последващи контролни действия и ангажиране евентуално на солидарната

отговорност. Дадени били конкретни насоки и препоръки при избора на доставчик с цел избягване на действия в ущърб на бюджета. При осъществяването на сделките следвало да се изисква писмен договор, кореспонденция при сключването на договорите по електронна поща, плащане по банков път, да се комуникира със собственик на дружеството, а при невъзможност за такъв контакт, zda се изисквало нотариално заверено пълномощно. Обсъдени били доставките към "Руни 07" ООД от: -"БАЛКАН - КАР - 1992" ЕООД, по фактури за доставки с данъчна основа 42 642 лв. и ДДС 8 528,40лв. - при извършената проверка на доставчика не бил открит собственик или представител на фирмата, не се установил необходимия ресурс за осъществяване на фактурираните работи, както и основанието за издаването на фактурите, дружеството било служебно deregистрирано. Според ревизиращите, не били доказани реални доставки на стоки и услуги, по които "Руни 07" ООД е получател на стоки и услуги.

-Братя И. 2010 ЕООД - по фактури за доставки с данъчна основа 33 300лв. и ДДС 6 600лв. , при проверката се установило:не е открит собственик или представител на фирмата, не се установявал необходимия ресурс за извършването на доставките като и основанието за издаване на фактурите,в дневниците си доставчикът не е регистрирал доставки към "Руни 07" ООД, този доставчик също е deregистриран служебно. Според ревизиращите, не били доказани реални доставки на стоки и услуги, по които "Руни 07" ООД е получател на стоки и услуги.

В. В ЕООД - по фактури за доставки с данъчна основа 2 340 лв. и ДДС 468лв., установено било, че този доставчик не е регистрирал извършени доставки към "Руни 07" ООД, доставчикът бил служебно deregистриран по ЗДДС. Прието е, че не са доказани реални доставки на стоки и услуги, по които "Руни 07" ООД е получател.

"Евримокс" ЕООД - по фактури с данъчна основа 41 942 лв. и ДДС 8 388 .,40лв. че са отразени само 16 фактури с данъчна основа 22012 лв. и ДДС 4 402,40 лв. Според ревизиращите, не били доказани не са доказани реални доставки на стоки и услуги, по които "Руни 07" ООД е получател.

В РА освен тези данни, за доставчика "Е." въз основа на резултатите от насрещната проверка е посочено, че този доставчик не е представил изисканите му документи, 14 отобщо 16 фактури не са отразени от доставчика, не са представени заверени копия от посочените фактури, не са представени изисканите документи.

"Йорада" ЕООД -фактури с данъчна основа 22 622 лв. и ДДС 4524,40 лв. , за "Ка Ес Ен Медия Груп" ЕООД - по фактури с данъчна основа 6 790 лв. и ДДС в размер на 1 358 лв.; за "Май Макао" ЕООД по фактури с данъчна основа 5100 лв. и ДДС 1020лв.;за "Про комерс ЕМ" ЕООД по фактури с данъчна основа 13020 и ДДС в размер на 2 604 лв. и от "Сиана -Т" ЕООД - фактури с данъчна основа 10 700 лв. и ДДС в размер на 2 140 лв., органите по приходите са изложили идентични мотиви: при проверката в ПП ВАТ 14 се установило, че този доставчик не е регистрирал извършени доставки към "Руни 07"ООД, също този доставчик бил служебно deregистриран, в заключение също е прието, че не са доказани реални доставки на стоки и услуги, по които "Руни 07" ООД е получател.

В заключение, според протокола било предложено *"да коригира само поведението си, като включи в СД по ЗДДС за период 05.2019г. ползваният данъчен кредит от лица с рисков профил."* Употребеното от органите по

приходите понятие "лица с рисков профил", не е регламентирано в закона. Органите по приходите са установили и отбелязали в РД, че ревизираното дружество е извършило посочената корекция за данъчен период м. 06.2019г. с подаването на справка декларация с вх. № 22103755174/15.07.2019г. Отделно от тази корекция, в хода на ревизията "Руни 07" ООД е извършило и корекция на ползвания данъчен кредит по фактурите от доставчиците „ВИВИД РАЙС“ ЕООД; „ИБЪР – ФОРЕСТ“ ЕООД; „САТУРН 777“ ЕООД; „ХАЙ КУАЛИТИ СЪРВИСИС“ ЕООД; "РКР ГРУП" ЕООД ; „СИМДЕС“ ЕООД.; „ТРАНС - ТАКСИ - ЛОГИСТИК“ ЕООД; ТЕРЕТОН К. " ЕООД „ДБС-ПЕТРОЛ-И Н ВЕСТ“ ЕООД; „СТРОИ ИНЖЕНЕРИНГ 2016“ ЕООД; „ЛОГО АРТ“ ЕООД; „ЙОНИТО ТРЕЙД“ ЕООД; „РЕМИ-МР-ТРАНС“ ЕООД - през данъчен период м. 02.2020г. при подаване на справката декларация с вх. № 22103983340/16.03.2020г. , което обстоятелство също е установено от органите по приходите и изрично посочено в мотивите на РД.

За 2015г. про определянето на задълженията за корпоративен данък, видно от мотивите на РД, органите по приходите са взели предвид при определянето на задълженията за корпоративен данък издаден предходен ревизионен акт на Р. 07 ЕООД, който обхваща и данъчни периоди през 2015 г. по ЗДДС - Р. акт № Р-22002216007864-091-001/08.06.2017г., с който за данъчни периоди от м. 10 и 11.2015г. е отказано право на данъчен кредит на основание чл.69, ал.1, т.1 вр. чл.68, ал.1 и ал.2 ЗДДС - съответно в размер на 1260,00лв. , 1640,00лв. по две фактури две от "Евротрейд дизайн" ЕООД, в която част РА е потвърден с решение на директора, не е обжалван и влязъл в сила. Тези фактури са отразени през данъчни периоди м. 12 .2015г. и м 01.2016г., направен е извод, че не са налице реално извършени доставки на стоки и услуги.

Освен посочените до тук данни, в РА органите по приходите са обсъдили подробно установеното по ПНП и за останалите доставчици по спорните фактури:

-„ВИВИД РАЙС“ ЕООД, е представило писмено обяснение, че е издало три фактури към жалбоподателя с предмет проектиране и предпечат на рекламни материали и печат на рекламни материали; графично оформление , предпечат и печат на рекламни материали, плащането било в брой, представителят на доставчика посочил, че изпълнението на доставките не изисквало материални и кадрова обезпеченост. Органите по приходите са приели обратното - че от основно значение за извършването на услугите е материален и кадрови ресурс, видно било от оборотните ведомости, че доставчикът не притежавал машини и оборудване, не били представени доказателства за закупени материали. В хода на ревизията е установено, че ревизираното лице е коригирало ползвания данъчен кредит за данъчен период м. 03.2020г.

-За всички останали доставчици констатациите са идентични- не са намерени на посочените адреси, служебно са deregистрирани, ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл.32 ДОПКК, с изключение на доставчика "Сатурн 777" ЕООД, на който е връчено на електронен адрес, но не са представени исканите документи. Извършена е проверка в информационната система и

констатирано дали тези доставчици са отразили издадените фактури в дневниците за продажби и в справките декларации.

1. Доставчиците, които не са включили фактурите в отчетността си по ЗДДС, са: "Сатурн 777" ЕООД; С. - Т" ЕООД;"Иорада" ЕООД;"Май Макао" ЕООД; "Про Комерс ЕМ" ЕООД. Братя И. 2010 ЕООД - 33 300лв. в данъчни периоди 04,05 и 06. 2018г. ; Р. МР Т. ЕООД - с данъчна основа 28614лв. през 2018г.

2. Няма данни за справки в информационните масиви на НАП, съответно отразяването или неотразяването им в дневниците за продажби и справката декларация.

- За "Вадима - В" ЕООД в протокола от насрещната проверка е посочено, че не е представена информация дали доставчикът е издал трите фактури към "Руни 07" ООД, отразени в счетоводството на последното дружество.

-Идентични са данните за "КА ЕС ЕН МЕДИА ГРУП" ЕООД - три фактури с данъчна основа 6 790,00лв.

3.Доставчиците, които са отразили издадените към "Руни 07" ООД фактури са следните:

"Ибър -Форест" ЕООД;

"ХАЙ Куалити Сървисис" ЕООД ( една фактура с данъчна основа 3215,04лв.);

"РКП ГРУП " ЕООД - три фактури с данъчна основа 14 603,33лв., но органите са приели, че тъй като дружеството не е осигурило достъп до счетоводните документи, не можело да бъде потвърдена реалността на доставките. ;

СИМДЕС ЕООД - една фактура №№400..14/21.08.2017г. с предмет материали" с данъчна основа 4 484,96лв., но за проверявания период м. 08.2017г. на дружеството била извършена ревизия с установени задължения в "особено големи размери"По данни от ИС на НАП, в дружеството имало назначени по трудов договор 10 лица, декларирани били ЗОВ, но не са внесени, към датата на насрещната проверка доставчикът имал просрочени публични задължения и за ДДС, КД, ЗДДФЛ и ЗОВ в особено големи размери, за които имало образувано ИД

- "ТРАНС -ТАКСИ -ЛОГИСТИК" ЕООД е отразило издадените към "Руни 07" ООД фактури с данъчна основа общо 20 900 лв. Органите са приели, че не са представени доказателства за реално извършена доставка по смисъла на чл.6 ЗДДС, констатирано било, че в периода на издаване на фактурите, дружеството е имало регистриран 1 трудов договор, тъй като доставчикът не е представил документи, не било отговорено на останалите въпроси по ИПДПОЗЛ.

- "ДБС - ПЕТРОЛ ИНВЕСТ" ЕООД е включило издадената една фактура с данъчна основа 2 143 лв. издадена през м.11 .2016г., в дневника и справката декларация по ЗДДС, тъй като не били представени документи не е извършена проверка на първичните счетоводни документ, не бил установен предмета на доставката, За 2016г. в декларация по чл.92 ЗКПО, дружеството декларирало загуба., имало непогасени задължения за ЗОВ и ДДС в големи размери, за което било образувано изпълнително дело.

-Б. -К.-1992 ЕООД - фактури с данъчна основа общо 42 642 лв. са отразени в



дневниците за продажбите на доставчика, няма други констатации за този доставчик.

-СТРОЙ И. 2016 ЕООД е издало към жалбоподателя фактури с обща данъчна основа 10291,67 през 2016г. , от общо 5 фактури, само 3 са включени в дневниците за продажби

-„ЛОГО АРТ“ ЕООД е включило в дневника си за продажби издадената фактура към „РУНИ 07“ ООД през 2016г. с данъчна основа 8045лв.

-ЙОНИТО Т. ЕООД е отразило в дневника за продажби издадената фактура към жалбоподателя - с данъчна основа 7520 лв.

Частично са включени в дневниците :

-Само 2 от общо 16 фактури са отразени в дневниците и справка-декларация от фирма "Евримокс" ЕООД, останалите 14 фактури, по които "Руни 07 " ООД е намалило разходите си с данъчната основа, посочени на стр.22 /23 от РА, не са отразени от доставчика в отчетността му по ЗДДС. Не са представени доказателства за счетоводството на доставчика и не може да се потвърди, че "Евримокс" ЕООД действително е издало останалите фактури към "Руни 07 " ООД.

Както се посочи, в хода на ревизионното производство е установено, че "Руни 07"ООД е издало Протоколи за корекция по чл.79, ал.1 ЗДДС за фактурите от доставчиците - чрез включването им в дневник за продажби и справка декларация за данъчен период 06.2019г. като за периода, в който неправомерно е упражнено правото на данъчен кредит до периода на корекцията, са начислени лихви :-по фактурите от доставчика Е." ЕООД - 1216,55лв. -от "В. Р. ЕООД - 816,10лв.; -от "И. Ф. ЕООД -510,13 лв.; -от "СИАНА -Т" ЕООД -718,35лв.; -от "ЙОРАДА" ЕООД -503,98лв.; -от "ВАДИМА -В" ЕООД - 142,37 лв.; -от "МАЙ МАКАО" ЕООД-336,09лв.; -от "ПРО КОМЕРС ЕМ" ЕООД -350,12лв.; -от "ХАЙ КУАЛИТИ СЪРВИСИЗ" ЕООД - 162,91 лв. ; -от "РКР ГРУП" ЕООД -1084,42лв.; -от "КА ЕС ЕН МЕДИА ГРУП" ЕООД- 464,97лв.; "БРАТЯ ИЛИЕВИ 2010" ЕООД - 752,30лв.; -"БАЛКАН КАР 1992" ЕООД -1927,52лв.

Идентично по издадени Протоколи за корекция по чл.79, ал.1 ЗДДС чрез включване в дневник за продажби и справка декларация на "РУНИ 07" ООД, за данъчен период м. 02 И 03.2020 г. на всички фактури, по които е ползван данъчен кредит от доставчиците: -"С." - ЕООД - са начислени лихви 227,26 лв. ; -"Т. - ТАКСИ- ЛОГИСТИК" effo - ЛИХВИ 15 98,71 лв.; -"Д. -ПЕТРОЛ -ИНВЕСТ ЕООД - лихви в размер на 144,90лв.; -„СТРОЙ ИНЖЕНЕРИНГ 2016“ ЕООД -940,35лв.; -"ЛОГО АРТ" ЕООД - 584,65 лв.; -"ЙОНИТО ТРЕЙД" ЕООД -419,90лв.; -"РЕМИ МР ТРАНС" ЕООД -лихва 1064,53лв.

Така във връзка с протоколите по чл.79, ал.1 З. са определени задължения за лихва общо 13 773, 67 лв., по данъчни периоди :

за 2015г.: -м.11.2015г. - 652,73 лв.; м.12. - 612,74лв.

за 2016г.: м. 02 - 395,40лв., за м.301,88лв.; за м. 04 -976,14 лв.;м.05-142,37лв.;м.06.-1047,93лв.;м.07-1279,44лв.; м.08-470р36лв; м.09 - 214,94лв;м.10-279,30лв.;м.11-900,39лв.

за 2017г.: м.02 -517,60лв; за м.03-452,32лв.;м.004 -296,47лв;м.05-419,90лв;м.

06-291,27лв.;м.07-390,17лв.;м.08-221,54лв;м.09-734,13лв;м.11-318,20лв;  
за 2018г. - м.02 - 514,34лв.; за м. 03-117583лв.;м. 04-  
613,06лв.м.05.-366,30лв.за м.06-165,62лв.

Така са начислени през данъчните периоди от м. 12.2015 г. до м. 11.2016 г..  
от м. 02.2017 г. до м. 09.2017 г., м. 11.2019 г., от м. 02.2018 г. до м. 07.2018 г. и  
от м. 01.2019 г. До М. 05.2019 г. лихви за забава в общ размер 15 289,92 лв.

Ответникът в решението се е позовал и на Писмо изх. №20-00-134 от  
21.06.2013 г. на НАП. относно ограничаване правото на приспадане на  
данъчен кредит в хипотезите на липса на доставка. В него било указано, че  
при фактурирана облагаема доставка, която не е действително извършена, за  
спазване на принципа на неутралността, на лицата следва да бъде  
предоставена възможността да коригират неправомерно фактурирания данък  
върху добавената стойност, което може да се извърши по реда на чл. 116 от  
ЗДДС. като се състави протокол. Анулирането на документ след данъчния  
период, в който е издаден, следва да се отрази в дневника за покупките с  
обратен знак. съответно в справка-декларацията. Дори ако корекцията на  
неправомерно фактурирания данък е извършена с издаване на кредитно  
известие, същата следва да се приеме, предвид отстраняване на риска от  
данъчни загуби. *В цитираното писмо е посочено, че единствено при  
неправомерно упражненото право на приспадане на данъчен кредит по така  
коригираните фактури до периода на анулирането им следва да бъде  
начислена лихва.*

Ответникът е изтъкнал в решението, че анулирането на процесните фактури  
за покупки е извършено лично от жалбоподателя поради невъзможността да  
докаже реалното изпълнение на документираните с тях доставки на стоки  
/материали/ и услуги, упражненото право на данъчен кредит по сторнираните  
фактури е без основание, поради което законосъобразно са начислените  
лихви за забава за периода от датата на включване на фактурите в отчетните  
регистри по ЗДДС на получателя до датите на подаване на СД с анулираните  
със знак „минус“ фактури.

В хода на ревизията е установено, че данъчните основи по фактурите,  
предмет на корекцията по реда на чл.79, ал.1 ЗДДС - от доставчиците  
"ЕВРИМОКС" ЕООД; „СИАНА – Т“ ЕООД; „ЙОРАДА“ ЕООД; „ВАДИМА В“  
ЕООД; „МАЙ – МАКАО“ ЕООД; „ПРО КОМЕРС ЕМ“ ЕООД; „КА ЕС ЕН МЕДИА  
ГРУП“ ЕООД; „БРАТЯ ИЛИЕВИ 2010“ ЕООД; "БАЛКАН - КАР - 1992" ЕООД;,  
„ВИВИД РАЙС“ ЕООД; „ИБЪР – ФОРЕСТ“ ЕООД; „САТУРН 777“ ЕООД; „ХАЙ  
КУАЛИТИ СЪРВИСИС“ ЕООД; "РКР ГРУП" ЕООД ; „СИМДЕС“ ЕООД.; „ТРАНС  
- ТАКСИ - ЛОГИСТИК“ ЕООД;ТЕРЕТОН К. " ЕООД „ДБС-ПЕТРОЛ-И Н ВЕСТ“  
ЕООД; „СТРОИ ИНЖЕНЕРИНГ 2016“ ЕООД; „ЛОГО АРТ“ ЕООД; „ЙОНИТО  
ТРЕЙД“ ЕООД; „РЕМИ-МР-ТРАНС“ ЕООД, са отразени по дебита на сметки  
601 "Разходи за материали" и 602 "Разходи за външни услуги".

За целите на установяването на задълженията по ЗКПО, в РА органите по  
приходите са приели, че след извършения анализ на събраните в хода на  
ревизията доказателства е установено, че по посочените фактури за всеки  
доставчик, не са налице реално извършени доставки на стоки и услуги.  
Отчетено е, че ревизираното лице е коригирало данъчния кредит с подадени  
справки декларации по ЗДДС с вх. № 22103755174/15.07.2019г. и вх. №

22103983340/16.03.2020г. Според издателите на РА липсата на доказателства за реалност на спорните доставки водела до заключението ,че са налице търговски взаимоотношения, в резултат на които се отчитат суми, водещи до намаляването на финансовия резултат и в резултата на това намаляването на дължимия корпоративен данък. Направен е извод, че процесните сделки са сключени с цел отклонение от данъчно облагане, поради което със стойността на същите следва да бъде увеличен финансовия резултат. Изложени са съображения за изискванията към документалната обосновааност по смисъла на чл.10, ал.1 ЗКПО - счетоводен разход се признава за данъчни цели когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. Няма основание да се приеме, че спорните фактури отразявали действително извършени разходи от дружеството, не са изпълнени изискванията за документална обосновааност, според издателите на РА. Ответникът изцяло е възприел в решението изводите в РА, изложил е, че законът не свързва начисляването рана разход само с наличието на фактура, а поставял изискването да са налице реално осъществени доставки, отразяващи вярно и точно събитията в съответствие с критериите за признаване на разход, именно липсата на каквито и да са доказателства за тяхното изпълнение, както и констатираните при насрещните проверки на доставчиците факти и обстоятелства, е дала основателна причина да се приеме, че в счетоводството на ревизираното дружество са извършени неверни счетоводни записвания и в резултат на това неправилно били завишени отчетените разходи. Ответникът се е позовал на съдебна практика на Върховния административен съд /ВАС/ на Република България. В този смисъл са и Решения №3293/07.03.2019 г., постановено по адм.д. №13246/2018 г. на Първо отделение на ВАС; №1751/08.02.2018 г., постановено по адм.д. №670/2017 г. на Осмо отделение на ВАС; №5527/03.05.2017 г., постановено по адм.д. №5685/2016 г. на Осмо отделение на ВАС.

В резултат на извършените корекции, на основание чл.26, т.2 ЗКПО, са установени следните финансови резултати:

-за 2015 г. декларираната от дружеството данъчна печалба в размер на 9 866,59 лв. е увеличена на 41 316,59 лв.. като е определен допълнително корпоративен данък за внасяне в размер на 3 145,00 лв.. ведно с лихви в размер на 1 761,43 лв.;

-за 2016 г. декларираната от дружеството данъчна печалба в размер на 30 613,52 лв. е увеличена на 105 158,52 лв., като е определен допълнително корпоративен данък за внасяне в размер на 7 454,50 лв., ведно с лихви в размер на 3 418,99 лв.;

-за 2017 г. декларираната от дружеството данъчна печалба в размер на 17 238,73 лв. е увеличена на 109 358,73 лв., като е определен допълнително корпоративен данък за внасяне в размер на 9 212,00 лв., ведно с лихви в размер на 3 290,99 лв.;

-за 2018 г. декларираната от дружеството данъчна печалба в размер на 33 030,78 лв. е увеличена на 149 628,78 лв., като е определен допълнително корпоративен данък за внасяне в размер на 11 659,80 лв., ведно с лихви в

размер на 3 042,85 лв.

### **Правна преценка на съда по материалната законосъобразност на РА**

Съдът намира за правилни изводите на органите по приходите за начисляването на лихви на основание извършените корекции по чл.79, ал.1 ЗДДС. Необосновано от жалбоподателя се твърди, че имал право на преценка дали да упражни правото на приспадане и да се откаже от ползването на данъчния кредит без последица задължение за лихви или друга корекция. След като вече правото е упражнено то има за последица намаление резултата по справка декларация за съответния период - данъка за внасяне. В данъчния период, в който без основание е упражнено правото на приспадане на данъка, държавата е била лишена от данъчни постъпления в същия размер, възстановени са в данъчния период на корекцията - през 2019 и 2020г. , поради което за изминалия период до тогава, се дължат лихви. Съдът споделя мотивите на органите по приходите, изложени по-горе.

Съгласно чл. 26, т. 2 ЗКПО не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Разпоредбата на чл. 10, ал. 1 ЗКПО сочи, че документално обоснован е този счетоводен разход, който е обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. От посочените разпоредби следва, че при непризнати за данъчни цели счетоводни разходи обхватът на спора се простира до наличието на първичен счетоводен документ и до преценката дали същият отразява вярно регистрираната за първи път чрез него стопанска операция, както е установила съдебната практика. Съдът приема, че правилно са установени задълженията за лихви по ЗДДС и за корпоративен данък и лихви, но и по допълнителни съображения:

Протоколът по чл. 50 ДОПК обаче не съдържа изявление от името на дружеството, респективно управителят не е заявил изрично за никоя от доставките, че не е действително извършена. В този протокол са изложени изводите на органите по приходите за установеното при проверките за част от доставчиците. Дадени са указания на жалбоподателя как да осъществява търговската си дейност, обсъдени по-горе. Издадените протоколи по чл.79, ал.1 ЗДДС от дружеството също нямат за пряка последица признание, че доставките не са "реално извършени" .

Въпреки това, органите по приходите както се обсъди, са запознали с установеното при проверките и предоставили възможност на жалбоподателя да представи доказателства по всяка от доставките. Това обаче не е направено от негова страна. Доколкото всяка от процесните доставки касае двустранна сделка с предмет стоки или услуги, то жалбоподателят като страна и получател по доставките, би следвало да е взел участие и да разполага с доказателства за изпълнението им. В казуса по делото съдът изрично задължи жалбоподателя да посочи доказателствата, които иска да бъдат събрани от съда, но беше изрично заявено, че няма да сочи доказателства.

Правният спор по делото не касае пряко "реалност на доставките" по спорните фактури в контекста на установената съдебна практика по ЗДДС .

Спорни по делото са начислените лихви по ЗДДС и документалната им обосноваост с оглед признаването на данъчната основа по фактурите, за които е приложен чл.79, ал.1 ЗДДС, като разход.

Видно от съдържанието на чл.79, ал. 1 ЗДДС, корекцията касае степента на използване на предмета на доставката за независимата икономическа дейност на данъчния субект. След като Р. 07ООД е сторнирало изцяло ползвания данъчен кредит чрез протокол по посочената разпоредба, то недвусмислено е заявил , че предметът на доставката по вяска фактура не е ползван за независимата икономическа дейност на дружеството.

В този смисъл корекцията по чл.79, ал.1 ЗДДС, направена от данъчно-задълженото лице, съставлява и изявление, относимо към признаването на разхода за икономическата му дейност по смисъла на чл.26 ЗКПО. Несъответни на приложената разпоредба за корекция на ползвания данъчен кредит са твърденията на дружеството, че ползването на данъчен кредит било преценка на данъчния субект, и следвало да се преценява дали от тези доставки са получени приходи.

В казуса по делото спорните фактури са отразени по счетоводни сметки 601 "Разходи за материали" и 602 "Разходи за услуги". Без съмнение, натрупаното дебитно салдо по сметките, включващо и данъчната основа по спорните фактури, се отнасят в годишен аспект в увеличение на разходите на дружеството и в намаление на печалбата от икономическата дейност или увеличаването на загубата, а оттук и намаляване на данъка като пряка последица. В годината, в която разходът е намалил резултата за периода и съответно данъчната основа, в същата година жалбоподателят е следвало да извърши и корекции и преизчисли дължимия корпоративния данък.

На следващо място, всички спорни фактури са с предмет на доставка стоки и услуги. От отразяването им по счетоводни сметки 601 "Разходи за материали" и 602 "Разходи за услуги", означава, че са третираны от дружеството като разходи за текущата дейност. Ако са използвани за икономическата дейност на дружеството, би следвало да се очаква икономическа изгода в същата финансовата година. След като с направените корекции през 2019г. и 2020г. е отречено от самото дружество, че доставките са използвани за неговата икономическа дейност, то е безпредметно да се установява връзката им с приходите на дружеството през ревизираните данъчни период.

Законодателят допуска признаването на разходи за данъчни цели, тоест намалява се печалбата и стойността на разхода не се облага с корпоративен данък, само когато разходът е свързан с икономическа дейност на дружеството. Посоченото намира израз в правилото за "симетрията" на приходи и разходи" или на принципа за съпоставимост на приходи и разходи. Спазването на този принцип изрично е въведено в Общите положения на Националните счетоводни стандарти, в частта Признаване на разходи, в сила от 01.01.2016г. и по -конкретно: "Разходите се признават в отчета за приходите и разходите, когато има пряка връзка между извършените разходи и получените приходи, тоест при спазване на изискването за съпоставимост

на разходите и приходите и едновременното или комбинираното им признаване, когато тези приходи и разходи са резултат от едни и същи сделки или други събития. Например разходите, формиращи себестойността на произведените стоки, се признават едновременно с прихода, получен от продажбата на тези стоки." До тогава принципът беше нормативно регламентиран по чл.4, т.4 от Закона за счетоводството от 2001г., в сила до 01.01.2016г., отменен.

В този смисъл, според съда правното основание за извършената корекция, въз основа на изричното изявление на жалбоподателя, попада изцяло в предвиденото по чл.26, т.1 ЗКПО - разходи, несвързани с дейността.

Приложеното основание по чл.26, т.2 ЗКПО разходи, които не са документално обосновани, също се установява по делото. Жалбоподателят не е представил доказателства за документална обоснованост по исканията на органите по приходите по спорните доставки. Доколкото всяка от процесните доставки е двустранна сделка с предмет стоки или услуги, то жалбоподателят като страна и получател по доставките, би следвало да е взел участие и да разполага с доказателства, свързани с изпълнението им. Както е посочено в РД, РА и решението на ответника, видно от чл.10, ал.1 ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. У. израз "отразяващ вярно стопанската операция", означава спазването на принципа за предимство на съдържанието пред формата. Този принцип е посочен в чл.26, т. 8 от Закона за счетоводството, и има следното съдържание: "8. предимство на съдържанието пред формата - сделките и събитията се отразяват счетоводно в съответствие с тяхното съдържание, същност и икономическа реалност, а не формално според правната им форма." В действащият до 01.01.2016г. Закон за счетоводството, този принцип се съдържа в чл.4, ал.1, т. 5 с идентично съдържание.

В този смисъл, жалбоподателят сам е отрекъл, че по съдържание, същност и икономическа реалност, процесните сделки са относими към икономическата му дейност, поради това като не са документално обосновани разходите по процесните фактури.

Следователно, в казуса по делото се установява и основанието по чл.26, т.2 ЗКПО за извършване на корекция на разходите, съответни на данъчната основа по фактурите, които не представляват документално обоснован разход по смисъла на чл.10, ал. 1 от ЗКПО.

В заключение, съдът е приема, че правилно е извършено изменение в посока увеличение на финансовия резултат на дружеството с данъчната основа по фактурите, по които е извършена корекцията на ДДС на основание чл.79, ал.1 ЗДДС. Изцяло споделя посочените по-горе мотиви на органите по приходите за начисляването на лихвите за корекцията на данъка.

Жалбата като неоснователна, следва да бъде отхвърлена.

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

РЕШИ:

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата от „Руни 07“ ООД с ЕИК[ЕИК] и седалище С., против Ревизионен акт № Р-22221019004750-091-001/07.10.2021г. , издаден от С. К. – орган, възложил ревизията и Д. С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 174/01.02.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление – С. на Националната агенция за приходите.

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

Съдия: