

РЕШЕНИЕ

№ 6238

гр. София, 01.11.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав,
в публично заседание на 19.10.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Диана Стамболова

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **437** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба от „Т. С.“ – Е.- [населено място], представлявано от управителя Г. К. Б. чрез адвокат В. С. срещу Ревизионен акт /РА/№Р-22221418007483-091-001/24.07.2019г., издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията, и Р. Т. З. - ръководител на ревизията, потвърден и изменен с Решение № 1938/20.11.2019г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С., с който на дружеството са определени допълнителни задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за корпоративен данък /КД/ в общ размер 139 936,31 лв. за 2012 г., 2013 г., 2014 г., 2015 г., 2016 г. и 2017 г. и са установени допълнителни задължения в размер на 306 386,69 лв. по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, вследствие непризнато право на приспадане на данъчен кредит и допълнително начислен ДДС, ведно с начислените лихви за забава. Жалбоподателят оспорва РА като незаконосъобразен. Прави възражение за изтекла погасителна давност за определените задължения за ДДС и КД за 2012г., за които счита, че са погасени към 31.12.2018 г. на основание чл. 171, ал. 1 от ЗДДС, тъй като със ЗВР №Р-22221418007483-020-001/05.12.2018г., връчена на същата дата, се поставя начало на ревизионното производство, но не се установяват задължения. Сочи, че констатациите на ревизиращите не са подкрепени с доказателства, а изводите са формирани при неправилна преценка на събраните доказателства и неправилно прилагане на материалния закон. Развива доводи, че за дружеството са налице всички

предпоставки за ползване на правото на данъчен кредит по процесните фактури. Според него обстоятелството, че фактурите не са включени в дневниците за продажби на доставчиците или са издадени след дерегистрацията им по реда на ЗДДС е неотносимо към правото на данъчен кредит. Твърди, че преценката на органите по приходите за необходимостта на [фирма] да ползва услуги от дружества, извършващи само софтуерни услуги, противоречи на един от основните принципи на пазарната икономика - свободната воля на стопанските субекти при осъществяване от тях бизнес отношения, сключване на сделки, планиране на икономическата си дейност. Освен това твърди, че извършеното преобразуване на финансовия резултат по реда на чл. 26, т. 2 от ЗКПО с отчетените разходи за външни услуги по фактурите, издадени от сочените доставчици, е незаконосъобразно. Излага доводи, че дружество притежава първични счетоводни документи, съставени съгласно изискванията на ЗСч. и съответните нормативни актове, издадени от юридически лица, които осъществяват търговска дейност, притежават съответната търговска и данъчна регистрация и са извършили доставките към [фирма]. Моли да бъде отменен като незаконосъобразен и необоснован обжалвания РА.

В съдебно заседание и по съществуващото на спора, жалбоподателят чрез процесуален представител поддържа жалбата.

Ответната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед №Р-22221418007483-020-001/05.12.2018 г., връчена на 06.12.2018 г., изменена със Заповеди за изменение на заповедта за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22221418007483-020-002/06.03.2019 г. и №Р-222214118007483-020-003/04.04.2019 г., издадени от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задължения по ЗДДС за данъчни периоди: 01.12.2012г. - 31.10.2018г. и за КД по ЗКПО за данъчни периоди 01.01.2012г. -31.12.2017 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221418007483-092-001/03.06.2019 г., срещу който на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено Възражение с вх. №53-00-109-3/17.07.2019 г.

Ревизията приключва с РА №Р-22221418007483-091-001/24.07.2019 г., издаден от Е. М. С.- орган, възложил ревизията, и Р. Т. З., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 01.08.2019 г. Възражението срещу РД е обсъдено в РА, като е прието за процесуално допустимо и частично основателно.

Като краен резултат от проведеното ревизионно производство на дружеството са установени задължения за ДДС и КД в общ размер 700 826,50 лв., при декларирани ДДС и КД от дружеството 254 603,50 лв. и са начислени задължения за лихви в размер на 198 093,97 лв.

Установено е, че основна дейност на дружеството е в областта на софтуерните услуги, хостинг, програмиране, изграждане и поддръжка на интернет сайтове и др.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на

[фирма] са предприети редица процесуални действия, подробно описани в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/, както следва: №Р-22221418007483-040-001 от 17.12.2018г., №Р-22221418007483-040-002/12.03.2019 г. и №Р-22221418007483-040-003/04.04.2019 г. По първото искане са представени документи и писмени обяснения на 30.01.2019 г. и на 25.03.2019 г., по второто на 17.04.2019 г. и по третото на 22.04.2019 г.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. За резултатите от проверките са съставени протоколи по реда ДОПК.

На основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК е изготвено и връчено Уведомление №Р-22221418007483-113-001/04.04.2019 г., с което [фирма] е уведомено, че данъчната основа за облагане с корпоративен данък и ДДС за ревизирания период 01.01.2012 г. – 31.10.2018 г. ще бъде определена по реда на чл. 122-124а от ДОПК. В отговор е депозирано писмено становище с вх. №Д. 35/22.04.2019 г.

Извършени са и други процесуални действия, които са описани в констативната част на РД, който по смисъла на чл. 120 от ДОПК е неразделна част от оспорения РА.

Въз основа на събраните доказателства е установено следното:

По Закона за данък върху добавената стойност

В частта на начисленият ДДС

В хода на ревизията е установено, че [фирма] е извършвало услуги с получатели – физически и юридически лица от Европейския съюз /ЕС/, които са данъчно незадължени по смисъла на Регламент на ЕС №282/2011 за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС. Издадените фактури на тези лица са без начислен ДДС и са както следва: №977 от 31.03.2016 г. с получател КЕВИН В., Германия, с предмет месечен абонамент; №1018/05.05.2016г. с получател D. W. GBR – D., с предмет видео курс; №1045/07.06.2016 г. с получател R. R. A., DE, с предмет консултантски услуги; №1048 от 10.06.2016 г. с получател МК М. – D., с предмет услуга; №1054 от 24.06.2016 г. с получател Г. ПАХЕР, Германия, с предмет видео курс; №1075/26.07.2016 г. с получател Т. Б., Германия, с предмет видео курс; №1080/28.07.2016 г. с получател NECIP K., D., с предмет услуга; №1098/08.09.2016 г. с получател Т. Б., Германия, с предмет видео курс; №932/02.02.2016 г. с получател L. M., D., с предмет видео курс; №937/09.02.2016 г. с получател М. Б., Германия, с предмет видео курс; №940/12.02.2016 г. с получател М. Ц., Германия, с предмет G. скрипт; №952/29.02.2016 г. с получател П. Г., Германия, с предмет видео курс и №975/31.03.2016 г. с получател Т. О. UG, DE, с предмет видео курс

Органите по приходите са посочили, че [фирма] не се е съобразило с разпоредбата на чл. 21, ал. 1 от ЗДДС. Съгласно чл. 21, ал. 1 от ЗДДС мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато получател е данъчно незадължено лице, е мястото, където доставчикът е установил своята независима икономическа дейност. Лицата, на които са издадени фактурите, са установени в ЕС и са без посочени валидни

идентификационни номера. Посочено е, по силата на чл. 18, пар. 2 от Регламент №282/2011г. на ЕС за установяване на мерки за прилагане Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС, тези лица имат статут на данъчно незадължени. При тези обстоятелства данъкът е дължим от дружеството-жалбоподател.

Във връзка с установеното и на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС с РА е начислен ДДС по описаните фактури за съответните отчетни периоди. Общо начисленият данък е в размер на 470,38 лв.

В частта на приспаднатият данъчен кредит.

В хода на извършените проверки на доставчиците на [фирма] е установено следното: Съгласно протоколите за извършени насрещни проверки ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл. 32, ал. 6 от ЗДДС на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. В указаните срокове не са представени документи и писмени обяснения.

За [фирма] с ПИНП №П-22221019040252-141-001/02.04.2019 г. е констатирано, че ИПДПОЗЛ №П-22221019040252-040-001/12.03.2019 г. е връчено по електронен път на 21.03.2019 г. В отговор на 21.03.2019 г. е постъпило писмено обяснение от управителя П. Т., съгласно което дружеството му не е извършвало продажби на стоки и услуги с получател [фирма] и не е издавало посочените в искането три фактури. Същите не са включени в дневниците за продажби за съответните отчетни периоди.

По данни от ИС на НАП е установено, че [фирма] е регистрирано по ЗДДС на 11.02.2015г., не извършва дейност и от регистрацията си подава нулеви справки-декларации. За 2015 г. и 2016 г. е подало декларации по чл. 92 от ЗКПО, с които декларира, че не развива дейност. За 2017 г. няма подадена декларация по чл. 92 от ЗКПО, няма назначени работници по трудови или извън трудови правоотношения.

От [фирма] са представени три фактури с издател [фирма], както следва: №[ЕГН]/28.11.2017г., №17/30.11.2017 г. и №[ЕГН]/08.12.2017 г., с предмет комисионна услуга, услуга по договор; вносни бележки за внесени в брой суми по сметка на [фирма] №[банкова сметка]: на 12.12.2017 г. – 28 560,00 лв., с нечетливо основание, и на 09.12.2017 г. – 14 352,00 лв. с основание плащане по фактура №1...21/08.12.17 г. Фактурите са осчетоводени като разходи за външни услуги в ОПР за отчетната 2017 г. Други доказателства не са представени.

От ревизиращите органи е установено, че [фирма] няма такава разплащателна сметка, а във вносните бележки е вписано плащане за консултации, които не е ясно от какъв характер са.

Анализът на представените документи е довел до извода, че процесните фактури не отразяват реални доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС.

За [фирма] с ПИНП №П-22220419040251-141-001/02.04.2019 г. е констатирано, че във връзка с връченото ИПДПОЗЛ е представена писмена декларация от управителката М. С. Ч., съгласно която действително реализирана е само една доставка, документирана с фактура №106/17.01.2016г. Посочва, че по цитираната фактура до момента на извършване на проверката няма разплащане. Сделката е еднократна, представлява посредническа услуга за доставка на офис-оборудване. За всички останали фактури заявява, че не са издавани от [фирма] към [фирма], не са извършвани сделки от каквото и да е естество между двете дружества и не знае за съществуването на такива фактури.

При проверка в ИС на НАП е установено, че дружеството е регистрирано по реда на ЗДДС на 01.10.2007 г. В дневника за продажби за м. 01.2016г. е включило фактура

№106/17.01.2016г. с получател ревизираното дружество. Други фактури няма включени в дневниците за продажби с получател [фирма]. През 2016г. и 2017г. дружеството се занимава с посреднически услуги, а през 2018 г. с други довършителни строителни работи. През периода има назначен един работник-консултант, за който е подавана здравно-осигурителна информация. Няма регистриран ЕКАФП.

От ревизираното дружество са представени освен процесната фактура още 12 фактури от 2016 и 2017 г., издадени от [фирма], с предмет на доставките консултантски услуги. Същите са осчетоводени като разходи за външни услуги. Общата стойност на данъчните им основи е в размер на 94 100,00 лв., общият размер на ДДС е 18 820,00 лв. Фактурите са описани на стр. 64 от РД. Други доказателства във връзка с фактурите не са представени.

Въз основа на установеното с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по 12 фактури в съответните данъчни периоди поради липса на доставки между страните.

За [фирма] с ПИНП № П-22221019040253-141-001/20.03.2019г. е констатирано, че във връзка с връченото ИПДПОЗЛ са дадени писмени обяснения, съгласно които дружеството няма получени и издадени фактури от/на [фирма], включително и посочените в искането /№[ЕГН] от 31.10.2017 г., №[ЕГН]/24.11.2017 г. и [ЕГН]/01.12.2017 г./

По данни от ИС на НАП е установено, че в дневниците за продажби на [фирма] няма отразени продажби с получател [фирма]. Основна дейност на проверяваното дружество е хотелиерство и други подобни места за настаняване. Има назначени лица на длъжности камериерка, медицинска сестра и др., за които са подавани данни по декларации образец 1 и 6 за осигуряване във връзка с полагаан труд. При прегледа на дневниците за покупки е установено, че дружеството не е ползвало подизпълнители за друг вид услуги, освен за дейността си.

От [фирма] е представена фактура №[ЕГН]/19.12.2017г., с ДО 10 600,00 лв. и ДДС 2 120,00 лв., с предмет услуга по договор. Договори не са предоставени. Приложена е вносна бележка от 2018г. за внесени в брой 12 720,00 лв. по сметка на [фирма] №BG56UBBS8002 1036 752340. Основание за плащането е посочена фактура №10...108/19.12.2017 г.

Органите по приходите са извършили проверка за наличието на сметката и са установили, че същата е открита на 01.09.2015г. и е закрыта на 21.09.2016г., т. е. към датата на вноската бележка такава сметка не съществува.

Посочили са още, че процесните фактури са осчетоводени от ревизираното дружество като разходи за външни услуги.

Вследствие на събраната информация органите по приходите са направили заключение, че няма доказателства за действителна реализация на услуги, предмет на цитираните фактури.

За [фирма] с ПИНП №П-22221719040060-141-001 от 29.03.2019г. е констатирано, че дружеството е с прекратена търговска дейност от 11.03.2019г. По данни от ИС на НАП е установено, че фактура №121/ 21.07.2017г. с ДО 25 000,00 лв. и ДДС 5 000,00 лв. е включена в дневника за продажби с получател [фирма]. Дружеството е извършвало книговезки услуги, като за периода на деклариране на услугата разполага с един общ работник, чиито трудови престации не се обвързват с консултантски услуги за софтуерни фирми, а предполагат работа в областта на книговезките

дейности. По данни от Търговския регистър след м. 07.2017г. дружеството предприема инициативи в сферата на строителството.

Ревизираното дружество е представило процесната фактура и вносна бележка от 11.09.2017г. за платени 30 000,00 лв. по сметка на [фирма] с №BG17UNCR 1000 [ЕГН]. Фактурата е осчетоводена в сметка разходи за външни услуги.

Извършена е проверка в системата за управление на приходите за разкритите банкови сметки с титуляр [фирма], при която е установено, че сметка с такъв номер не е откривана от него. В тази връзка органите по приходите са обобщили, че липсват доказателства за разплащане. Освен това липсва и обезпеченост с квалифициран трудов ресурс за извършване на консултантски услуги.

За [фирма] с ПИНП №П-2222061903983822220619039838-141-001/28.05.2019 г. е констатирано, че по връчените по чл. 32, ал. 6 от ДОПК две ИПДПОЗЛ не са представени документи и писмени обяснения. По данни от ИС на НАП фактура №[ЕГН]/29.01.2016г., с ДО 5 994,62 лв. и ДДС 1 198,92 лв. е отразена в дневника за продажби и в СД по ЗДДС в отчетен период м. 01.2016 г. с получател [фирма], с предмет извършени услуги. В периода на издаване на фактурата дружеството няма наети лица по трудови и извънтрудови правоотношения. В дневника му за покупки за м. 01.2016 г. са налице покупки на стоки и услуги от [фирма] с ЕИК[ЕИК], което е deregистрирано от органите на НАП на 21.06.2016 г. и е извършвало дейност като козметично студио на [улица], № 110.

Ревизираното дружество е предоставило цитираната фактура, чийто предмет е консултантски услуги, осчетоводена като разход за външни услуги в ОПР за 2016г. Договори, приемо-предавателни протоколи, разплащателни документи и други съпътстващи сделката документи не са представени.

За [фирма] с ПИНП №П-22220419039734-141-001/17.04.2019г. е констатирано, че по връченото ИПДПОЗЛ не са представени изисканите документи и писмени обяснения. Основна дейност съгласно Търговския регистър е продажба на стоки, хранителни продукти, разкриване и експлоатация на магазини и други търговски обекти за промишлени стоки и хранителни стоки, вътрешна и външнотърговска дейност с всички позволени от закона стоки, внос, износ, реекспорт, посредничество и други специфични търговски операции, търговско представителство и агентство на български и чуждестранни юридически лица, производство на стоки за бита, промишлеността и потреблението, както и всички други дейности, незабранени със закон на този вид дружества. Дружеството е отразило е в дневника си за продажби и в СД по ЗДДС фактура с №[ЕГН] от 22.03.2017 г. с ДО 9 979,28 лв. и ДДС 1 995,86 лв. с получател [фирма]. За периодите от м. 01 до м. 03. 2017 г. няма назначени лица по

трудови или извънтрудови договори. За м. 03.2017г. е декларирало получени външни услуги от [фирма], което е deregистрирано по реда на чл. 176 от ЗДДС, считано от 19.06.2017 г. Декларираната дейност от [фирма] е довършителни строителни дейности.

В счетоводството на [фирма] фактура № [ЕГН]/22.03.2017 г. е осчетоводена като разход за външни услуги. Фактурата не е представена. Органите по приходите са достигнали до извода, че в случая липсват доказателства за реално извършена услуга от доставчика.

За [фирма] с ПИНП №П-22221019039794-141-001/17.04.2019г. е констатирано, че по връченото ИПДПОЗЛ не са представени документи и писмени обяснения. В дневниците си за продажби за съответните отчетни периоди е включило фактури с получател ревизираното дружество, както следва: №115/17.12.2012 г. с ДО 12 233,33 лв. и ДДС 2 446,67 лв., с предмет по договор; №88/03.12.2012 г. с ДО 11 550,00 лв. и ДДС 2 310,00 лв., с предмет по договор; №146/28.12.2012 г. с ДО 1220,00 лв. и ДДС 244,00 лв., с предмет по договор и №180/29.01.2013 г. с ДО 12 233,33 лв. и ДДС 2 446,67 лв. [фирма] е извършвало рекламна дейност и дейности в областта на дизайна. През м. 12.2012 г. е разполагало с шест лица, назначени по трудови договори като технически сътрудници и оператори. От страна на [фирма] са представени процесните фактури, без каквито и да било съпътстващи ги документи като договори, протоколи, документи за разплащане.

В счетоводството на [фирма] фактурите от 2012 г. са осчетоводени като разходи за външни услуги, а фактура №180/29.01.2013 г. не е отразена като разход за 2013 г.

След анализ на събраните доказателства органите по приходите са посочили, че както от страна на доставчика, така и от ревизираното дружество не са представени доказателства за реално осъществени услуги.

За [фирма] с ПИНП №П-22220219039927-141-001 от 24.04.2019 г. е констатирано, че по връченото ИПДПОЗЛ не са представени доказателства и писмени обяснения. Дружеството е включило в дневник за продажби фактура №215 от 19.04.2013 г. с получател [фирма] и предмет на доставката по договор, с ДО 10 500,00 лв. и ДДС 2 100,00 лв. [фирма] е извършвало търговия на дребно в неспециализирани магазини, както и дейност на рекламна агенция. През м. 04 2013 г. разполага с кадрова обезпеченост в областта на рекламата – дизайнер софтуер, компютърен оператор, технически лица.

От страна на [фирма] е представена единствено процесната фактура, без други съпътстващи документи, доказващи реално получени услуги.

Установено е, че фактурата е отразена в дневника за покупки на ревизираното дружество, но не е осчетоводена т. е. не е отчетена като разход за 2013 г.

Анализът на събраните доказателства е довел до извода, че процесната фактура не отразява реална доставка на услуга.

За [фирма] с ПИНП № П-22221019039768-141-001/22.04.2019г. е констатирано, че по връченото ИПДПОЗЛ не са представени доказателства. В дневниците за продажби няма отразени фактури с получател [фирма]. [фирма] е с предмет на дейност отглеждане на ориз, има назначени три лица, заети в тази област.

От страна на [фирма] не са представени включените в дневника за покупки фактури №75/26.09.2017 г. и №76/26.09.2017 г., както и документи за разплащане, договори и обяснения.

Фактурите са отразени в счетоводството като разходи за външни услуги през 2017 г. С оглед установеното е обобщено, че липсват каквито и да било доказателства за предмета на услугите и тяхното изпълнение.

За [фирма] /предишно наименование [фирма]/ съгласно ПИНП №П-22220319039839-141-001/29.03.2019 г. е констатирано, че по връченото по ел. път ИПДПОЗЛ не са представени изисканите документи и писмени обяснения. По данни от ИС на НАП е установено, че дружеството няма декларираны доставки в дневниците си за продажби фактури с получател [фирма]. Ревизираното дружество е включило в дневниците си за покупки 90 фактури, издадени от [фирма], за периода 01.01.2014 -31.05.2016 г. Същите са описани по дати, стойности на ДО и ДДС, предмет на стр. 69-72 от РД. Общият размер на данъчната основа на фактурите е 735 656,17 лв., съответно общият размер на ДДС е 147 131,23 лв.

Установено е, че в периода 2014-2016 г. [фирма] е извършвало счетоводни услуги и данъчни консултации.

[фирма] е представило фактурите с предмет разработка на нови функционалности на интернет-сайт, осчетоводени като разходи за външни услуги в съответните години. Не са осчетоводени фактури: №307/26.05.2014 г., №309/27.05.2014 г., №320/20.06.2014 г. и №375/08.12.2014 г.

Във връзка с фактурите органите по приходите са посочили, че не са представени разплащателни документи, приемо-предавателни протоколи, договори и др. както от ревизираното дружество, така и от [фирма]. Освен това са пояснили, че предвид факта, че в [фирма] са заети счетоводители и касиери няма данни за кадрова обезпеченост със съответната квалификация за извършване на услуги в областта на

програмирането и софтуерния дизайн.

В допълнение е посочено, че управителят на [фирма] не е взел становище по отношение на обстоятелствата, наложили ползването на подизпълнителски услуги от [фирма]. През 2014 г. в дружеството полагат квалифициран труд 28 лица на длъжности програмисти, оператори, софтуерни мениджъри, уеб-дизайнери, технически лица и др. т.е. [фирма] разполага с квалифициран персонал за осъществяване на дейността си през 2014 г. Освен това през периода допълнително е осигурена заетост на 17 лица, назначени по трудови правоотношения във връзка с Оперативна програма „Развитие на човешките ресурси“.

Въз основа на установеното органите по приходите са констатирани, че фактурите, по които [фирма] претендира данъчен кредит, не отразяват реални доставки на услуги.

За [фирма] с ПИНП №П-22220419039726-141-001/17.04.2019г. е констатирано, че по връченото ИПДПОЗЛ няма представени документи и писмени обяснения. Основна дейност по Н. е превоз на всякакви товари с автомобилен транспорт. Дружеството е регистрирано за целите на ЗДДС на 27.08.2008 г., считано от 23.10.2013 г. е deregистрирано при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Същото няма включени фактури към [фирма] в дневниците си за продажби. Има назначено едно лице на длъжност ръководител участък.

Същевременно ревизираното дружество е декларирало 53 фактури /описани са на стр. 73-74 от РД/ в дневниците си за покупки за периода 01.01.2012 г.-31.12.2013 г., издадени от [фирма], с общ размер на данъчната основа 396 010,33 лв. и общ размер на приспаднатия данъчен кредит - 79 202,07 лв. Фактурите са осчетоводени като разходи за външни услуги за 2012 г. и 2013 г., но не са представени от [фирма]. Отделно от това, не са представени никакви други доказателства като договори, разплащателни документи и т. н., обосноваващи реално получени доставки на услуги.

Органите по приходите са установили, че [фирма] е включило в дневниците си за покупки 10 фактури, издадени след deregистрацията по ЗДДС на [фирма].

Извършени са насрещните проверки на [фирма], [фирма] и [фирма], обективирани ПИНП №П-22221719040063-141-001 от 23.04.2019 г., ПИНП №П-22221419039898-141-001/22.04.2019 г. и ПИНП №П-22221419039891-141-001/12.04.2019 г. Въз основа на установеното са извършени корекции, касаещи единствено облагането по ЗКПО.

От трите дружества не са ангажирани документи и писмени обяснения в отговор на връчени ИПДПОЗЛ. Установено е, че издадените фактури с

получател [фирма] /с предмет консултантска услуга от [фирма]; консултантски услуги за развитие на интернет-сайт от [фирма] и от [фирма]/ са включени от доставчиците в дневниците за продажби за м. 02.2012г. В хода на извършените проверки органите по приходите са констатирани, че трите дружества не са разполагали с лица, назначени на трудови договори или по извънтрудови правоотношения и не са подавали ГДД с отчетени приходи от дейност, в т.ч. приходи от процесните фактура. Досежно [фирма] ревизиращите органи са установили, че дружеството е с предмет на дейност търговия на едро с тютюневи изделия в обект павилион №16 на пазара „Зимница“ в район П. и специализирани строителни дейности. За целта дружеството разполага със склададжия и общи работници за строителство на сгради, не разполага със специалисти в областта на софтуерните услуги.

От ревизираното лице не е представена фактурата, издадена от [фирма], ведно със съпътстващи доказателства. По отношение [фирма] е ангажирана фактура с фискален бон от 13.03.2012 г., във връзка с който е извършена проверка за регистрирани обороти на ЕКАФП за дата 13.03.2012 г., при която е установено, че на тази дата няма регистриран оборот в размер на 10 800,00 лв. За [фирма] е представена единствено фактурата, чийто предмет е изграждане и развитие на интернет сайт. Фактурите са осчетоводени като разходи за външни услуги през 2012 г.

Предвид установеното е достигнато до извода, че процесните фактури не отразяват реална доставка на услуги, тъй като не са ангажирани каквито и да било доказателства за реално развили се правоотношения между страните.

За [фирма] с ПИНП №П-22221319040037-141-001/16.04.2019г. е констатирано, че по връченото ИПДПОЗЛ не е представило изисканите писмени обяснения и документи. По данни от ИС на НАП дружеството няма декларираните продажби към [фирма], не е имало назначени лица на трудов или граждански договор, не е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2018 г. Дерегистрирано е по реда на ЗДДС считано от 04.06.2018 г.

От страна на [фирма] е представена фактура №20...134 от 08.06.2018 г. с ДО 1 182,50 лв. и начислен ДДС 236,50 лв., с предмет мобилен телефон. Проверката в счетоводството е установила, че мобилният телефон е заведен в състава на дълготрайните материални активи на 08.06.2018г. За разплащането е представена фискална касова бележка от 08.06.2018 г. за платени в брой 1 419,00 лв.

Органите по приходите са установили, че фактурата е издадена след дерегистрацията по ЗДДС на [фирма]. В тази връзка са пояснили, че в случая на датата на възникване на данъчното събитие – 08.06.2018 г.

дружеството не е регистрираното по ЗДДС лице и за него не възниква изискуемост на ДДС за продажбата по смисъла на чл. 25, ал. 6 от ЗДДС, съответно задължение за начисляване на ДДС в размер на 236,50 лв., посочен на отделен ред в процесната фактура.

За получателя по доставката е посочено, че на основание чл. 68, ал. 2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Тъй като [фирма] неоснователно е посочило в цитираната фактура ДДС в размер на 236,50лв., то при липсваща изискуемост на данъка от доставчика, за получателя не е налице право на приспадане на данъчен кредит предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 2, във връзка с чл. 25, ал. 6 от ЗДДС.

Въз основа на установеното с оспорения РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от описаните по-горе доставчици, без фактурите на [фирма], [фирма] и [фирма], в съответните отчетни периоди. Основанието за отказа е липса на доставка на услуги между страните. За да достигнат до този извод органите по приходите са посочили, че по-голямата част от доставчиците не са представили доказателства за реално изпълнение на спорните доставки, като от самото ревизирано дружество не са ангажирани такива. В тази връзка са посочили че, управителят на [фирма] не дава информация как е установил контакт с доставчиците, кои са конкретните физически лица, с които са договорени количествените и качествени параметри на всяка от покупките и кои лица фактически са участвали при изпълнението на доставките, на какъв адрес са изпълнени услугите. Не са представени приемо-предавателни протоколи в уверение на това, че услугите са предадени и приети. Не са известни трите имена на материално-отговорно лице по предаване на резултатите от услугите. Същите аналитични данни за всеки от описаните „доставчици“ на услуги са изискани от ревизираното дружество с ИППДПОЗЛ №Р-22221418007483-040-001/17.12.2018г., връчено на 31.12.2018 г.

Освен това са посочили, че като се има предвид, че в хода на ревизията е доказана обезпечеността на [фирма] за извършване на услуги в областта на програмирането, хостинг, поддръжка и създаване на интернет-сайтове и др. се налага извода, че в случая се касае за създадена правна привидност на ползвани консултантски услуги от посочените дружества, зад които не стои нищо друго, освен възможност за ползване данъчен кредит от получателя по фактурите, с цел намаляване дължимия ДДС за продажбите му.

Според органите по приходите изброените дружества не могат да се определят за подизпълнители на дейности от предмета на дейност на

[фирма], включващ компютърно програмиране и услуги в сферата на информационните технологии, тъй като не разполагат с персонал от посочената област и не развиват такава дейност, като например [фирма] извършва книговезки услуги, [фирма] отглежда ориз, [фирма] извършва сухопътен транспорт, [фирма] извършва счетоводни услуги, [фирма] търгува с тютюневи изделия и т. н. Други отричат да са имали търговски взаимоотношения с [фирма].

В заключение издателите на акта са посочили, че [фирма] е действало недобросъвестно, тъй като претендира данъчен кредит по фактури без реално осъществен предмет и реални разплащания, което означава, че не може да не знае този факт. Това от своя страна означава, че участва в данъчна измама.

По Закона за корпоративното подоходно облагане

За финансовата **2012 г.** [фирма] е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО №224351300284540/28.03.2013г. с деклариран счетоводен финансов резултат печалба в размер на 10 026,56 лв. и данъчен финансов резултат печалба в размер на 10 026,56 лв., дължим КД в размер на 1 002,66 лв., авансово внесен през годината няма, разлика за внасяне - 1 002,66 лв., внесен КД на 22.03.2013г. – 168,68 лв. и на 28.03.2013г. – 833,98 лв.

Анализът на отразените разходи в счетоводството на дружеството е установил, че през 2012г. са отчетени разходи за външни услуги в размер на 180 253,30 лв., които не са документално обосновани. Извършена е корекция на финансовият резултат на дружеството, като същият е увеличен на основание чл. 26, ал. 2 от ЗКПО със неправомерно отчетените разходи за външни услуги, представляващи сбор на данъчните основи на фактурите, издадени през 2012г. от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

Основание за извършената корекция е резултатът от извършените насрещни проверки на изброените дружества, както и наличната документация в ревизираното дружество във връзка с консултантските услуги, предмет на фактурите. Ревизиращите органи са преценили, че фактурите не обосновават документално извършени разходи, тъй като не отразяват реално получени услуги. Отразените по този начин разходи са в противоречие на чл. 10 ал. 1 от ЗКПО, съгласно който счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ съгласно Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанска операция.

В резултат на извършеното увеличение на финансовият резултат за данъчни цели с РА е установен данъчен финансов резултат печалба в размер на 190 279,89 лв., съответно дължим КД в размер на 19 027,99 лв.,

внесен 1 002,66 лв., разлика за довносяне 18 025,33 лв.

За 2013 г. с ГДД №224351400395550/31.03.2014 г. са декларирани приходи в общ размер на 497 259,30 лв. и разходи в размер на 475 867,99 лв., съответно деклариран счетоводен финансов резултат печалба в размер на 21 391,31 лв. и данъчен финансов резултат печалба в същия размер, дължим КД 2 139,13 лв. През годината направените авансовите вноски за КД са в размер на 450,00 лв. Разлика за внасяне 1 689,13 лв.

Анализът на осчетоводените разходи за външни услуги е установил, че са осчетоводени 33 фактури на [фирма], с предмет услуги, за които не са представени доказателства за реалното им осъществяване. Фактурите са описани на стр. 15-16 от РД. Със сумата от 235 440,33 лв., представляваща сбор на данъчните основи на процесните фактури, е увеличен финансовият резултат на дружеството. Правното основание за увеличението е чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10, ал. 1 и ал. 4 от ЗДДС.

След извършеното увеличение е установен данъчен финансов резултат печалба в размер на 256 831,64 лв., съответно дължим КД - 25 683,16 лв., внесен КД 2 139,13 лв., разлика за довносяне -23 544,03 лв.

За 2014 г. с ГДД с вх. №224351500363123/30.03.2015 г. [фирма] е декларирало счетоводен финансов резултат печалба в размер на 119 988,00 лв. и формиран данъчен финансов резултат – печалба в същия размер. Деклариран корпоративен данък в размер на 11 998.80 лв., авансови вноски през годината – 1 001,00 лв., разлика за внасяне – 10 997,80 лв.

Отчетените приходи са в размер на 793 861,00 лв., а разходите възлизат на 673 873,00 лв.

При прегледа на отчетените приходи органите по приходите са установили, че в сметка 751 „Приходи за бъдещи периоди“ дружеството е осчетоводило сумата от 37 027,59 лв., представляваща безвъзмездна финансова помощ, получена през 2014г. по оперативна програма „Развитие на човешките ресурси“ 2014-2020 - проект BG05M9OP001-1.003 „Ново работно място 2015“.

Установено е, че [фирма] е бенефициент на безвъзмездна финансова помощ в максимален размер до 160 177,00 лв. по административен договор по цитираната оперативна програма, подписан с Министерство на труда и социалната политика, чрез Главна дирекция „Европейски фондове, международни програми и проекти“ . Основните дейности, за които е предвидено безвъзмездното финансиране са: организация и управление на проекта; закупуване на оборудване, обзавеждане, ДНА и стопански инвентар, свързан със създаването на нови работни места,

наемане на безработни или неактивни лица за период до 12 месеца, предоставяне на професионално обучение на вече наетите по проекта по ключови компетентности, осигуряване на информираност и публичност на проекта. Срокът за изпълнение на проекта е 16 месеца от датата на подписване на договора, впоследствие съгласно анекс от 02.02.2018г. – 20 месеца. Предвидени са междинни и окончателни плащания след верифициране на разходи, междинни и окончателни доклади.

През 2014г. Министерство на труда и социалната политика е превело по сметка на [фирма] на 10.01.2014 г. 17 699,05 лв. и на 11.12.2014 г. -19 385,54 лв. или общо получената междинна сума по оперативната програма е на стойност 37 027,59 лв., която не участва във формиране на финансовия резултат за 2014г.

Същевременно във връзка с изпълнение на програмата са отчетени разходи в сметка 618 „Разходи по проект“ в размер на 41 550,07 лв. В тези разходи влизат покупка на компютърни системи под прага за признаване на ДМА /700,00 лв./, монитори, компютърни компоненти, провеждане на обучение на екипа, проект, разходи за възнаграждения и осигуровки на наетите участници в проекта.

Изхождайки от разпоредбите на Счетоводен стандарт /СС/ 18 „Приходи“ органите по приходите са установили, че постъпилите суми по проекта към 31.12.2014г. следва да се отразят в приходната част на ОПР, съответно да участват във формиране на финансовият резултат на дружеството, тъй като сумата на трансферираните средства по сметка на [фирма] е ясна; предприятието има икономическа полза от безвъзмездното финансиране- увеличават се дълготрайните материални и нематериални активи, подобрява се квалификацията и състава на работещите; етапът на реализация на проекта към 31.12.2014 г. е ясен въз основа на водената аналитична счетоводна отчетност на извършените разходи и отчетността, предоставяна етапно пред МТСП – Главна дирекция „Европейски фондове, международни програми и проекти“.

Посочено е, че приходът се признава през счетоводните периоди, през които са извършени разходите, за да се спази счетоводния принцип за съпоставимост между разходи и приходи. Констатирано е, че в противоречие с изискванията на СС 18 са отчетени разходите по ОП „Човешки ресурси“, а приходът от финансирането е отчетен в ОПР през 2015 година.

По реда на чл. 78 от ЗКПО счетоводният финансов резултат за 2014 г. е увеличен с неотчетените приходи в размер на 37 027,59 лв.

Установено е още, че в ОПР е посочена сумата от 7 822,00 лв. като разход за амортизации, с която по реда на чл. 54 е преобразуван финансовият

резултат в посока намаление и увеличение. Осчетоводените текущи амортизации съгласно записи в сметка 241 „Амортизация на ДМА“, сметки 603 „Амортизации на ДМА“ и 603-1 „Амортизации по проект“ за 2014 г. възлизат на 3 500,88 лв.

Констатирано е, че начислените годишни данъчни амортизации в размер на 3 500,88 лв. върху стойността на ДМА са съобразени с нормата за годишни данъчни амортизации, регламентирано с чл. 55, ал. 1 от ЗКПО.

На основание чл. 54, ал. 1 от ЗКПО финансовият резултат за данъчни цели е намален със сумата от 3 500,88 лв.

Установено е още, че в разходи за външни услуги [фирма] е отчетло разходи в размер на 426 942,00 лв., представляващи сбор от данъчните основи на 49 фактури, издадени от [фирма] с ново наименование [фирма]. Фактурите са описани на стр. 22-23 от РД и са с предмет услуги.

Поради установена липса на реализиран предмет по процесните фактури с РА на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10, ал. 1 и ал. 4 от ЗКПО, е увеличен финансовият резултат на дружество с 426 942,00 лв., които са отразени в нарушение на *Закона за счетоводството* /ЗСч./ и ЗКПО.

След извършените корекции за 2014г. е установен данъчен финансов резултат печалба в размер на 588 278,71 лв., съответно полагащ се КД в размер на 58 827,87 лв. Внесен КД -11 988,00 лв., остава за довносяне – 46 829,07 лв.

За финансовата 2015 г. с ГДД №2214И0150596/24.03.2016 г. е деклариран счетоводен финансов резултат печалба в размер на 180 636,00 лв. и формиран данъчен финансов резултат печалба в същия размер, дължим КД 18 063,60 лв., авансови вноски – 1 200,00 лв., разлика за внасяне 16 863,60 лв.

Дружеството е отчетло приходи в общ размер на 725 950,00 лв. и разходи - 545 314,00 лв.

По отношение на отразените приходи е установено, че в група 70 са отчетени приходи по ОП „Развитие на човешки ресурси“ 77 036,53 лв., в т. ч. 37 027,59 лв. – осчетоводени приходи за бъдещи периоди през 2014 г. и 40 008,94 лв. – приходи от финансиране по програмата, получени през 2015 г.

Установено е още, че в сумата на приходите два пъти е осчетоводена фактура №759/15.06.2015г., издадена на „А. ТЕХ СОЛЮШЪН И.“, на стойност 11 969,67 лв.

По реда на чл. 78 от ЗКПО при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов е коригиран в посока намаление със сумата от 37 027,59 лв., с която е извършена корекция на финансовия

резултат за 2014 г.

По отношение на разходите е установено, че в ОПР са отчетени разходи за амортизации на стойност 10 437,00 лв. По реда на чл. 54, ал. 2 от ЗКПО ревизираното лице е преобразувало в увеличение счетоводния финансов резултат с годишните счетоводни разходи за амортизации в размер на 10 437,00 лв., а на основание чл. 54, ал. 1 от ЗКПО с годишните данъчни амортизации в размер на 10 437,00 лв. е извършено преобразуване в намаление на счетоводния финансов резултат. В счетоводните сметки 241 и 603 са осчетоводени амортизационни отчисления в размер на 2 707,53 лв., които отговарят на данъчните норми за амортизация, определени с чл. 55, ал. 2 от ЗКПО. Вследствие на установеното, органите по приходите са извършили намаление на финансовия резултат по реда на чл. 54, ал. 1 от ЗКПО със сумата от 2 702, 53 лв., вместо неправилно посочените от ревизираното дружество 10 437,00 лв.

Установено е, че в ОПР за 2015г. дружеството посочва разходи за външни услуги в размер на 318 000,00 хил. лв. В сметка 602 през 2015 г. са набрани суми на разходи за външни услуги на обща стойност 288 412,28 лв. Една част от тях е разпределена в сметка 611 „Разходи за дейността“ – 279 245,58 лв. Друга част в размер на 4 955,56 лв. е отнесена в сметка 618 „Разходи по проект“. В сметка 618 са прехвърлени от сметки 604 и 605 разходи за възнаграждения и осигуровки по изпълнявания проект на стойност 28 739,49 лв., така че общата сума на разходите по проект за 2015 г. възлиза на 33 695,05 лв. Прехвърлените разходи в сметка 618 за работни заплати и ЗОВ по проекта са отчетени два пъти в ОПР за 2015г. – веднъж като разходи по отделни пера – заплати, ЗОВ, и втори път същите разходи са посочени на ред 2б от ОПР за 2015 г. като разходи за външни услуги. В този смисъл е посочено, че дублираният разход от 28 739,49 лв. е документално необоснован.

На основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО не са признати за данъчни цели разходите в размер на 28 739,49 лв., тъй като не са документално обосновани.

В сметка 602 „Разходи за външни услуги“ са осчетоводени разходи в размер на 242 224,17 лв., представляващи сбор от данъчните основи на 34 фактури, издадени от [фирма] с ново наименование [фирма]. Фактурите са описани на стр. 30-31 от РД и са с предмет консултантски услуги.

След извършеното преобразуване на финансовият резултат за 2015г. е установен данъчен финансов резултат печалба в размер на 422 301,54 лв., дължим КД -42 230,15 лв., внесен КД 16 863,60 лв. и разлика за довносяне – 24 166,55 лв.

За финансовата 2016 г. е подадена Годишна данъчна декларация с вх. №2214И0193350/16.03.2017г. със счетоводен финансов резултат загуба в размер на 5 446,26 лв. и формиран данъчен финансов резултат печалба в размер на 10 966,14 лв., деклариран КД – 1 096,61 лв., авансово внесен – 900,00 лв., разлика за внасяне 196,61 лв. /внесени на 24.03.2017 г./ Декларирани са приходи в размер на 421 950,00 лв. и разходи на обща стойност 426 991,80 лв.

Установено е, че в сметка 602 разходи за външни услуги са отчетени разходи за консултантски услуги в размер на 106 484,62 по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма]. Фактурите са описани на стр. 36-37 от РД. Направен е извод, че същите не отразяват реално изпълнени услуги, за което подробно са изложени аргументите на ревизиращите органи.

С размера на неправомерно отразените разходи за данъчни цели е увеличен финансовият резултат на дружеството по реда на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10 от ЗКПО.

В резултат на извършеното преобразуване с РА е установен данъчен финансов резултат печалба в размер на 117 450,76 лв., съответно дължим КД – 11 745,08 лв. Внесен КД 1 096,61 лв. Разлика за донасяне – 10 648,47 лв.

За финансовата 2017г. с ГДД по чл. 92 от ЗКПО вх. №2214И0254372/28.03.2018 г. е деклариран счетоводен финансов резултат загуба в размер на 14 189,32 лв. и данъчен финансов резултат печалба в размер на 28 010,68 лв., деклариран КД в размер на 2 801,07 лв. , авансови вноски за КД – 0,00 лв., разлика за донасяне - 2 801,07 лв. Общо декларираните приходи са в размер 590 366,52 лв. Отчетените разходи са в размер на 604 555,84 лв. При проверка на отчетените разходи е установено следното: В сметка 602 „Разходи за външни услуги“ неправомерно са отчетени разходи за консултантски услуги в общ размер на 151 883,55 лв., които представляват сбор от данъчните основи на фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

Със сумата от 151 883,55 лв. е увеличен финансовият резултат на дружеството на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10, ал. 1 и ал. 4 от ЗКПО.

По отношение на начислените амортизации е установено, че през финансовата година дружеството е отчетело разходи за амортизация в размер на 6 757,20 лв., но при формиране на данъчния финансов резултат не е извършило преобразуване в посока увеличение и намаление с цитираната сума. В тази връзка е извършено преобразуване по реда на

чл. 54, ал. 1 и ал 2 от ЗКПО.

През 2017г. дружеството е извършило дарение в размер на 45 000,00 лв. на С. „РЕСУРСЕН ЦЕНТЪР ЗА ЕВРОПЕЙСКО СЪТРУДНИЧЕСТВО“, ЕИК[ЕИК]. Във връзка с дарението е представен договор от 01.10.2017г. и Устав на надареното сдружение. Посочено е, че в чл. 3 от Устава са определени основните цели на сдружението, които са: социално, здравно развитие и др. иновационни подходи, ефективна политика за младежта, курсове за квалификация и преквалификация, семинари, обучения, консултантска дейност в областта на селското стопанство, земи, околна среда, реализиране на проекти, разработване и публикуване на информационни материали, стимулиране инициативността на младите хора и др.

Същевременно от първичните счетоводни документи на [фирма] е установено, че за периода след 01.01.2016 г. сдружението извършва търговска дейност, а именно месечно счетоводно обслужване на ревизираното дружество. Сдружението е регистрирано по ЗДДС на 04.07.2011 г.

Ревизиращите са установили, че дарението не попада в обхвата на чл. 31, ал. 1 от ЗКПО и не са признали отразените разходи за дарение, като за данъчни цели са увеличили финансовия резултат с 2 800,00 лв., тъй като самото ревизирано дружество е увеличило финансовия резултат на основание чл. 26, т. 7 от ЗКПО със сумата от 42 200,00 лв.

Установено е постъпление на 31.11.2017 г. по банковата сметка на дружеството с №BG27CECB 9790 10C7 7108 00 чрез платежната система „Р.“ в размер на 6 414,23 евро. Сумата не отчетена като приход. Няма първичен документ. За нея са дадени писмени обяснения от управителя, съгласно които тя представлява превод от F. I. L.. На основание чл. 78 от ЗКПО е увеличен финансовият резултат на дружеството с левовата равностойност на постъплението, възлизаща на 12 545,11 лв.

В резултат на извършените преобразувания на финансовият резултат за данъчни цели с РА е установен данъчен финансов резултат печалба в размер на 195 239,34 лв., съответно дължим КД в размер на 19 523,93 лв. Внесен КД -2 801,07 лв., остава за довносяне 16 722,86 лв.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП – С., във връзка с която е постановено Решение № 1938/20.11.2019г., с което е потвърден. Решаващият орган е отменил като незаконосъобразен РА в частта му на установените задължения за начислен ДДС в общ размер на 53 649,93 лв. за периодите от 01.01.2013 до 31.05.2016 г. без да е признат данъчен кредит по фактури, издадени от F. I. L..

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-1238/09.12.2019г., подадена чрез ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е депозирана в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

С оглед изясняване на делото от фактическа страна е допусната и приета, без оспорване от страните, съдебно-счетоводна експертиза, изготвена от Ю. Я.. От заключението се установява, че вещото лице не е успяло да открие счетоводствата на спорните доставчици, в т.ч.: [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма] и [фирма], поради което не може да анализира дали същите са начислили ДДС в предвидените от ЗДДС срокове, по издадените на [фирма] фактури. От извършената проверка на документи, приложени към делото, ССЕ констатира, че са отразени плащания към доставчиците от страна на [фирма] на данъчната основа и на начисления ДДС по процесните фактури. Предметът на доставките по процесните фактури е счетоводен в счетоводството на [фирма], с изключения, посочени в предходната част. Няма информация относно осчетоводяването на фактурите при доставчиците, в т.ч.: [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма] и [фирма]. Няма данни същите да са отчетели приходи по фактурите. Кадровата обезпеченост на доставчиците, доколкото има данни в информационната система на НАП, е посочена подробно в предходната част, а за материалната обезпеченост не са открити данни. Услугите по процесните фактури са отразени в счетоводството на [фирма], с изключенията посочени по-горе. По отношение на доставката на мобилен телефон от „ЕФ ЕМ Т.“ Е., същият е осчетоводен като дълготраен актив за нуждите на дружеството. Извършените осчетоводявания не дават основание да се счита, че [фирма] притежава редовна счетоводна отчетност за процесните периоди, тъй като това касае анализ на цялостната дейност на дружеството, което не е предмет на настоящата експертиза. Към част от спорните фактури има издадени съпътстващи документи, като договори, протоколи и др. Съпътстващите документи не са предмет на отделно отразяване в счетоводството на едно дружество, в т.ч и в счетоводството на [фирма]. Във връзка с извършено дарение в размер на 45 000 лв. за 2017 г. към С. "Ресурсен център за европейско сътрудничество" - Ю. в счетоводството на [фирма] са

извършени счетоводни операции по смет. сметка **617 Разходи по дейности в предприятия с нестопанска цел - дарение, като сумата е отнесена в намаление на счетоводния финансов резултат за 2017 г.**

По искане на жалбоподателя е назначена допълнителна съдебно-счетоводна експертиза, със задачите, посочени в основната експертиза, но при съобразяване с искането на процесуалния представител на жалбоподателя, а именно: да се провери в счетоводството на жалбоподателя, както и да се допълнят задачи №№ 1, 2, 3 и 5 с посочване на счетоводните регистри, в които са отразени счетоводните записвания, съгласно констатациите на основната експертиза. Вещото лице О. Т. дава заключение, че извършените осчетоводявания, на основание на анализ на представените счетоводни документи дават основание да се счита, че [фирма] притежава редовна счетоводна отчетност за процесните периоди.

По искане на жалбоподателя по делото е допусната и приета съдебно-техническа експертиза със следните задачи : 1. Какъв е предметът на „ай ти“ услугите предоставени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]; 2. Нужно ли е притежанието на специална техническа квалификация и наличието на съответен документ за завършена такава квалификация, издаден от надлежно учебно заведение от лицата, извършващи услугите предмет на фактурите издадени от изброените доставчици. За да отговори на поставените въпроси вещото лице инж. Д. З. е описал предмета на фактурите на горните доставчици. Заключение му е, че за извършване на „ай ти“ услугите, посочени във фактурите, издадени от изброените доставчици не е необходимо лицата, които ги извършват да притежават специална техническа квалификация и наличието на съответен документ за завършена такава квалификация, издаден от надлежно учебно заведение. Нужно е тези лица да имат съответните умения, което не е необходимо да се удостоверява с някакъв определен документ, издаден от образователна институция.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществуто на правния спор:

РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК. РА е издаден в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се

ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Съдът намира, че обжалваният РА е постановен при спазване на материалния закон.

Предмет на спор пред настоящия съд са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в резултат на отказан данъчен кредит в общ размер на 252 266,00 лв. по фактури, издадени от отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] [фирма] и [фирма] и начислен данък в размер на 470,38 лв. на основание чл. 21, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от с.з. във връзка с издадени от жалбоподателя 13 фактури през м. 02, м.03, м. 05, м. 06 и м. 07.2016 г. към данъчно незадължените лица, ведно с начислени лихви общо в размер на 115 830,57 лв.

Предмет на спор са и установени задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ общо в размер на 138 739,34 лв., ведно с лихви за забава в размер на 57 276,57 лв. в резултат на извършено на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО увеличение на счетоводните финансови резултати със суми, представляващи сбор от данъчните основи на фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] [фирма], [фирма], [фирма] [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], отразени като външни разходи, предвид установеното в частта на ЗДДС, приети за документално обосновани по смисъла на ЗКПО, както и извършена на основание чл. 26, т. 7 от ЗКПО корекция на финансовия резултат за 2017 г. с отчетени разходи за дарение в размер на 2 800,00 лв.

Относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от посочените доставчици, съдът намира, че в хода на съдебното производство не се представиха доказателства, оборващи фактическите установявани и изложения правен извод за липса на реално извършени доставки. Видно от събраните в хода на ревизионното производство доказателства, от жалбоподателя са ангажирани единствено фактури, а за някои доставчици и договори и приемо – предавателни протоколи. Установено е безспорно, че доставчиците не са разполагали с необходимата кадрова обезпеченост за изпълнение на услуги, респективно с материална такава. Към малка част от фактурите са приложени фискални бонове, за които е установено, че са невалидни, тъй като са издадени от нерегистрирани ЕКАФП или са издадени в дни, в

които няма отчетени такива обороти от доставчиците.

Във връзка с представените вносни бележки за извършено плащане е установено, че доставчиците нямат разкрити банкови сметки с такъв номер или към датата на вноската бележка посочената сметка е закрыта. Следователно в разглеждания случай липсват доказателства за разплащане между страните, което от своя страна, макар и косвено, доказва липса на реално развили се стопански взаимоотношения между доставчиците и ревизираното дружество. В тази връзка евентуалното кредитиране на сметка от група 50 не доказва по никакъв начин извършено плащане от страна на [фирма], предвид извършените фактически установявания, че такова не е извършено реално.

Не без значение в случая е, че доставчиците на [фирма] извършват дейности като хотелиерство, строителство, отглеждане на ориз, сухопътен транспорт, търговия с тютюневи изделия, счетоводство, които се извършват от персонал със съвсем различна квалификация от тази, необходима за извършване на софтуерни услуги, създаване и поддръжка на интернет сайтове, хостинг, програмиране и др. В тази връзка следва да се отбележи, че в случая органите по приходите обективно са установили липсата на доказателства за трудов и материален ресурс, който би могъл да извърши услугите. Същевременно е установено, че [фирма] е обезпечено с трудов ресурс за изпълнение на услугите.

От страна на доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] [фирма] и [фирма] не са представени никакви доказателства, а [фирма], [фирма] и [фирма] са декларирали, че не са издавали фактури на [фирма], с изключение фактура №106/17.01.2016г. на [фирма].

От всички събрани доказателства, ценени в поотделно и в съвкупност, в това число липсата на каквото и да е обезпеченост на доставчиците, извършването им на дейност /бране на ориз, хотелиерство, книговезки услуги и подобни/, противоречи на характера на спорните услуги, липсата на преки писмени доказателства за извършване на доставките, липсата на подавани ГДД, ГФО от същите, непредставянето на доказателства в хода на ревизонното производство, ненамирането им на адреса за кореспонденция, води до категоричен извод за липса на реално извършени доставки.

Този извод не се опровергава и от заключенията на приетите по делото по ССЕ – основно и допълнително, както и по СТЕ. Съдът не кредитира допълнителното заключение на вещото лице О. Т., че извършените осчетоводявания дават основание да се счита, че [фирма] притежава

редовна счетоводна отчетност за процесните периоди. В тази връзка като обективно приема основното заключение, изготвено от вещото лице Ю. Я., че извършените осчетоводявания не дават основание да се счита, че дружеството води редовна счетоводна отчетност за процесните периоди, тъй като това касае анализ на цялостната дейност на дружеството, какъвто не е направен от нито един от експертите. Изводът на вещото лице по СТЕ, че за извършените ай ти услуги – разработване на софтуер – мобилни приложения; разработване на интернет сайове, дигитален маркетинг, разработване на софтуер – информационна система, афилиейтна система, видеоплатформа и платформа за управление на трафик; разработка на фейсбук игра, SEO оптимизация и хостинг на интернет сайт и други, не е необходимо лицата, които ги извършват да притежават специална техническа квалификация, а е нужно да имат съответни умения, което не е необходимо да се удостоверява с някакъв документ, „издаден от образователна институция“, съдът намира за формиран в резултат на субективни възприятия на експерта. Същественото в случая е, че доставчиците въобще не са разполагали с назначени лица по трудови или извънтрудови договори, които да извършат услугите.

В частта по ЗКПО е извършено увеличение на финансовия резултат на основание чл. 26, т. 2 от с.з с данъчните основи на фактурите, издадени от спорните доставчици, именно заради липсата на доказателства за реалност на доставките, респективно за документална обосновааност на разходите. Изхождайки от направения извод в частта по ЗДДС, че фактурите, издадени от посочените по-горе доставчици, не документират реално извършени доставки, правилно издателите на ревизионния акт са преценили, че отчетените по тях разходи не са реално осъществени и не следва да се признаят за данъчни цели. По отношение разходите, документирани с процесните фактури, от фактическа страна е установено, че счетоводно са отразени в текущия отчетен период, което е довело до намаляване на счетоводния финансов резултат. В разпоредбата на чл. 10 от ЗКПО законодателят е дефинирал съдържанието на понятието документална обосновааност за целите на ЗКПО. Текстът на цитираната норма ясно посочва, че за да бъде признат като документално обосноваан един счетоводно отчетен разход материалният данъчен закон изисква за целите на данъчното облагане да са налице две кумулативно изпълнени изисквания. Първо да е налице първичен счетоводен документ, отговарящ на изискванията на приложимия счетоводен закон. Едновременно с това, като второ условие законът изисква този документ да отразява вярно стопанската операция. В конкретния случай спорните

разходи не отговарят на изискванията на ал. 1 от чл. 10 на ЗКПО и не могат да бъдат третираны като документално обосновани, тъй като в хода на ревизията е доказано, че издадените фактури документират стопански операции, за които не може да се приеме, че са реално извършени между посочените във фактурите контрагенти. Поради горното, за целите на ЗКПО спорните разходи следва да се третират като документално необосновани по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО не следва да се признаят за данъчни цели.

Досежно извършената на основание чл. 26, т. 7 от ЗКПО корекция на финансовия резултат за 2017 г. с отчетени разходи за дарение в размер на 2 800,00 лв. - съгласно чл. 31, т. 14 за данъчни цели се признават счетоводни разходи за дарения в общ размер до 10 на сто от положителния счетоводен финансов резултат /счетоводна печалба/, когато разходите за дарения са направени в полза на юридически лица с нестопанска цел със статут в обществена полза, с изключение на организации, подпомагащи културата по смисъла на Закона за меценатството. В случая, обаче, не е изпълнено второто изискване на разпоредбата, съгласно което, за да се признаят разходите за дарение дружеството следва да е реализирало счетоводен резултат печалба. Счетоводният резултат за 2017 г. е загуба в размер на 14 189,32 лв. При тези обстоятелства на [фирма] не следва да се признаят отчетените разходи за дарение в размер на 2 800,00 лв. Начинът на осчетоводяване на дарението, посочен в заключенията по ССЕ, не променя липсата на основание дружеството да отчита разход, след като не са налице изискуемите законови предпоставки за това.

Предвид изложеното по ЗДДС се налага извод, че фактурите са издадени с цел генериране на данъчен кредит от жалбоподателя, респективно са отчетени документално необосновани разход в частта по ЗКПО.

В обобщение на установеното основателно приходните органи са достигнали до обосноваван извод, че процесните доставчици не са извършили спорните доставки. В случая, след като е направил обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства и след като е обсъдил подробно и в тяхната съвкупност представените от доставчиците и от ревизираното лице документи и ги е съпоставил с данните от информационните масиви на НАП, ревизиращият екип е формирал обосновани фактически и правни изводи. В жалбата не се посочени пряко относими към спора факти и обстоятелства, които да опровергават по обосноваван начин констатациите и крайните заключения в РА.

Съдът изцяло споделя мотивите на решаващият орган относно

приложението на института на погасителната давност. Съгласно чл.171, ал.1 от ДОПК публичните вземания се погасяват с изтичането на петгодишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, освен ако в закон е предвиден по-кратък срок. В настоящия случай срокът за внасяне на данъка върху добавената стойност за м. 12.2012г. е до 14.01.2013 г. С оглед разпоредбата на чл. 171, ал. 1 от ДОПК, давностният срок започва да тече от 01.01.2014г. и би следвало да изтече на 01.01.2019 г., ако не е спрял или прекъснат. Съгласно чл. 172, ал. 1 от ДОПК давността спира, когато е започнало производство по установяване на публичното вземане – до издаването на акта, но за не повече от една година. Производството е образувано със ЗВР №Р-22221418007483-020-001/05.12.2018 г., с което давността е спряна, а оспореният акт е издаден на 24.07.2019г., тоест в рамките на една година от образуване на ревизионното производство. Съгласно ал. 2 на същата разпоредба давността се прекъсва с издаването на акта за установяване на публичното вземане или с предприемане на действия по принудително изпълнение, тоест с издаването на РА №Р-22221418007483-091-001/24.07.2019г. давността е прекъсната, а от прекъсването на давността започва да тече нова давност, видно от чл. 172, ал. 3 от ДОПК.

С оглед на горното съдът намира, че събраните от ревизиращите органи доказателства са правилно преценени и заключенията в акта не противоречат на цялостното съдържание на установените при ревизията факти и обстоятелства и събрани доказателства. С оглед на горното, жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

При този изход на делото, основателна се явява претенцията на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, каквото следва да бъде определено съгласно чл.161, ал.1 от ДОПК в размер на 8 203.83 лева съобразно чл.8, ал.1, т.5 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения /при материален интерес от 567 382.86 лв./

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата от „Т. С.“ – Е. - [населено място], представлявано от управителя Г. К. Б. срещу Ревизионен акт №Р-22221418007483-091-001/24.07.2019г., потвърден и изменен с

Решение № 1938/20.11.2019г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С., с който на дружеството са установени задължения по ЗКПО общо в размер на 138 739,34 лв., в резултат на извършено на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО увеличение на счетоводните финансови резултати, както и извършена на основание чл. 26, т. 7 от ЗКПО корекция на финансовия резултат за 2017 г. с отчетени разходи за дарение в размер на 2 800,00 лв., ведно с лихви за забава в размер на 57 276,57 лв. и са установени допълнителни задължения по ЗДДС в резултат на отказан данъчен кредит в общ размер на 252 266,00 лв. и начислен данък в размер на 470,38 лв., на основание чл. 21, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от с.з., ведно с начислени лихви общо в размер на 115 830,57 лв.

ОСЪЖДА „Т. С.“ – Е., ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. Г, ет. 7, ап. 91, представлявано от управителя Г. К. Б. да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП сумата от 8 203.83 /осем хиляди двеста и три/лева.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за изготвянето му.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: