

РЕШЕНИЕ

№ 3108

гр. София, 09.05.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 34 състав,
в публично заседание на 01.03.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Тафров

при участието на секретаря Мая Миланова, като разгледа дело номер **5035** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от ДОПК.

Производството е образувано по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция в С., [улица], ет. 1 и електронен адрес [електронна поща], чрез С. М. С., срещу ревизионен акт(РА)№Р-22220318002400-091-001/18.12.2018г., издаден от М. А. К. – орган, възложил ревизията и В. В. П. - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 395/07.03.2019г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"С. при ЦУ на НАП, с които на дружеството са определени задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в размер на 348 178,64 лв. и лихви за забава 53 849,73 лв. за данъчни периоди от 01.04.2016г. до 31.03.2018г. и по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) в размер на главница 140 973,50 лв. и лихви за забава 15 717,65 лв. за финансовите 2016г. и 2017г.

В жалбата се сочи, че РА е незаконосъобразен и необоснован, издаден в противоречие с материалните разпоредби, практиката на ВАС. Релевира се довод, че РА съдържа редица констатации и изводи, които не се подкрепят от извършените процесуални действия и установените факти и обстоятелства, подробно са посочени фактурите и доставчиците в жалбата. Излагат се твърдения, че на ревизиращия екип са представени документи, от които се установява предмета на доставките, тяхното възлагане и прието изпълнение. Изразява се искане за отмяна на ревизионния акт. Излагат се аргументи в проведеното съдебно заседание от представител по

пълномощие адв. Ю.Н.Претендира се присъждането на съдебните разноски по представен списък.Депозира писмени бележки в срок.

Ответникът–директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика”–С. при Централно управление на Национална агенция за приходите, чрез процесуален представител юрк. Ж.Н. счита жалбата за неоснователна и недоказана.Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение.Депозира писмени бележки в срок.

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

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22220318002400-020-001 от 23.04.2018г., издадена от М. А. К., на длъжност началник сектор Ревизии в ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017г.,издадена от директора на ТД на НАП С., е възложена ревизия на [фирма] за определяне на задълженията за ДДС за данъчни периоди от 01.04.2016 г. до 31.03.2018г. ЗВР е връчена на 08.05.2018г.Със Заповед за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) №Р- 22220318002400-020-002/03.07.2018г. е удължен срокът за извършване на ревизията до 08.08.2018г. С последваща ЗИЗВР №Р-22220318002400-020-003/26.07.2018г. е разширен обхватът, като е включен и корпоративен данък /КД/ за периодите от 01.01.2016г. до 31.12.2017г.Със ЗИЗВР №Р-22220318002400-020-004/01.08.2018г. срокът за приключване на ревизията е определен до 08.10.2018г.За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №22220318002400-092-001/30.10.2018г., връчен на 05.11.2018г.Ревизираното лице не е подало писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.Ревизията е завършила с РА№Р-22220318002400-091-001/18.12.2018г., издаден от М. А. К. на длъжност началник сектор Ревизии дирекция Контрол при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и В. В. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП, С. - ръководител на ревизията.

С акта са установени допълнителни задължения за внасяне за ДДС в размер на 348 178,64 лв., в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] с[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] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 25 и чл. 9 от същия закон. Начислени са лихви в размер на 53 849,73 лв.Установени са и допълнителни задължения за КД в размер на 140 973,50 лв., произтичащи от отчетени разходи по непризнати в частта по ЗДДС услуги (СМР) от същите доставчици, на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО и начислени съответни лихви в размер на 15 717,65 лв.

В законния срок ревизионният акт е обжалван по административен ред пред директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП -

С. с жалба, вх. №53-06-4/ 02.01.2019г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-50/ 08.01.2019г. по регистъра на дирекция ОДОП С.. В срокът по чл. 156, ал. 7 от ДОПК, Директорът на Дирекция „ОДОП“ е постановил Решение №395/07.03.2019г., с което ревизионният акт е изцяло потвърден. Решението е връчено по електронен път на 12.03.2019 г. Жалбата срещу решението е депозирана на 25.03.2019г.

Предмет на оспорване в настоящото съдебно производство е отказаното право на приспадане на данъчен кредит в размер на 348 178,64 лв. и лихви за забава 53 849,73 лв. за данъчни периоди от 01.04.2016г. до 31.03.2018г. и по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) в размер на главница 140 973,50 лв. и лихви за забава 15717,65 лв. за финансовите 2016 г. и 2017г.

В хода на ревизионното производство е установено, че за ревизирания период, основна дейност на дружеството през ревизираните периоди е извършване на услуги в сферата на строителството и строително-монтажни дейности.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) №Р-22220318002400-040-001/09.05.2018г. По молба за удължаване срока за представяне на документи, вх. №53-00-1436/ 22.05.2018 г., е взето Решение №Р-22220318002400-106-001 23.05.2018 г. от ръководителя на ревизията срокът да бъде удължен до 07.06.2018 г. На същата дата са представени документи и писмени обяснения с вх. №53-00-1436.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на цитираните доставчици, за което са изготвени съответни протоколи с констатации от проверките (ПИНП) №П-22220618091427-141-001/ 22.10.2018г. – за [фирма], №П-22220618091377-141-001/ 22.10.2018 г. – за [фирма], №П-22220618091367-141-001/22.10.2018г. – за [фирма], №П-22220618091394-141-001 22.10.2018г. – за [фирма], №П-22220618091385-141-001/22.10.2018г. за [фирма], №П-22220618091409-141-001/22.10.2018г. – за [фирма], №П-22220618091421-141-001/ 22.10.2018г. – за [фирма] и №П-22220618091435-141-001/22.10.2018г. – за [фирма].

Относно определени задължения по ЗДДС.

Ревизираното лице е ползвало право на данъчен кредит в размер на 35 360,00 лв. по 23 фактури, издадени от [фирма] за данъчен период м. 02, 03.2018 г. Ползвало е право на приспадане на данъчен кредит в размер на 11 100,00 лв. по 8 фактури, издадени от [фирма] за данъчен период м. 04, 05.2016г. За данъчни периоди м. 02, 03, 04, 05.2017г. ревизираното лице е ползвало данъчен кредит в размер на 44 834,00 лв. по 29 фактури, издадени от [фирма]. За данъчни периоди м. 08, 09, 10, 11, 12.2017 г. и м. 01.2018 г. ревизираното лице е ползвало данъчен кредит в размер на 108 720,97 лв. по 74 фактури, издадени от [фирма] с предмет „плащане съгласно договор за обект“. За данъчни периоди м. 09, 10, 11, 12.2016г. и м. 01.2017г. ревизираното лице е ползвало данъчен кредит в размер на 69208,00 лв. по 45 фактури, издадени от [фирма] с

предмет „плащане съгласно договор за обект“. За данъчни периоди м. 06, 07.2017г. ревизираното лице е ползвало данъчен кредит в размер на 38 720,00 лв. по 26 фактури, издадени от [фирма]. Представени са копия на 22 фактури с предмет „плащане съгласно договор за обект“. За данъчен период м. 06.2016 г. ревизираното лице е ползвало данъчен кредит в размер на 15800,00 лв. по 10 фактури, издадени от доставчика [фирма]. За данъчни периоди м. 07, 08.2016 г. ревизираното лице е ползвало данъчен кредит в размер на 24 570,00 лв. по 15 фактури, издадени от [фирма].

След издаване на ревизионния доклад в деловодството на ТД на НАП С. са депозиранни граждански договори, за строително-монтажни работи, протоколи и актове от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], всички входирани на 13.11.2018г. По отношение на гражданските договори е извършена проверка от органите по приходите /ОП/ в информационния масив на НАП, при която е установено, че никое от дружествата не е подавало справка по чл. 73, ал. 1 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ), за лица, наети по граждански договор. Вписаните като изпълнители на услуги по представените граждански договори, не са подавали годишна данъчна декларация (ГДД) по реда на чл. 50 от ЗДДФЛ за съответния период. Предоставените протоколи и актове образец 19 в същите не са описани подробно извършените услуги, няма данни има ли вложени материали и за чия сметка, както и чии са подписите, положени на представените документи.

Предвид това, органите по приходите са приели, че при ревизията не са ангажирани други доказателства относно фактурираните строително-монтажни работи, освен копия на фактурите и счетоводна хронология. Посочено е че в самите фактури не е вписан и не може да се определи какъв е точният предмет на услугата - като основание е записано единствено „плащане съгласно договор за обект“. Фактурите са с неясен предмет и не е конкретизиран начинът на формиране на цената по тях. Липсват договори, както и приемо-предавателни протоколи, оформени като Акт образец 19, с които да се документират извършени строително-монтажни работи с количества, мерки, единични цени. ОП са констатирани, че не е посочено как е формирана стойността на услугите. Приели са още, че липсват количествено-стойностни сметки, които са задължителен елемент при този вид услуги. В хода на ревизионното производство не са били представени книги за инструктаж за съответните обекти, от които да е видно колко и кои работници са били на обектите. Жалбоподателят не е представил доказателства за извършени транспортни разходи (напр. разходи за гориво), за транспортни средства, с които работниците да са били превозвани. Не са ангажирани и заповеди за командироване на служители от страна на горесцитираните издатели на фактури. От друга страна, ОП са посочили, че липсват каквито и да е данни проверяваните дружества (доставчици) да разполагат с техника, собствена или наета, за направата на фактурираните СМР. Не са представени доказателства за наличие на подизпълнители. Проверяваните дружества не са представили документи за доказване на материална и техническа обезпеченост за извършени доставки към [фирма]. При извършена проверка в информационния масив на НАП е установено, че нито едно от тях няма действащи трудови договори, както и подадени декларации обр. 1 и обр. 6 през периодите през които са издавали

спорните фактури, нямат декларирани и внесени осигурителни вноски. Нито едно от тях не е подало ГДД по реда на чл. 92 от ЗКПО за съответните години. Вследствие установеното ревизиращите са посочили, че няма данни дружествата да са извършвали търговска дейност. Органите по приходите са констатирали също така, че дружествата, фактурирали услуги, не са водили надлежно ведомости за заплати, не са сключвали трудови или граждански договори, липсват данни за начислени и изплатени трудови възнаграждения, както и съответните плащания на ЗОВ по Кодекса за социално осигуряване (КСО), ЗО по реда на Закона за здравното осигуряване (ЗЗО) и дължимия данък по чл. 42/49 от ЗДДФЛ. В хода на ревизията от страна на издателите на фактури не са били ангажирани писмени доказателства дали и как са отразени счетоводно извършени разплащания тези фактури. Не са представени документи за разполагаемост с регистрирани фискални устройства. В базата данни на НАП няма данни за отчетени касови плащания от проверяваните дружества. Не са представени и доказателства за извършени разходи за дейностите (услугите), за които се претендира да са били извършени. Органите по приходите са приели, че в случая се касае за формално фактуриране на доставки на услуги, без реално осъществяване на такива от доставчика и на основание чл. 68, ал. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС са приели, че [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], и [фирма], както и [фирма] не доказват по безспорен начин реалността на фактурираните доставки, съгласно чл. 9 от ЗДДС, както и датата на настъпване на всяко от данъчните събития, съгласно чл. 25 от и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС не е налице данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно по процесните фактури, в размер на 348 178,64 лв.

II. Относно задълженията по ЗКПО:

Съгласно констативната част на ревизионния доклад, спорните фактури, издадени от проверяваните дружества [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], на които са извършени насрещни проверки, са осчетоводени като разходи за дейността от ревизираното лице и са намерили отражение в сметка 602-Разходи за външни услуги, като същите участват при формиране на годишния счетоводен резултат за 2016г. Органите по приходите са констатирали, че отчетените разходи са довели до отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16 от ЗКПО, вследствие на което са декларирани задължения за КД в по-малък размер от действителния дължим. Дължимият корпоративен данък за внасяне за 2016 г. определен на 54 182,35 лв., респективно допълнително начисленият данък е 53 819,00 лв. ОП също са приели, че липсват доказателства за реално извършени услуги, по фактури издадени от [фирма], [фирма], [фирма], и [фирма] през 2017 г. Установен е корпоративен данък в размер на 87 738,54 лв. След като е взето предвид авансово внасяне на 180,00 лв. и следващо плащане в размер на 404,04 лв., е определен дължим КД в размер на 87 154,50 лв.

Ревизионният акт е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с жалба с вх.№53-06-04/02.01.2019г. пред директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], т.е. в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК. С решение № 395/07.03.2019г. директорът на дирекция „ОДОП“ е потвърдил обжалвания пред него РА. Така събраните доказателства решаващият орган е отнесъл

в подкрепа на изводите на приходните органи, изложени в РА.

За установяване на обективната истина по делото и проверка на спорните обстоятелства, съдът по искане на жалбоподателя е допуснал съдебно-техническа експертиза. На вещото лице не е била първоначално предоставена пълна проектна документация, спецификации, количествени сметки по повод извършените СМР.

Жалбоподателят е представил с молба от 06.10.2020г. писмени доказателства протоколи обр.19 от доставчиците : [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], въз основа на които вещото лице е изготвило част от заключението по допуснатата съдебно-техническа експертиза и е допълнило заключението си съобразно формулираните въпроси. Част от депозираните документи ответника по жалба чрез юрк.Н. в удължения от съда срок по реда на чл. 63 от ГПК във вр с §2 от ДОПК е оспорил по реда на чл. 193, ал.1 от ГПК. С оглед заявеното от страна на жалбоподателя, че ще се ползва от тях е открито производство по чл. 193, ал.1 от ГПК във вр. с §2 от ДОПК. В производството по оспорване процесуалният представител на жалбоподателят не е представил доказателства както и не е направил доказателствени искания по повод разпределената доказателствена тежест. Въпреки даденото изрично указание за доказателствена тежест по чл. 194 от ГПК/л. 229 от делото/. Жалбоподателят не поиска назначаване на съдебно-графологична експертиза, която да изследва положените подписи в оспорените документи. В изложението до съдът по повод оспорването на процесните документи процесуалният представител на жалбоподателят изложи съображения ,че същите не са подписани от управителите на дружествата доставчици, като ще ангажира гласни доказателства по повод оспорване на същите. В хода на настоящото производство бе дадена такава възможност на адв. Ю.Н. с определение на съдът от 26.03.2021г. и 27.04.2021г.

При така установената фактическа обстановка, съдът осъществявайки пълна служебна проверка на валидността и законосъобразността на оспорвания РА съгласно разпоредбата на чл. 168 от АПК вр. § 2 от ДОПК, намира от правна страна следното:

Жалбата е процесуално допустима като подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК от лице, имащо правен интерес от оспорването, срещу подлежащ на обжалване административен акт и след като е осъществено обжалването по административен ред съобразно изискванията на чл.156, ал.2 ДОПК.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосновааност на ревизионния акт включва преценка, дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации, че атакуваният РА№Р-22220217006051-091-001/18.04.2018г. е издаден от компетентни органи в кръга на определените им правомощия. Ответника представя доказателства ,че М. А. К.,на длъжност началник сектор Ревизии в ТД на НАП С. е оправомощена със Заповед

№РД-01-803/07.06.2017г., издадена от директора на ТД на НАП С. да издава заповеди. Спазена е също предписаната от чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с всички задължителни реквизити по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК, включително мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения по ЗДДС и ЗКПО с акцесорните им лихви по чл. 175, ал. 1 ДОПК и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД, съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 от ДОПК неразделна негова част.

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

При така установеното от фактическа страна, съдът намира жалбата за НЕОСНОВАТЕЛНА, предвид следното:

Спорът между страните е формиран по въпроса дали са реално извършени доставки на услуги и оттам възникнало ли е данъчно събитие между жалбоподателя и неговите преки доставчици [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] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], даващи основание за издаване на фактурите, по които [фирма] е претендирано право на приспадане на данъчен кредит.

Основанията на приходната администрация за отказа на правото на данъчен кредит по процесните фактури са фактическите констатации, че липсват доказателства, че издателите на фактурите са извършили доставките на СМР.

Съгласно чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, данъчният кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за: 1.получени от него стоки или услуги по облагаема доставка; 2.извършено от него плащане, преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставка; 3.осъществен от него внос; 4.изискуемия от него данък като платец по глава осма. Съгласно ал. 2 на същата разпоредба, правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем, т. е. на датата на възникване на данъчното събитие по чл. 25, ал. 2 и ал. 3 от ЗДДС. В този момент възниква задължението на доставчика да начисли ДДС. Съгласно чл. 25, ал. 2 и ал. 3 от ЗДДС данъчното събитие по смисъла на ЗДДС възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена, както и в специфичните случаи описани в чл. 25, ал. 3 от ЗДДС. Правото на приспадане е свързано с действителното извършване на доставката на стоки или услуги, поради което настъпването на данъчното събитие е необходимо условие за

възникване на правото на приспадане.

При изследване на обстоятелството дали по отношение на жалбоподателя е налице правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури следва да се съобрази обстоятелството, че законодателят не предпоставя признаването на разходите само с формалното им документално оформяне, ако то не е свързано с реални стопански операции. В тази връзка, самото издаване на фактурите не е достатъчно, за да обоснове реалност на документираните с тях доставки на стоки или услуги. В този смисъл в свои решения съдът на ЕС многократно е посочвал, че упражняването на правото на приспадане не обхваща данък, който се дължи само поради това, че е посочен във фактура. Добросъвестността или недобросъвестността на данъчнозадълженото лице, което иска приспадането на ДДС, е без въздействие върху въпроса дали доставката е извършена, по смисъла на член 10, параграф 2 от Шеста директива - Решение от 27 юни 2018 г. по съединени дела S. и V., C-459/17 и C-460/17 г., точка 38, като този, който иска приспадането на ДДС, трябва да докаже, че отговаря на условията, за да се ползва от него - Решение от 26 септември 1996 г. по дело E., C-230/94, т. 24. В тази връзка и в съответствие с националните правила за доказването следва да се извърши обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора, за да се определи дали претендиращият право на приспадане може да го упражни. Само действително осъществената доставка може да породви изискуемост на данъка, съответно право на приспадане, в който случай и при изпълнение на останалите материалноправни и процесуалноправни изисквания, правото на приспадане по принцип не може да бъде ограничавано.

Предмет на спорните фактури са строително-монтажни работи. За доказване осъществяването на тези услуги, от което да се направи извод за настъпване на данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС и следващата от него изискуемост на данъка като основание за правомерно начисляване на данъка във фактурите, е необходимо да се установи безспорно осъществяването на услугите, тоест възникването на резултата от тях в патримониума на получателя вследствие на дейности, осъществени от доставчика или от негово име и за негова сметка от трети лица.

За целите на това доказване в хода на ревизионното производство са представени данъчни фактури и протоколи за извършени СМР обр. 19 и договори.

Органите по приходите са констатирани че жалбоподателя разполагало средно с 12 служители, назначени на длъжност общ работник строителство на сгради за извършване на дейности по СМР, което е навело ревизиращите, че наемането на подизпълнители /които нямат работници/ е икономически необосновано. В хода на ревизията са представени договори както следва между жалбоподателят и неговите доставчици:

1. Договор от 10.02.2016г. сключен между жалбоподателя в качеството на възложител и [фирма] в качеството на изпълнител с предмет на договора да извърши със свои сили и средства СМР./л.261-263/

2. Договор от 01.06.2016г. сключен между жалбоподателя в качеството на възложител и [фирма] с предмет „изпълнение на услуга с труд на обект на възложителя със срок на изпълнение 1 месец“. Не е уговорена цена, нито конкретен вид строително-монтажни работи, които следва да се извършат нито пък обект, на който следва да се извършат./л.429/

3. Договор от 05.07.2016г. сключен между жалбоподателя в качеството на възложител и [фирма] като изпълнител с предмет на договора да извърши със свои сили и средства СМР. Не е уговорена цена, нито конкретен вид строително-монтажни работи, които следва да се извършат нито пък обект, на който следва да се извършат./л.320-322/

4. Договор от 02.02.2017г. между жалбоподателя и [фирма] /изпълнител/ с предмет да „извърши СМР на всички обекти на възложителя“. Не са конкретизирани обекти, нито вида на строителните дейности, нито е уговорена конкретна цена. В чл. 2 от договора е посочено, че изпълнението на СМР ще бъде реализирано след предварителен оглед и представена оферта за изпълнението. /л.273-275/

5. Договор от 01.06.2017г. сключен между жалбоподателя в качеството на възложител и [фирма] като изпълнител. Не е уговорена цена, нито конкретен вид строително-монтажни работи, които следва да се извършат нито пък обект, на който следва да се извършат. /л.210-211/

6. Договор от 01.08.2017г. сключен между жалбоподателя в качеството на възложител и [фирма] в качеството на изпълнител с предмет на договора да извърши със свои сили и средства СМР. Не е уговорена цена, нито конкретен вид строително-монтажни работи, които следва да се извършат нито пък обект, на който следва да се извършат./л.339-341/

Съдът констатира в конкретния случай че представените договори, касаят не нещо друго, а договори за изработка. Според легалната дефиниция, въведена в чл. 258 от ЗЗД, с договора за изработка изпълнителят се задължава на свой риск да изработи нещо, съгласно поръчката на другата страна, а последната – да заплати възнаграждение. В настоящия процес следва да се установи къде, кога, от кого и в какъв обем е изработил търговецът трудовия резултат, за който се е задължил.

Представен е граждански договор от 01.06.2016г., сключен между [фирма] и М. Ш. С.. При извършена справка в системата на НАП се установява, че същия е работил на трудов договор от 27.01.2015 г. до 05.08.2016г. при жалбоподателя. Представени са граждански договори от 01.06.2016г., сключени между [фирма] и лицата: А. Е. М. и В. С. А., като при извършена справка в системата на НАП се установява, че същите са работили на трудов договор от

25.08.2015г. до 01.02.2016г. при [фирма]. Представени са граждански договори с Т. М., Н. С., М. С., Д. Ю. - които имат сключени граждански договори и другите доставчици на жалбоподателя- [фирма], [фирма]. [фирма]. както и [фирма].

Съдът приема ,че дружества/доставчици на услугите не разполагат с персонал по трудови или други правоотношения, който би могъл да осъществи доставките на жалбоподателят, нито са наели подизпълнители, които фактически да са извършили дейностите. При проверка на представените граждански договори в хода на ревизонното производство е установено, че нито едно от дружествата - доставчици не е подавало справка по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ за лица. Никое от дружествата не е ангажирало данни и доказателства с какви материали са изпълнени процесните СМР, както и с каква механизация, доколкото предмет на доставка са и изкоп фундаменти, превоз на пръст, товаро-разтоварни операции и др.

Доставката на услуги по принцип подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга /т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело С-151/13/ и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. Съдът приема, че не се доказва реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, нито договорени възнаграждения с дружествата: [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с[ЕИК], [фирма] с[ЕИК], [фирма] с[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], които да представляват действителната равностойност на предоставените услуги, чиито размер следва да е предварително определен според добре установени критерии съобразно практика на СЕС. Наложителността на това установяване произтича от обстоятелството, че жалбоподателят черпи за себе си спорното в процеса право на данъчен кредит именно от тези доставки/услуги, за всяка една от които твърди да е позитивно проявен юридически факт. Настоящият състав следва да посочи ,че обстоятелството, че органите по приходите не са установили как точно е извършена услугата, с какъв кадрови потенциал разполага посоченият търговец, не може да бъде основание за отказ от право на данъчен кредит, но единствено и само при положение, че се установи фактическото извършване на „услугата“, при което ще са изпълнени материалноправните предпоставки за възникването на правото. По настоящото дело от коментираните по-горе доказателства, съдът приема, че не може да се установи в условията на пълно доказване на начина на извършване на услугите. Съдът кредитира заключението по СТЕ, но същото не променя по никакъв начин изводите на органите по приходите, тъй като експертизата е изготвена единствено въз основа на част от документите, предоставени от жалбоподателя. Поставените към експерта въпроси не доведо до изясняване на делото от фактическа страна. Извършените услуги по своето естество предполагат наличието

на определен трудов и материален ресурс за извършването им. Релевантна в тази връзка са доказателствата за материалната и кадровата обезпеченост на доставчиците, но такива не са събрани. Липсата на материална и кадрова обезпеченост на доставчиците не е (и не може да е) единствено основание за отказ за признаване на право на данъчен кредит, но е индиция за невярност на съдържанието на представените документи. Доколкото ревизираното лице носи доказателствената тежест при условията на пълно доказване на фактите, от които черпи декларираните права по арг. от чл. 154, ал. 1 от ГПК, то за тези факти са допустими множество различни доказателства, вкл. такива, които може да не изхождат от доставчиците. Но за обективно осъществените факти, при които е следвало да участва и ревизираното лице, е нормално да са оставени следи в обективната действителност, с които следи, материализирани в съответни документи, данъчнозадълженото лице следва да разполага и да ги ангажира за установяване на декларираните от него права. Съдът следва да посочи по настоящото дело, че липсата на преки доказателства не се компенсира от заключението на СТЕ, което установява извършени СМР, но не може да установи от кого са извършени дейностите. Наличието на документи за плащания /в счетоводството на жалбоподателят/ също не е решаващо доказателство в подкрепа на твърдението за реално извършени доставки. Следва да се има предвид и въведеното задължение с разпоредбата на чл. 114, ал. 10 от ЗДДС, че гарантирането на автентичността на произхода, целостта на съдържанието на фактурата се осигурява от данъчно задълженото лице чрез всякакъв контрол на стопанската дейност, който създава надеждна одитна следа между фактурата или известието към фактурата и доставката на стоки или услуги. Именно с оглед на това и въз основа на извършения анализ и съпоставка на установените обстоятелства в тяхната взаимовръзка, органите по приходите правилно са приели, че за издадените фактури липсват безспорни доказателства, обосноваващи реално извършени доставки по смисъла на ЗДДС, поради което на основание чл. 68 от ЗДДС правилно е отказано правото на данъчен кредит по процесните фактури от дружествата доставчици на услуги на жалбоподателят за ревизираният период.

По повод оспорените частните документи по реда на чл. 193 от ГПК, подробно посочени в молба от 24.03.2021г./л.229/протоколи обр.19/съдът приема, че са неистински. Същите не са подписани от управителите или законни представители на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма]. Тези протоколи са частни свидетелстващи документи и имат задача да удостоверят факта по приемане и по предаване на услугите. Подписаният частен документ се ползва с формална доказателствена сила съгласно [чл. 180 от ГПК](#) - съставлява доказателство, че обективизираното в него изявление изхожда от лицето, подписало документа. Ако подписът е неистински, документът е неистински като цяло и не доказва нищо. Поради тази им правна природа същите по аргумент на чл. 181 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК нямат достоверна дата. В този контекст поради неистинността на тези документни и техните непълноти, при отсъствие на ангажирани от жалбоподателя допълнителни доказателства – гласни такива, за реално извършените услуги,

съдът приема, че не е постигнат процесуалния стандарт на доказване на реалност на фактурираните доставки от четирите дружества, което е допълнителен аргумент към посочените по горе мотиви.

II. В частта по ЗКПО:

За 2016г. ревизираното дружество е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО, в която е декларирало счетоводен финансов резултат счетоводна печалба 3633,48лв. и формиран данъчен финансов резултат – данъчна печалба 3633,48лв. Органите по приходите са увеличили данъчния финансов резултат на дружеството със сума в размер увеличение със сумата в размер общо на 538190,00 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Вследствие на тези преобразувания от ревизията е установен корпоративен данък е в размер на 54182,35 лв. Внесени са авансови вноски в размер на 276,54 лв., доведен данък в размер на 86,81 лв. Сумата в размер на 86,81 лв. е внесена със закъснение, за което е начислена лихва в размер на 0.22 лв., която е внесена. Общо внесен данък 363,35лв. Дължим Корпоративен данък за внасяне – 53819,00 лв.

За 2017г. е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО, в която е деклариран счетоводен финансов резултат печалба 5840,37 лв. и формиран данъчен финансов резултат – данъчна печалба 5840,37 лв. Органите по приходите са увеличили данъчния финансов резултат на дружеството със сума в размер на 871 545,01 лв., в резултат на което е установен Корпоративен данък е в размер на 87738,54лв. Внесени са авансови вноски в размер на 180,00лв. Дължим Корпоративен данък е в размер на 87558,54 лв. Сума в размер на 404,04 лв. е внесена в срок. Дължим Корпоративен данък за внасяне – 87154,50 лв.

Съдът счита, че РА е законосъобразен в тази му част. В ревизионния доклад е описан подробно начина, по който ревизиращите органи са установили влиянието на всяка една от фактурите, издадени от посочените доставчици върху финансовия резултат на жалбоподателя. Според чл. 26, т. 2 от ЗКПО не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Това означава предприятията да осъществяват счетоводството си на основата на стопанските операции и факти, като спазват изискванията за съставянето на документите съгласно действащото законодателство. Всяка стопанска операция трябва да бъде обезпечена документално, като доказателство, че тя е извършена и условията, при които е извършена. По силата на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО счетоводен разход се признава, когато е документално обоснован с първичен счетоводен документ, отразяващ вярно стопанската операция. В настоящия случай е установено, че фактурите, издадени от горепосочените дружества не отразяват вярно стопанските операции, тъй като не се доказва реалното получаване на услуги от посочените доставчици, което несъмнено рефлектира върху определянето на финансовия резултат за съответния данъчен период. Мотивите за това са подробно изложени в частта по ЗДДС. Ето защо безспорно е налице и отклонение от данъчното облагане и същевременно

липсва съответствие между документалната обосновааност на разходите и действителните стопански операции. Действително ЗКПО не анализира доставките, които са предмет на облагане по ЗДДС, а разходите и приходите, но и този закон държи сметка за наличието на реални стопански операции, за които се признават съответните разходи и приходи. Ф. на разходи за стоки и услуги, които реално не са получени, или за които липсват съответните първични счетоводни документи, представлява сключване на сделки с цел отклонение от данъчното облагане – хипотезата на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, според която когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчният финансов резултат се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчният финансов резултат, който би се получил при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. Предвид горното, в случая е налице основание за увеличение на финансовия резултат с размера на отчетените разходи. По този начин законосъобразно е отстранено влиянието на тези разходи върху финансовия резултат на жалбоподателя, тъй като посочените действия – приспадане на разходи по фактура за сделка, по която липсва реална доставка от издателя на същата фактура, правилно се квалифицира като сключване на сделка при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчното облагане, защото не могат да се признават разходи към определен доставчик, срещу които липсва насрещна престация. При това положение, правилно счетоводният финансов резултат на жалбоподателя за процесните периоди е преобразуван в увеличение и настоящата инстанция изцяло споделя аргументите в потвърдителното решение на ДОДОП в този смисъл.

По изложените съображения настоящият съдебен състав намира, че обжалваният РА е законосъобразен, поради което оспорването срещу него следва да бъде отхвърлено.

С оглед изхода по делото съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски поради което и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 8087,19 лв., определен по реда на чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК Административен съд София-град, III отделение, 34 състав,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], Е., с адрес за кореспонденция в С., [улица], ет. 1 и електронен адрес [електронна поща], чрез С. М. С., срещу

ревизионен акт (РА)№Р-22220318002400-091-001/18.12.2018г., издаден от М. А. К.–орган, възложил ревизията и В. В. П. - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 395/07.03.2019г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при ЦУ на НАП, с които са определени задължения на жалбоподателят по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в размер на 348 178,64 лв. и лихви за забава 53 849,73 лв. за данъчни периоди от 01.04.2016г. до 31.03.2018г. и по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) в размер на главница 140 973,50лв. и лихви за забава 15 717,65лв. за финансовите 2016г. и 2017г.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция в С., [улица], ет. 1 и електронен адрес [електронна поща], чрез С. М. С. да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 8087,19 лв. (осем хиляди осем десет и седем лева и деветнадесет стотинки)

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

съдия: