

РЕШЕНИЕ

№ 5542

гр. София, 07.09.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,
в публично заседание на 21.06.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Елица Делчева и при участието на прокурора Десислава Кайнакчиева, като разгледа дело номер **5445** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба, подадена от Д. Инвест ЕООД, ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция и адрес по чл. 8 от ДОПК: [населено място], [улица], ет. 1, ап. офис 1, представлявано от Л. Т., чрез адвокат И. А. М., със съдебен адрес: [населено място], [улица], вх. В, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221020007597-091-001/17.01.2022 г., издаден от Т. П. Н., на длъжност началник на сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП [населено място], орган възложил ревизията и Ц. Г. Р., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 554/12.04.2022 г., издадено от директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите [населено място], при условията на заместване.

Жалбоподателят оспорва РА, с който са установени задължения по Закон за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за данъчни периоди от м. Март 2015 г., м. Февруари 2016 г., м. Септември 2016 г., м. Октомври 2016 г., м. Ю. 2017 г., м. Август 2017 г., м. Март 2018 г., м. Април 2018 г., м. Септември 2018 г., м. Декември 2018 г., м. Февруари 2019 г., м. Ю. 2019 г., м. Декември 2019 г., м. Януари 2020 г., м. Август 2020 г. в общ размер на 66 898.96 лв. /главница в размер на 49 200.55 лв. и лихви за забава в размер на 17 698.30 лв./ и по реда на ЗКПО общо в размер на 23 247.13 лв.

/главница в размер на 17 656.53 лв. и лихви в размер на 5 590.60 лв./, вследствие корекции на декларирания счетоводен резултат.

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Твърди се, че от представените доказателства безспорно се установява реалността на извършените доставки. Позовава се на практиката на ВАС и СЕС. Подробни съображения излага в депозираната жалба. В заключение претендира отмяната на РА в обжалваната част. В съдебно заседание, жалбоподателят редовно уведомен се представлява от адв. М., който изразява искане жалбата да бъде приета за основателна, по изложените в същата съображения. Претендира присъждане на съдебно-деловодни разноски, не претендира адвокатско възнаграждение.

Ответният административен орган – директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-гр. С., редовно уведомен се представлява от юрисконсулт Б., която излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата. Изразява искане жалбата да бъде отхвърлена. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на 7 862.00 лв.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена се представлява от прокурор К., която излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата.

Административен съд-София град обсъди изложеното в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, намери следното:

С жалбата се оспорва акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Решението на директора на дирекция ОДОП – С. е връчено на жалбоподателя на 12.04.2022 г. (л.24). Жалбата е подадена чрез административния орган до съда на 21.04.2022 г., видно от поставения вх. № 53-04-343/21.04.2022 г. по описа на дирекция ОДОП - С., от надлежна страна и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна, съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221020007597-020-001/07.12.2020 г., връчена на 23.12.2020 г. по електронен път, издадена от Т. П. Н., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на ревизия на Д. Инвест ЕООД за установяване на задължения за корпоративен данък по ЗКПО за данъчни периоди от 01.01.2014 г. до 31.12.2019 г. и на задължения за данък върху добавената стойност за данъчни периоди от 01.01.2014 г. до 30.09.2020 г. /л.29-33/.

Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22221020007597-020-002/12.03.2021 г. срокът за извършване на ревизията е удължен до 21.05.2021 г. ЗИЗВР е връчена по електронен път на 16.03.2021 г. по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК /л.34-38/.

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221020007597-092-001/13.10.2021 г., връчен на ревизираното лице на 13.10.2021 г. /л.39-98/. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, от страна на жалбоподателя е депозирано възражение, преценено от ревизиращия екип като неоснователно /П..3/.

Ревизионният акт, предмет на настоящето производство, с № Р-22221020007597-091-001 от 17.01.2022 г. е издаден на 17.01.2022 г. от Т. П. Н., на

длъжност началник на сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и Ц. Г. Р., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията, връчен е на ревизираното дружество на 24.01.2022 г. по електронен път /л.99-126/.

С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях. РА съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК. С оспорвания РА /Таблица 1/ на дружеството е установен, както следва:

- ДДС за внасяне в размер на 49 200.55 лв., ведно с лихва за забава в размер на 17 698.30 лв. за данъчни периоди от м. Март 2015 г., м. Февруари 2016 г., м. Септември 2016 г., м. Октомври 2016 г., м. Ю. 2017 г., м. Август 2017 г., м. Март 2018 г., м. Април 2018 г., м. Септември 2018 г., м. Декември 2018 г., м. Февруари 2019 г., м. Ю. 2019 г., м. Декември 2019 г., м. Януари 2020 г., м. Август 2020 г. по отношение на фактури, издадени от У. И. ООД, ЕИК:[ЕИК] /предишно наименование Л. 2008 ООД – свързано лице/

- корекция на счетоводния финансов резултат в посока увеличение и намаление, вследствие на което е определен корпоративен данък за донасяне в размер на 17 656.53 лв., ведно с лихва за забава в размер на 5 590.60 лв. за ревизираните периоди от 01.01.2014 г. до 31.12.2019 г.

Извършената ревизия по отношение на Д. Инвест ЕООД е първа за спорните задължения и данъчни периоди. В хода на ревизионното производство е установено, че ревизираното дружество Д. Инвест ЕООД е вписано в Търговски регистър, Агенция по вписванията /ТР при АВ/ на 12.12.2013 г., със седалище и адрес на управление: [населено място], бул./ [улица], с едноличен собственик на капитала към датата на учредяване – Л. Л. Т.. С договор за покупко-продажба от 03.01.2014 г. е извършено прехвърляне на дяловете на Л. 2008 ООД, ЕИК:[ЕИК], като с решение на едноличния собственик на капитала от 03.02.2014 г., адресът на управление е сменен в [населено място], [улица], вх. А, ет. 4, ап. 7. С Протокол-решение на съдружниците на Л. 2008 ООД е променено фирменото наименование на У. И. ООД. Констатирано е още, че дружеството се представлява и управлява от Л. Л. Т. въз основа на сключен договор за управление от 21.11.2011 г. Дружеството е учредено с капитал в размер на 100.00 лв., разпределен в 100 дяла, всеки със стойност 1.00 лв., като е увеличен чрез направена непарична вноска, произтичаща от договор за цесия от 24.03.2014 г., с предмет: „продажба на вземане“ в размер на 115 010.00 лв., произтичащо от задължение на Д. Инвест ЕООД към У. И. ООД, представляващо остатък от неплатена цена за продажба на недвижими имоти, находящи се в [населено място], общ. Съединение, описани в Нотариален акт № 138, т. 3, рег. № 3232, нотариално дело № 540/2013 г. по описа на нотариус с рег. № 461 на Нотариалната камара, за което е издадена Фактура № 8/31.12.2013 г. на обща стойност 120 000.00 лв. Вземането е прехвърлено възмездно въз основа на сключено Тристранно споразумение от 24.03.2014 г. между Д. Инвест ЕООД, У. И. ООД и Л. 2008 ООД, като сумата в размер на 37 500.00 лв., преведена по банков път от Л. 2008 ЕООД на У. И. ООД, а сумата от 77 510.00 лв. е прихваната срещу задължението на У. И. ООД към Л. 2008 ООД по договор за заем от 15.08.2013 г., сключен по между им. Ревизиращите органи установяват още, че не са декларирани клонове на дружеството, нито пък има такива в страната. Въз основа на данните от ТР при АВ е констатирано, че ревизираното лице е свързано лице по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК със следните търговски

дружества:

- относно Л. Л. Т. – Био П. Е., ЕИК:[ЕИК]; Ф. 4 ООД, ЕИК:[ЕИК] – управител; Т. Ин България К. ЕООД, ЕИК: [ЕГН]; Д. БГ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]; Д. Т. България – в ликвидация, ЕИК:[ЕИК]; Био П. АД, ЕИК:[ЕИК]; Шест 007 ООД, ЕИК:[ЕИК] до 30.11.2021 г.; Онлайн А. АД, ЕИК:[ЕИК] до 22.05.2024 г.; Голф Академия БГ АД, ЕИК:[ЕИК]; Х. Р. ООД, ЕИК:[ЕИК]

- относно У. И. ООД: У. ЕООД, У. И. ООД, У. Т. ЕООД, У. Био ЕООД, Т. Ин България. Сом ЕООД, Овощен разсадник Х. ЕООД.

При ревизията е установено, че извършваната от дружеството търговска дейност през ревизираните периоди е свързана с отглеждане на орехови насаждения в притежавани собствени на дружеството земи, находящи се в [населено място], общ. Съединение. Установено е, че дружеството получава субсидии от Държавен фонд „Земеделие“ във връзка с извършваната дейност. Констатирано е, че ревизираното дружество не е осигурител, не разполага с наети лица по трудови и извънтрудови правоотношения. По отношение на управителя на дружеството Л. Л. Т. е установено, че са подавани данни за осигуряването по ДУК и трудов договор с У. И. ООД с предишно наименование Л. 2008 ООД от 03.2015 г. до 09.2020 г., в У. ООД от 07.2020 г., от У. Т. ООД от 05.2017 г., от У. Спе ООД. Констатирано е още, че ревизираното дружество няма собствени и наети офиси и производствени помещения. От 2013 г. дружеството закупува недвижими имоти – земеделски земи в [населено място], общ. Съединение. Ревизираното лице е регистрирано по ЗДДС, считано от 04.03.2014 г. – регистрация по избор, независимо от облагаемия оборот. Д. Инвест ЕООД е регистрирано като земеделски производител към Министерство на земеделието и горите през ревизираните периоди. Установено е още, че през ревизираните периоди Д. Инвест ЕООД няма реализирани приходи от продажба на собствена продукция. Извършена е еднократна продажба на закупени и продадени зелени орехи през 2016 г. Ревизираното дружество е посочило е хода на ревизията, че за осъществяване на своята дейност ползва услугите на подизпълнител – свързаното лице У. И. ООД.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение на данъчното облагане на ревизираното дружество на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ изх. № Р-22221020007597-040-001/22.01.2021 г. /П.4,л.858-855/. От страна на ревизираното лице в отговор на отправеното му ИПДПОЗЛ в ИС „Контрол“ с придружителни писма с вх. № Р-22221020007597-ПРД-001-И от 03.02.2021г., 11.02.2021 г., 22.02.2021 г. са представени документи. Представени са и допълнителни документи с вх. № Р-22221020007597-ПРД-001-И от 19.05.2021 г., 20.05.2021 г. и 26.05.2021 г. /П.1 и 3/. На основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК, от страна на ревизиращите органи е извършена проверка на счетоводната и търговска документация на ревизираното дружество в оригинал, обективирана в Протокол № 1728301/17.05.2021 г.

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК в хода на ревизията е изискано от У. И. ООД да представи документи, счетоводни регистри и писмени обяснения относно предоставени средства на Д. Инвест ЕООД за 2014 г. и 2015 г., включително и относно наличие на материална, техническа и кадрова обезпеченост на доставките, предмет на издадените фактури на ревизираното дружество. Изискани са още планове за извършване на поддръжката по видове и период на извършване, включително счетоводни регистри за отчитане на извършени разходи, свързани с поддръжката на

овощните градини, в т.ч извлечения от група 20, група 30, група 60, по които са извършвани счетоводни записвания, свързани с фактурираните услуги. В тази връзка чрез ИС „Контрол“ на 30.03.2021 г. са представени документи относно финансирането: договори за заеми, счетоводни регистри на Счетоводна сметка 225 документи, оборотни ведомости, обяснителни записка и Дневник на стопанството за 2020 г.

С Искане за извършване на действия от други контролни органи с изх. № Р-22221020007597-032-001/02.04.2021 г. в хода на ревизията е отправено запитване до Областна дирекция „Земеделие“ С.-град към Министерство на земеделието, храните и горите относно регистрацията на Д. Инвест ЕООД като земеделски производител за периода от 01.01.2014 г. – 31.10.2020 г. С отговор вх. № 04-15-526/27.04.2021 г., от страна Областна дирекция „Земеделие“ С.-град към Министерство на земеделието, храните и горите е посочено, че Д. Инвест ЕООД е регистрирано като „земеделски производител“ за периода от 01.01.2014 г. до 31.10.2020 г., като са приложени и съответните писмени доказателства за това - анкетни карти и анкетни формуляри, съгласно тригодишен срок на съхранение /П.4/.

На основание чл. 45 от ДОПК от страна на ревизиращия екип е извършена насрещна проверка на прекия доставчик на Д. Инвест ЕООД – У. И. ООД, включително и на предходния доставчик – У. СП ЕООД, ЕИК:[ЕИК]. Резултатите от проверките са обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, описани подробно в констативната част на РД.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК от ревизиращия субект до директора на дирекция ОДОП е постъпила жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА, с вх. № 53-06-925/04.02.2022 г. по регистъра на ТД на НАП С..

С Решение № 554/12.04.2022 г. на директор на дирекция ОДОП - [населено място], обжалваният РА е потвърден като правилен и законосъобразен в оспорената част по отношение на установените резултати по ЗДДС - ДДС за внасяне в размер на 49 200.55 лв., ведно с лихва за забава в размер на 17 698.30 лв. за данъчни периоди от м. Март 2015 г., м. Февруари 2016 г., м. Септември 2016 г., м. Октомври 2016 г., м. Ю. 2017 г., м. Август 2017 г., м. Март 2018 г., м. Април 2018 г., м. Септември 2018 г., м. Декември 2018 г., м. Февруари 2019 г., м. Ю. 2019 г., м. Декември 2019 г., м. Януари 2020 г., м. Август 2020 г. по отношение на фактури, издадени от У. И. ООД, ЕИК:[ЕИК] /предишно наименование Л. 2008 ООД – свързано лице/ и по ЗКПО за корпоративен данък за донасяне в размер на 17 656.53 лв., ведно с лихва за забава в размер на 5 590.60 лв. за ревизираните периоди от 01.01.2014 г. до 31.12.2019 г.

Предмет на съдебно оспорване е РА в потвърдената част с решението на решаващия административен орган, а именно по отношение на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди от м. Март 2015 г., м. Февруари 2016 г., м. Септември 2016 г., м. Октомври 2016 г., м. Ю. 2017 г., м. Август 2017 г., м. Март 2018 г., м. Април 2018 г., м. Септември 2018 г., м. Декември 2018 г., м. Февруари 2019 г., м. Ю. 2019 г., м. Декември 2019 г., м. Януари 2020 г., м. Август 2020 г. и по ЗКПО за определен корпоративен данък за ревизираните периоди от 01.01.2014 г. до 31.12.2019 г.

I. В ЧАСТТА ПО ЗДДС:

В резултат от проведеното ревизионно производство е отказано право на данъчен кредит, както следва:

1. В размер на 49 200.55 лв., ведно със съответните лихви в размер на 17 698.30 лв. за

данъчни периоди от м. Март 2015 г., м. Февруари 2016 г., м. Септември 2016 г., м. Октомври 2016 г., м. Ю. 2017 г., м. Август 2017 г., м. Март 2018 г., м. Април 2018 г., м. Септември 2018 г., м. Декември 2018 г., м. Февруари 2019 г., м. Ю. 2019 г., м. Декември 2019 г., м. Януари 2020 г., м. Август 2020 г. по 23 бр. фактури, издадени от У. И. ООД:

- Фактура № [ЕГН]/02.02.2015 г., с предмет: „орехов посадъчен материал“;
- Фактура № [ЕГН]/07.12.2015 г., с предмет: „орехов посадъчен материал“;
 - Фактура № [ЕГН]/30.12.2015 г., с предмет: „поддръжка на овощна градина за“;
 - Фактура № [ЕГН]/01.08.2016 г., с предмет: „изкопни услуги с багер“;
 - Фактура № [ЕГН]/30.12.2016 г., с предмет: „поддръжка на овощна градина за“;
 - Фактура № [ЕГН]/05.05.2017 г., с предмет: „аванс за поддръжка на овощна градина“;
- Фактура № [ЕГН]/19.06.2017 г., с предмет: „аванс за поддръжка на овощна градина“;
 - Фактура № [ЕГН]/30.06.2017 г., с предмет: „аванс за поддръжка на овощна градина“;
 - Фактура № [ЕГН]/11.08.2017 г., с предмет: „аванс за поддръжка на овощна градина“;
 - Фактура № [ЕГН]/29.12.2017 г., с предмет: „поддръжка на овощна градина за“;
- Фактура № [ЕГН]/14.11.2017 г., с предмет: „аванс за поддръжка на овощна градина“;
- Фактура № [ЕГН]/03.07.2018 г., с предмет: „поддръжка овощни градини“;
- Фактура № [ЕГН]/10.08.2018 г., с предмет: „поддръжка овощни градини“;
- Фактура № [ЕГН]/01.09.2018 г., с предмет: „поддръжка овощни градини“;
- Фактура № [ЕГН]/03.09.2018 г., с предмет: „поддръжка овощни градини“;
- Фактура № [ЕГН]/20.12.2018 г., с предмет: „поддръжка овощни градини“;
- Фактура № [ЕГН]/03.01.2019 г., с предмет: „поддръжка овощни градини“;
- Фактура № [ЕГН]/03.05.2019 г., с предмет: „поддръжка овощни градини“;
- Фактура № [ЕГН]/19.06.2019 г., с предмет: „поддръжка на овощна градина“;
- Фактура № [ЕГН]/04.10.2019 г., с предмет: „поддръжка овощни градини“;
- Фактура № [ЕГН]/02.01.2020 г., с предмет: „поддръжка овощни градини“;
- Фактура № [ЕГН]/29.07.2020 г., с предмет: „поддръжка овощни градини“;
- Фактура № [ЕГН]/21.08.2020 г., с предмет: „аванс поддръжка овощни градини“.

В хода на ревизията е установено, че предмет на две от издадените фактури са орехов посадъчен материал, а предмет на останалите 21 бр. фактури са услуги по поддръжка на овощни градини, като част от тези фактури касая авансови плащания. От представени хронологични регистри на Счетоводна сметка № 401, органите по приходите установяват, че плащанията по 22 броя от фактурите са извършени по банков път, с изключение на Фактура № [ЕГН]/03.01.2019 г.

В хода на ревизията на основание чл. 45 от ДОПК на У. И. ООД /предишно наименование Л. 2008 ООД/ е извършена насрещна проверка, обективизирана в Протокол за извършена насрещна проверка № П-22220421021249-141-001/11.10.2021 г. /П..1, л.16-10/. В хода на извършена насрещна проверка до дружеството-доставчик е изготвено Искане за

представяне на документи и писмени обяснения № П-22220421021249-040-001/05.02.2021 г. във връзка с доставките, което му е връчено по електронен път на 08.02.2021 г. /П..4, л.865-859/. От дружеството-доставчик е изискано на основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК да представи копия на издадените на Д. Инвест ЕООД 23 броя фактури, подробно описани в на стр. 26 от РД, включително договори, анекси, споразумения; приемо-предавателни протоколи; транспортни документи, удостоверяващи транспортирането на стоките/материалите; доказателства за мястото на съхранение на материалите до влагането им в дейността; за какъв период от време са съхранявани материалите в съответните складови помещения; информация за лицата, участвали в товаренето/разтоварването на материалите по спорните фактури; банкови бордера/касови бонове за извършени разплащания по спорните фактури; счетоводни регистри за отчитане на стопанските операции по спорните фактури. На основание чл. 56, ал. 1 от ДОПК от дружеството-доставчик са изискани писмени обяснения относно неговия предмет на дейност; нает персонал; описание и предмет на доставките по спорните фактури; лицата, участвали в изпълнение на услугите, включително данни за тях; физическата доставка на стоките; товаро-разтоварните дейности; изготвянето и подписването на фактурите и платежни документи и в какво качество са участвали лицата в тяхното изпълнение; място/обект, където са извършени услугите – точен адрес на обекта; по какъв начин и чрез кои лица са установени контакти с клиента; има ли извършени други доставки към други контрагенти през същите периоди, какви са те и как е разпределен наличния персонал за извършване на всички дейности за периода.

От страна на У. И. ООД в отговор на връченото му ИПДПОЗЛ от 05.02.2021 г. са представени както следва: Фактура № 10000000021/02.02.2015 г., предмет на доставка орехов посадъчен материал, 500 бр., единична цена 16,00 лв., данъчна основа 8 000,00 лв., услуги по засаждане 2 833,33 лв., обща данъчна основа по фактурата 10 833,33 лв. и начислен ДДС 2 166,67 лв.; Фактура № 10000000039/07.12.2015 г., предмет на доставка орехов посадъчен материал, 1500 бр., единична цена 4,00 лв., данъчна основа 6 000,00 лв., услуги по засаждане 500,00 лв., обща данъчна основа по фактурата 6 500,00 лв. и начислен ДДС 1 300,00 лв.; Фактура № 10000000041/30.12.2015 г., предмет на доставка поддръжка на орехови градини за 2015 г., данъчна основа 20 490,00 лв. и начислен ДДС 4 098,00 лв.; Фактура № 10000000059/01.08.2016 г., предмет на доставка изкопни услуги с багер в землището на [населено място], данъчна основа 7 909,40 лв. и начислен ДДС 1 581,88 лв.; Фактура № 10000000083/30.12.2016 г., предмет на доставка поддръжка на овощни градини 332 дка за 2016 г., данъчна основа 19 920,00 лв. и начислен ДДС 3 984,00 лв.; Фактура № 10000000109/05.05.2017 г., предмет на доставка аванс за поддръжка на овощни градини с данъчна основа 5 000,00 лв. и начислен ДДС 1 000,00 лв.; Фактура № 10000000120/19.06.2017 г., предмет на доставка второ авансово плащане за поддръжка на овощни градини, данъчна основа 16 666,67 лв. и начислен ДДС 3 333,37 лв.; Фактура № 10000000121/30.06.2017 г., предмет на доставка трето авансово плащане за поддръжка на овощни градини, данъчна основа 12 500,00 лв. и начислен ДДС 2 500,00 лв.; Фактура

№ 10000000133 /11.08.2017 г., предмет на доставка авансово плащане за поддръжка на овощни градини, данъчна основа 8 333,33 лв. и начислен ДДС 1 666,67 лв.; Фактура № 10000000152 / 14.11.2017 г., предмет на доставка авансово плащане за поддръжка на овощни градини, данъчна основа 8 333,33 лв. и начислен ДДС 1 666,67 лв.; Фактура № 10000000158/29.12.2017 г., предмет на доставка поддръжка на овощни градини за 2017 г., стойност 70 000,00 лв., приспаднат аванс 50 833,33 лв., данъчна основа 19 166,67 лв. и начислен ДДС 3 833,33 лв.; Фактура № 10000000199/03.07.2018 г., предмет на доставка поддръжка на овощни градини, данъчна основа 5 833,33 лв. и начислен ДДС 1 166,67 лв.; Фактура № 10000000207/10.08.2018 г., предмет на доставка поддръжка на овощни градини, данъчна основа 8 333,33 лв. и начислен ДДС 1 666,67 лв.; Фактура № 10000000216/01.09.2018 г., предмет на доставка поддръжка на овощни градини, данъчна основа 5 000,00 лв. и начислен ДДС 1 000,00 лв.; Фактура № 10000000217/03.09.2018 г., предмет на доставка поддръжка на овощни градини, данъчна основа 1 666,67 лв. и начислен ДДС 333,33 лв.; Фактура № 10000000231/20.12.2018 г., предмет на доставка поддръжка на овощни градини, данъчна основа 3 416,67 лв. и начислен ДДС 683,33 лв.; Фактура № 10000000247/03.01.2019 г., предмет на доставка поддръжка на овощни градини, данъчна основа 17 650,00 лв. и начислен ДДС 3 530,00 лв.; Фактура № 10000000256 / 03.05.2019 г., предмет на доставка поддръжка на овощни градини, данъчна основа 2 266,67 лв. и начислен ДДС 453,33 лв.; Фактура № 10000000258/30.05.2019 г., предмет на доставка поддръжка на овощни градини, данъчна основа 11 186,00 лв. и начислен ДДС 2 237,20 лв.; Фактура № 10000000264/19.06.2019 г., предмет на доставка поддръжка на овощни градини, данъчна основа 8 790,00 лв. и начислен ДДС 1 758,00 лв.; Фактура № 10000000284/01.10.2019 г., предмет на доставка поддръжка на овощни градини, данъчна основа 18 710,00 лв. и начислен ДДС 3 742,00 лв.; Фактура № 10000000292/02.01.2020 г., предмет на доставка поддръжка на овощни градини, съгласно договор, данъчна основа 17 850,00 лв. и начислен ДДС 3 570,00 лв.; Фактура № 10000000319/29.07.2020 г., предмет на доставка поддръжка на овощни градини, данъчна основа 12 500,00 лв. и начислен ДДС 2 500,00 лв.; Фактура № 10000000321/21.08.2020 г., предмет на доставка аванс поддръжка на овощни градини, съгласно договор, данъчна основа 8 333,33 лв. и начислен ДДС 1 666,67 лв.

От страна на дружеството-доставчик са представени и следните фактури, издадени извън обхвата на ревизирания период: Фактура № 10000000328/01.10.2020 г., предмет на доставка поддръжка на овощни градини, данъчна основа 7 655,00 лв. и начислен ДДС 1 531,00 лв.; Фактура № 10000000336/01.11.2020 г., предмет на доставка поддръжка на овощни градини, данъчна основа 6 000,00 лв. и начислен ДДС 1 000,00 лв.; Фактура № 10000000338/16.11.2020 г., предмет на доставка поддръжка на овощни градини, данъчна основа 12 655,00 лв., приспаднат аванс 8 333,33 лв., данъчна основа 4 321,67 лв. и начислен ДДС 864,33 лв.; Фактура № 10000000341/04.12.2020 г., предмет на доставка консултантски услуги, данъчна основа 833,33 лв. и начислен ДДС 166,67 лв.

Представени са следните договори:

- Договор от 31.03.2015 г., съгласно който Д. Инвест ЕООД – Възложител

възлага на У. И. ООД - Изпълнител да извърши комплексна услуга по поддръжка на овощни градини със специализирана техника в земеделски земи, притежание на възложителя, намиращи се в землището на [населено място], общ. Съединение, обл. П.. Услугите включват оран, дисковане, ръчна работа, поливане, торене, резитба, косене, консултации от агроном, ригловане /съгласно договора от 2015 г./ Услугите, предмет на договора ще бъдат извършени с персонал, материали и техника на изпълнителя. Договорът се сключва до приключване възложената работа по обекта. При осъществяване предмета на договора, Изпълнителят следва да издава фактура в края на съответната стопанска година. Цената на услугата може да бъде различна за всяка стопанска година, в зависимост от обслужваната засадена площ и вложените материали;

- Договор от 01.10.2016 г., съгласно който Д. Инвест ЕООД – Възложител възлага, а У. И. ООД в качеството на Изпълнител следва да извърши услуги със специализирана техника по подготовка за засаждане и поддръжка на овощни градини, притежание на Възложителя, намиращи се в землището на [населено място], общ. Съединение, обл. П.. Услугите, предмет на договора е договорено, че ще бъдат извършвани с персонал и техника на Изпълнителя и/или избрани от него подизпълнители;

- Договор от 01.10.2017 г., съгласно който Д. Инвест ЕООД – Възложител възлага на У. И. ООД в качеството на Изпълнител да извърши услуги по подготовка за засаждане и поддръжка на овощни градини, притежание на Възложителя, намиращи се в землището на [населено място], общ. Съединение, обл. П.. Услугите, предмет на договора е договорено да бъдат извършвани с персонал и техника на Изпълнителя и/или избрани от него подизпълнители;

- Договор от 01.10.2018 г., съгласно който Д. Инвест ЕООД – Възложител възлага на У. И. ООД в качеството му на Изпълнител да извърши услуги по подготовка за засаждане и поддръжка на овощни градини, притежание на Възложителя, намиращи се в землището на [населено място], общ. Съединение, обл. П.. Услугите, предмет на договора е договорено да бъдат извършвани с персонал и техника на Изпълнителя и/или избрани от него подизпълнители;

- Договор от 01.10.2019 г., съгласно който Д. Инвест ЕООД – Възложител възлага на У. И. ООД в качеството на Изпълнител да извърши услуги по подготовка за засаждане и поддръжка на овощни градини, притежание на Възложителя, намиращи се в землището на [населено място], общ. Съединение, обл. П.. Услугите, предмет на договора е договорено да бъдат извършвани с персонал и техника на Изпълнителя и/или избрани от него подизпълнители;

- Договор от 01.10.2020 г., съгласно който Д. Инвест ЕООД – Възложител възлага на У. И. ООД в качеството на Изпълнител да извърши услуги по подготовка за засаждане и поддръжка на овощни градини, притежание на Възложителя, намиращи се в землището на [населено място], общ. Съединение, обл. П.. Услугите, предмет на договора е договорено да бъдат извършвани с персонал и техника на Изпълнителя и/или избрани от него подизпълнители;

От представените договори е установено, че Изпълнителят се задължава да извършва уговорените в договора услуги, съобразно график, определен от Възложителя. В тази връзка е представен дневник по дейности, които следва да бъдат извършени за 2020 г. За останалите ревизирани периоди не са представени графици относно договорените дейности. Уговорено е сумите по договорите да се заплащат по банков път, поради което са представени кредитни нареждания за плащания от Възложителя към Изпълнителя У. И. ООД в общ размер на 87 479.28 лв. при обща стойност на издадените фактури за ревизирания период 308 626,48 лв., в т.ч. данъчна основа 257 188,73 лв. и ДДС 51 437,75 лв. Представени са оборотни ведомости за 2014 г. и 2015 г. Не са представени счетоводни регистри за отчитане на стопанските операции по спорните фактури, включително за извършените разплащания по тях. Относно фактурираните доставки на стоки /орехов посадъчен материал/ от страна на дружеството-доставчик не са представени: приемно-предавателни протоколи за извършените доставки, доказателства, свързани с получаване заявките за доставка на стоки; документи за транспортиране на стоките, предмет на издадените фактури /данни на транспортното средство и шофьора, извършил превозването на стоките, мястото на натоварване и разтоварване на стоките и съставените документи - пътни листа, товарителници и др./. От страна на управителя на У. И. ООД - Л. П. е представена обяснителна записка, съгласно която основната дейност на управляваното от него дружество е съсредоточена в създаване и отглеждане на собствени орехови и бадемкови насаждения, и лавандула, както и предоставяне на земеделски услуги с техника и персонал на други лица, включително към свързани дружества. Заявено е, че У. И. ЕООД притежава собствени земеделски земи, на които има създадени овощни градини от орехи и бадеми в землището на [населено място], [община], област Х.. Освен основните насаждения, които са около 1 300 декара дружеството притежава и 50 декара върху които се засаждат пъпеши, както и ливади около 70 декара. През 2018 и 2019 г. допълнително са създадени около 200 дка площи с лавандула. Дружеството е регистрирано като земеделски производител през 2014 г. и е сертифицирано за био-земеделие от Б. ЕООД [населено място]. У. И. ЕООД притежава селскостопанско оборудване – трактори, прикачен инвентар, цистерни, плугове, дискови брани, косачки, мулчери, свредели за дупки, продълбочител, машини, всякакви ръчни инструменти и инструменти за поддръжка на техниката, както и автопарк от леки автомобили и бусове. Тази ресурсна и материална обезпеченост позволява на У. И. ЕООД да предоставя всякакъв вид селскостопански услуги на други лица, включително всякакви почвени обработки, услуги по самото засаждане и последваща поддръжка на трайните насаждения, а също така и на градините, засадени с лавандула. Услугите, които предоставя дружеството включват: ръчен труд, оран, продълбочаване, дисковане, фрезоване, култивиране, мулчиране, косене, резитба, пръскане, окопаване, плевене, поливане, почистване на терени, торене, консултации от дипломиран агроном и всякакви други дейности, свързани с отглеждането на селскостопански култури и трайни насаждения (орехи, бадеми, пъпеши, лавандула и др.). За осъществяването на предоставените услуги е посочено, че У. И. ООД използва персонал на подизпълнител –У. СП ЕООД с ЕИК:[ЕИК]

и своя собствена селскостопанска техника, автомобили, бусове, инструменти, машини и оборудване. Приложена е инвентарна книга за наличните машини, транспортни средства и оборудване. Посочено е още, че У. И. ООД разполага с две основни бази в [населено място], общ. Т. и [населено място], общ. Б. , където е разпределена техниката, която обслужва около 90 % от парцелите. При необходимост от придвижване до останалите по-отдалечени градини се използва пътна помощ за придвижването ѝ. Заявено е, че дружеството-доставчик получава финансиране от Държавен фонд „Земеделие“. Средствата по финансирането на дружеството са осчетоводени по Счетоводна сметка 704 „Приходи от финансиране“. Посочено е, че приходите на дружеството-доставчик се формират и от фактурирани селскостопански услуги, труд и консултации към други лица. У. И. ЕООД е регистрирано по ЗДДС лице, считано от 29.04.2011 г. Относно спорните фактури е заявено, че са включени в СД и Дневниците за продажби за съответния отчетен период с предмет на доставките, съответстващ на изложените данни. От справка от ИС на НАП е установено, че за периода 01.01.2014 г. до м. 09.2020 г. в дружеството-доставчик са осигурявани 10 лица по трудов договор, като са прекратени 6 бр. трудови договори. Деклариран е код на икономическа дейност (К.) на прекратените лица към 05.10.2018 г. - 7311- дейност на рекламни агенции. Действащите трудови договори са с К. 0125 – Отглеждане на черупкови, ягодоплодни и други плодове и длъжности: технически сътрудник, агроном, работник овощар и специалист поддръжка. Установено е още, че дружеството-доставчик е декларирало код по ЕКАТТЕ - Единен класификатор на административно- териториалните и териториалните единици на наетите лица 68134- С. и 77325- Х., общ. Т.. От страна на ревизиращите органи е посочено, че при извършената насрещна проверка на У. И. ООД не са представени доказателства относно фактурирания посадъчен материал , както и графици за извършване на дейностите, съгласно договорите за 2015 г. – 2019г. и протоколи за приемане на извършените мероприятия или за отстраняване на несвършени такива по посочените договори. Органите по приходите са приели, че от събраните доказателства не се установява на каква база се определят цените и обема на фактурираните услуги. От страна на дружеството-доставчик е заявено, че същият използва своя селскостопанска техника при извършване на услугите, както и персонал на подизпълнител – У. СП ЕООД с ЕИК:[ЕИК]. В тази връзка с ИИНП № Р-22221020007597-141-001/19.04.2021 г. на ТД на НАП [населено място], е изготвено и издадено ИПДПОЗЛ № П-16002621073650-040-001/21.04.2021 г., до У. СП ЕООД, връчено на 23.04.2021 г. по електронен път, с което са изискани на основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК следните документи: всички издадени фактури през периода 01.01.2015 г. – 30.09.2020 г. на У. И. ООД,[ЕИК], свързани с извършени услуги по обработка и поддръжка на орехови насаждения в [населено място], предназначени за Д. Инвест ЕООД; Договори, приемо-предавателни протоколи и др.; документи, доказващи плащане по доставките-банкови извлечения от разплащателна сметка или дневен финансов бон и Свидетелство за регистрация на ЕКАФП; месечни оборотни ведомости за периодите на издаване на фактурите; Инвентарна книга; Аналитична отчетност на разходите за извършените услуги

/аналитични извлечения от сметките от Група 60 „Разходи по икономически елементи, вкл. отчетени командировъчни и други разходи за работниците/храна, спане и др./; Хронологични и аналитични извлечения на счетоводните сметки, по които са отразени счетоводните записвания, свързани с отчитане на прихода от извършените услуги; Идентификационни данни на лицата, участвали в изпълнението на СМР и техните длъжности; Документи, доказващи квалификация на наетите лица. Ведомост за заплати на назначените работници по трудови правоотношения или сключени граждански договори и сметки за изплатени суми; В случай, че при извършване на доставките на услуги са приети материали от възложителя да бъде посочено мястото на тяхното предаване и приемане и да се представят транспортни документи, в т.ч. фактури за извършен транспорт, товарителници, пътни листа, кантарни бележки и др.,доказващи транспортирането на стоките/материалите до складови и търговски помещения и/или впоследствие до обекта/; доказателства за мястото на съхранение на материалите до влагането им в дейността /Документи за собственост или договор за наем на търговски обект/склад за съхранение на стоките/материалите; за какъв период от време са съхранявани материалите, както и информация за лицата, участвали в товаренето/разтоварването на материалите, свързани с фактурираните услуги. На основание чл. 56, ал. 1 от ДОПК са изискани и писмени обяснения относно: извършени други доставки към контрагенти през същите периоди, какви са те и как е разпределен наличния персонал за извършване на всички дейности /П.. 4, л.854-849, П.. 1, л.39-38/.

Във връзка с ИПДПОЗЛ № П-16002621073650-040-001/ 21.04.2021 г. от страна на У. СП ЕООД е представен отговор, съдържащ обяснителни записки и придружаващи документи от проверяваното лице изпратени чрез ел. услуга, заведени с вх. № както следва: П-16002621073650-ПРД-001-И от 29.04.2021, П-16002621073650-ПРД-002-И от 13.05.2021, П-16002621073650-ПРД-003-И от 13.05.2021, П-16002621073650-ПРД-004-И от 13.05.2021, П-16002621073650-ПРД-005-И от 13.05.2021, П-16002621073650-ПРД-006-И от 13.05.2021, П-16002621073650-ПРД-007-И от 13.05.2021, П-16002621073650-ПРД-008-И от 13.05.2021, П-16002621073650-ПРД-009-И от 14.05.2021 и П-16002621073650-ПРД-010-И от 17.05.2021. Представени са както следва: Копия на фактури издадени от У. СП ЕООД, ЕИК:[ЕИК] за периода 01.01.2017 г. до 30.09.2020 г. – 49 броя; банкови извлечения от разплащателна сметка за периода 01.01.2015 г. до 31.12.2017 г.; Оборотни ведомости по месеци за периода 01.01.2015 г. до 30.09.2020 г. /включително/; Договор за извършване на комплексна услуга по поддръжка на овощни градини със специализирана техника сключени с У. И. ООД,[ЕИК] /с предишно наименование Л. 2008 ООД/ - 4 бр.; Разчетни платежни ведомости на персонал по трудов договор. Представени са и писмени обяснения от страна на М. Ш. А.-управител на У. СП ЕООД, в които същият декларира, че основната дейност на У. СП ЕООД е свързана с предоставяне на работна ръка за извършване на определени дейности; Услугите се извършват с техника на възложителя; персоналът е с променлив състав в зависимост от дейностите, които са извършвани. Посочено е, че персоналът основно се състои от ръководител-земеделие, трактористи, овощари, работници овощна

градина. Числеността на персонала през годините е както следва: 2014 година - 5 служители; 2016 година - 10 служители; 2017 година - 9 служители; 2018 година - 9 служители; 2019 година - 12 служители; 2020 година - 6 служители. Посочено е, че информацията касае края на всяка една от годините. Уточнено е, че услугите, предоставяни от У. СП ЕООД включват: ръчен труд, оран, подълбочаване, дисковане, фрезоване, култивиране, мулчиране, косене, резитба, пръскане, окопаване, плевене, поливане, почистване на терени, торене и всякакъв вид дейности, свързани с отглеждането на селскостопански култури и трайни насаждения /орехи, бадеми, пъпеша, лавандула и др./. Заявено е, че дейността на У. СП ЕООД се финансира от получените приходи от предоставяне на работна ръка, които са между 80 000.00 лв. и 112 000.00 на годишна база. Уточнено е, че издадените между У. И. ООД и У. СП ЕООД фактури всеки месец за периода 01.01.2017 г. до 30.11.2020 г. са с предмет : „услуги по договор“. От страна на ревизиращите във връзка с представените договори, сключени между У. И. ООД и У. СП ЕООД за 2017 г., 2018 г., 2019 г. и 2020 г., е прието, че същите са идентични по съдържание с договорите, сключени между Д. Инвест ЕООД и У. И. ООД, с разликата, че в същите не е посочено мястото на обработваните земи, а че същите са посочени от Възложителя. Прието е, че в този случай договорът изразява намеренията между страните, свързани с извършване на комплексна услуга по поддръжка на овощни градини със специализирана техника в земеделски земи, определени от възложителя – „У. И. ООД. От страна на У. СП ЕООД е декларирано, че се предоставя работна ръка за извършване на договорените дейности. От страна на ревизиращите органи е извършена справка в ИС на НАП за актуално състояние на действащи трудови договори на У. СП ЕООД за периода 01.01.2014 г. до 30.09.2020 г., от която е установено, че лицата в дружеството са назначени с К. по Н. 4638 специализирана търговия на дребно с хр. стоки и К. 0161 – отглеждане на влакнодайни растения . Деклариран е Код по ЕКАТТЕ – 77325 съответстващ на [населено място], общ. Х.. От извършената справка в ЕСГРАОН на лицата, назначени по трудов договор в У. СП ЕООД са установени следните адреси по местоживееене: Д. Г. Я. с ЕГН 560506**** - [населено място], общ. Я.; И. М. И. с ЕГН 830925**** - [населено място], общ. Я.; С. М. М. с ЕГН 801013**** - [населено място], общ. Я.; М. И. Ж. с ЕГН 610918**** - [населено място], общ. Я.; Я. Г. Г. с ЕГН 610626****- [населено място]; Д. И. Д. с ЕГН 600107****- с Х., общ. Т.; В. С. В. с ЕГН 630704****- [населено място]; Ж. К. Д. с ЕГН 810691****- [населено място]; Й. С. П. с ЕГН 821018****- [населено място]; Ш. М. Ш. с ЕГН 010705****-гр. Х.; К. Х. Г. с ЕГН [ЕГН] – [населено място], общ. Я.. Прието е, че установените данни за лицата съответстват на района, в който У. И. ООД и У. СП ЕООД има собствени и наети бази –с.Х., общ. Т. и [населено място], общ. Б., област Я. и в същите извършва обработка на земеделски площи. При проверката не са представени доказателства, свързани с командироване на наетия персонал от посочения район до [населено място], общ. Съединение, обл. П., а именни заповеди за командировки, документи за отчитане на разходи за командировки и счетоводни регистри, документи, свързани с транспортиране на персонала и техниката от района на [населено място], общ. Я. до [населено място], общ. Съединение. Съгласно счетоводните регистри е установено, че

ревизираното лице е започвало дейността по засаждане на ореховия масив през 2014 г., във връзка, с което са отчетени разходи за посадъчен материал и обработка. Констатирано е, че договорите за услуги по обработка на земеделски площи между У. И. ООД в качеството му на доставчик на ревизираното лице и неговия предходен доставчик У. СП ЕООД са от 01.10.2017 г.

От страна на ревизираното дружество в хода на ревизията във връзка с връчено му ИПДПОЗЛ №Р-22221020007597-040-001/21.01.2021 г. са представени с писмо вх. № Р-22221020007597-ПРД -006 от 22.02.2021 г. следните доказателства: Договор от 31.03.2015 г., сключен между Д. Инвест ЕООД - Възложител и У. И. ООД - Изпълнител /с предишно наименование Л. 2008 ООД/, с предмет: поддръжка на овощни градини със специализирана техника в земеделски земи на Възложителя, намиращи се в землището на [населено място], общ. Съединение, обл. П.; Договор от 01.10.2016 г., сключен между Д. Инвест ЕООД - Възложител и У. И. ООД - Изпълнител /с предишно наименование Л. 2008 ООД/, с предмет: услуги със специализирана техника по подготовка за засаждане и поддръжка на овощни градини, притежание на Възложителя, намиращи се в землището на [населено място], общ. Съединение, обл. П.; Договор от 01.10.2017 г., сключен между Д. Инвест ЕООД - Възложител и У. И. ООД - Изпълнител /с предишно наименование Л. 2008 ООД/, с предмет: услуги със специализирана техника по подготовка за засаждане и поддръжка на овощни градини, притежание на Възложителя, намиращи се в землището на [населено място], общ. Съединение, обл. П.; Договор от 01.10.2018 г., сключен между Д. Инвест ЕООД - Възложител и У. И. ООД - Изпълнител /с предишно наименование Л. 2008 ООД/, с предмет: услуги със специализирана техника по подготовка за засаждане и поддръжка на овощни градини, притежание на Възложителя, намиращи се в землището на [населено място], общ. Съединение, обл. П.; Договор от 01.10.2019 г., сключен между Д. Инвест ЕООД - Възложител и У. И. ООД - Изпълнител /с предишно наименование Л. 2008 ООД/, с предмет: услуги със специализирана техника по подготовка за засаждане и поддръжка на овощни градини, притежание на Възложителя, намиращи се в землището на [населено място], общ. Съединение, обл. П.; Договор от 01.10.2020 г., сключен между Д. Инвест ЕООД - Възложител и У. И. ООД - Изпълнител /с предишно наименование Л. 2008 ООД/, с предмет: услуги със специализирана техника по подготовка за засаждане и поддръжка на овощни градини, притежание на Възложителя, намиращи се в землището на [населено място], общ. Съединение, обл. П.; Договор за контрол и сертификация на биологично производство, преработка, означаване и търговия с биологични продукти № 2679/30.12.2014 г., сключен между Б. Б. ООД и Д. Инвест ЕООД относно издаване на сертификат за спазване на правилата за биологично производство на земеделски култури, индивидуализирани подробно в Приложение № 1 към договора; Регистрационни карти на земеделски производител, издадени от Областна дирекция „Земеделие“ – С. със заверка на Д. Инвест ЕООД за ревизирания период.

С придружително писмо с вх. Р-22221020007597-ПРД -007 от 20.05.2021 г. са представени приемно-предавателни протоколи към фактури с Възложител Д.

Инвест ЕООД и изпълнител У. И. ООД /с предишно наименование Л. 2008 ООД - Фактура № [ЕГН]/30.12.2015 г., Фактура № [ЕГН]/01.09.2018 г., Фактура № [ЕГН]/03.07.2018 г., Фактура № [ЕГН]/01.09.2018 г., Фактура № [ЕГН]/10.08.2018 г., Фактура № [ЕГН]/03.01.2019 г., Фактура № [ЕГН]/01.10.2019 г., Фактура № [ЕГН]/29.07.2020 г., Фактура № [ЕГН]/02.01.2020 г./ Представени са още с придружително писмо от 26.05.2021 г. – Дневник на стопанството в [населено място] – орехи за 2018 г., за 2019 г. и 2020 г., Протокол и Становище от м. Февруари 2015 г. за изсъхнали дървета.

От страна на ревизирия субект са представени писмени обяснения, съгласно които основната дейност на дружеството се изразява в отглеждане, производство и търговия със селскостопанска продукция, като до момента дейността е съсредоточена в отглеждането на орехови насаждения. Посочено е, че в дружеството няма наети лица по трудово или гражданско правоотношение, ползва услугите на подизпълнител У. И. ООД /с предишно наименование Л. 2008 ООД/, за което представя договор.

В хода на ревизията на основание чл.115 от ДОПК е извършена проверка в счетоводството на ревизираното лице на първичните счетоводни документи и регистри, обективизирана в Протокол № 1728301/17.05.2021 г. В хода на тази проверка от страна на ревизиращите органи са изискани допълнителни документи, свързани с извършените услуги по обработка на площите на ревизираното лице – протоколи, планове, справки и др. На място са представени и сключените между ревизираното лице и неговия подизпълнител договори за предоставяне на услуги със специализирана техника по подготовка за засаждане и поддръжка на овощни градини, притежание на Възложителя, намиращи се в землището на [населено място], общ. Съединение, обл. П. от 31.03.2015 г., 01.10.2016 г., 01.10.2017 г., 01.10.2018 г., 01.10.2019 г. и 01.10.2020 г. Представени са и приемо-предавателни протоколи от дати 30.12.2015 г. по Фактура № 1...41/30.12.2015 г.; 03.07.2018 г. по Фактура № 1...199/03.07.2018 г.; 10.08.2018 г. по Фактура № 1...207/10.08.2018 г.; 01.09.2018 г. по Фактура № 1...217/01.09.2018 г.; 01.09.2018 г. по Фактура № 21...216/01.09.2018 г.; 03.01.2019 г. по Фактура № 1...247/03.01.2019 г.; 01.10.2019 г. по Фактура № 1...284/01.10.2019 г.; 02.01.2020 г. по Фактура № 1...292/02.01.2020 г. и 29.07.2020 г. по Фактура № 1...319/29.07.2020 г. Установено е, че в представените протоколи са посочени имена, длъжности на лицата, респективно в какво качество същите са ги подписали, както и че представляващ двете дружества Д. Инвест ЕООД и У. И. ООД е Л. Л. Т..

От страна на ревизираното лице чрез ИК „Контрол“ са представени дневници на стопанството/регистър на полето/орехи с населено място [населено място] за 2018 г., 2019 г. и 2020 г., в които са посочени само дата и описание на дейностите/мероприятия, без да е посочена информацията относно същите, включително и за лицата, отговорни за тяхното съставяне. От страна на ревизиращите органи е извършен анализ на представените документи, в хода на който същите приемат, че са налице редица несъответствия – всички описани мероприятия в представените дневници са до м. Септември на съответната година, за разлика от протоколите, включващи дейности и след този период; мероприятията по месеци са еднотипни и повтарящи се за

месеца, докато в протоколите са включени различни такива за периода, както че протоколите не съдържат периода, през който са извършвани мероприятията.

При тази фактическа обстановка органите по приходите са приели за недоказано реалното извършване на доставки по фактурите, издадени от описаното по-горе дружество-доставчик. По отношение на двете фактури с предмет: орехов посадъчен материал, е прието, че доставките не са реални предвид липсата на съпътстващи издадените фактури документи - приемо-предавателни протоколи за извършените доставки, заявки за доставка на стоките, транспортни документи, не са представени счетоводни регистри от страна на дружеството-доставчик за отчитане на наличните стоки, респективно тяхното изписване от неговия патримониум във връзка с продажбата им.

По отношение на останалите 21 бр. фактури с предмет услуги, изразяващи се в поддръжка на овощни градини със специализирана техника в земеделски земи на Възложителя, намиращи се в землището на [населено място], общ. Съединение, обл. П., ревизиращите органи са направили извод за липса на реалност на доставките, предвид липсата на безспорни доказателства за тяхното извършване от дружеството-доставчик, както и че представените в хода на ревизията са с противоречиво съдържание, съдържат множество несъответствия, не са представени графици за персонала на дружеството подизпълнител на дружеството-доставчик, не са представени командировъчни и документи за отчитане разходите по командироване, графици за изпълнение на договорените дейности по сключените договори, представените приемо-предавателни протоколи са с бланкетно съдържание, същите са подписани от едно и също лице представляващо ревизираното дружество и дружеството-доставчик, в протоколите не е посочен периодът, през който са извършени съответните мероприятия. По тези съображения ревизиращият екип е приел, че за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури не са налице предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС и чл. 25, ал. 2 и ал. 7 от ЗДДС.

II. В ЧАСТТА ПО ЗКПО:

В съответствие с резултатите от направените проверки и фактическите и правни изводи относно реалността на доставките и ползването им от ревизираното дружество за извършване на икономическата му дейност, са формирани мотивите на ревизиращия екип в частта на облагане на дружеството с корпоративен данък по ЗКПО.

1. За данъчен период 2014 г.

Констатирано е, че за 2014 г. от страна на ревизираното дружество е подадена годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО, с която е деклариран счетоводен финансов резултат – счетоводна загуба, в размер на 17 310,81 лв. и данъчен финансов резултат – данъчна загуба в размер на 10 493.74 лв.

В хода на ревизията от извършен анализ на представената счетоводна отчетност за 2014 г., от страна на органите по приходите е установено, че от страна на ревизираното дружество по дебит на Счетоводна сметка № 602 е

отчетен текущ разход в размер на 12 250.00 лв., данъчната основа по Фактура № 0...119/24.07.2014 г., издадена от ЕТ З. К. - А., ЕИК:[ЕИК], с предмет: „продълбочаване на почвата“. Този разход впоследствие е осчетоводен чрез Счетоводна сметка 611 „Разходи за основна дейност“, приключен със Счетоводна сметка 123 „Печалби и загуби от текущата година“. Това е прието от страна на ревизиращите органи като незаконосъобразно и неправилно. Прието е още, че в тази връзка и доколкото е установено, че по отношение на други разходи, свързани с обработка на почвата и поддръжка на овощните градини, ревизираното дружество натрупва разходи по Счетоводна сметка 613 „Разходи за придобиване на ДМА“, то дружеството не следва единна счетоводна политика относно оценката на трайните му насаждения, каквито са изискванията на Счетоводен стандарт /СС/ 41 „Селско стопанство“ – по справедлива стойност или по себестойност. Ревизиращите органи са се позовали на т. 5.3 от СС 41 „Селско стопанство“, съгласно който – неплододаващите трайни насаждения до прехвърлянето им в групата на плододаващите, се отчитат като разходи за придобиване на ДМА, намалени със селскостопанска продукция, добита преди този момент. Предвид, че е установено, че ревизираното лице е стартирало засаждането на ореховия масив през 2014 г. /дружеството е имало закупени орехови дръвчета и през 2014 г. – отчетен разход от 46 000.00 лв. по Фактура № 1...04/27.06.2014 г. от У. И. ООД/, то същото не е следвало да отчита този разход като текущ, същият е следвало да бъде отразен в Счетоводна сметка № 613. Ревизиращите органи са акцентирали, че счетоводните разходи, формиращи данъчен амортизируем актив, включително последващите разходи не се признават за данъчни цели. В тази връзка на основание чл. 78 вр. чл. 67 от ЗКПО е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат на ревизираното дружество за 2014 г. със сумата от 12 500.00 лв. От страна на приходната администрация не е призната декларираната от ревизираното лице данъчна загуба в размер на 10 493.74 лв., и е определен данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 1 756.26 лв., респективно е определен и дължим корпоративен данък в размер на 173.63 лв., ведно със съответните лихви за забава.

2. За данъчен период 2015 г.

Констатирано е, че за 2015 г. от страна на ревизираното дружество е подадена годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО, с която е декларирана счетоводна загуба в размер на 2 963.24 лв. и нулев данъчен резултат.

В хода на ревизията е установен отчетен разход в размер на 22 003.63 лв. по Счетоводна сметка № 609 „Разходи за погиване на насаждения“ във връзка с погиване на 1 435 орехови фиданки в землището на [населено място]. От страна на ревизираното дружество са представени становище от агроном Й. Т. от 09.02.2015 г. и протокол за извършен оглед на изсъхналите дървета от същата дата, подписан от агроном Й. Т., работник М. Ш. А. и управителя на дружеството – Л. Т.. Според становището, изсъхването е причинено от напукана кора в корена на фиданките. Ревизиращите органи са приели, че доколкото посочените в документите агроном и работник не са служители в ревизираното дружество, а на дружеството - У. И. ООД /агрономът е бил

назначен там на 15.05.2015 г., много след издаване на становището/, и с оглед липсата на други доказателства, че не са налице основанията, визирани в нормата на чл. 28, ал. 3 от ЗКПО, само при наличието, на които разходите за брак могат да се признаят за данъчни цели на основание чл. 28, ал. 2 от ЗКПО. Установено е още, че ревизираното дружество е отчетло като приход получено застрахователно обезщетение в тази връзка в размер на 18 136.81 лв. Предвид което приходната администрация е формирала извод, че приложима в случая е и нормата на чл. 29 от ЗКПО, съгласно която, не се признават за данъчни цели счетоводните разходи, възникнали по повод на липси и брак на активи до размера на признатите разходи по чл. 28 от ЗКПО. В тази връзка, с размера на разликата между стойността на отчетения приход и разход по повод възникналия брак, с РА е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат за 2015 г. със сумата в размер на 3 866.82 лв. С РА е определен данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 5 953.42 лв. и е определен корпоративен данък в размер на 595.34 лв., ведно със съответните лихви за забава.

3. За данъчен период 2016 г.

С подадената от ревизираното лице, ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2016 г. е деклариран счетоводен финансов резултат – счетоводна печалба в размер на 63 891.07 лв. и данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 44 009.58 лв.

В хода на ревизията е установено, че от страна на ревизираното лице е отчетен разход по Фактура № 1...83/30.12.2016 г., издадена от У. И. ООД на стойност 7 130.40 лв., с предмет: „обработка на овощни градини“. От извършения анализ на счетоводната отчетност на дружеството, ревизиращите органи са стигнали до извод, че не следва единна счетоводна политика относно оценката на трайните насаждения, съобразно изискванията на СС 41 - по справедлива стойност или себестойност. Органите по приходите са се позовали на т. 5.3 от СС 41, съгласно която норма неплододаващите трайни насаждения до прехвърлянето им в групата на плододаващите, се отчитат като разходи за придобиване на ДМА, намалени със селскостопанска продукция, добита преди този момент, като са приели, че отчетените разходи по отглеждането за периода не са текущ разход, респективно същите са отчетени неправомерно в резултата за периода.

Предвид установеното на основание чл. 78 вр. чл. 67 от ЗКПО е извършена корекция на счетоводния финансов резултат със сумата на отчетените разходи, свързани с придобиване на дълготраен актив в размер на 7 130.40 лв. В тази връзка за 2016 г. с РА е увеличен счетоводният финансов резултат със сумата от 7 130.40 лв. и е намален със сумата на непризнатата данъчна загуба в размер на 8 533.14 лв. Определен е общ размер на извършените корекции – 15 663.50 лв. С РА е определен данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 56 673.12 лв., респективно определен дължим корпоративен данък в размер на 5 923.30 лв., ведно с дължимите лихви за забава, с оглед признатата ползвана отстъпка от 44.01 лв. /5 967.31 лв. – 44.01 лв./. След приспадане на внесения от ревизираното дружество корпоративен данък в размер на 4 356.95 лв., с РА е определен дължим корпоративен данък за довносяне в размер на 1 566.35 лв., представляващ

именно 10 % от стойността на извършените корекции в посока увеличение и намаление на декларирания счетоводен финансов резултат.

4. За данъчен период 2017 г.

С подадената от ревизираното лице, ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2017 г. е деклариран счетоводен финансов резултат – счетоводна печалба в размер на 25 780.19 лв. и данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 25 780.30 лв.

В хода на ревизията е установено, че от страна на ревизираното лице през този период е извършвана селскостопанска дейност, свързана със засаждане и отглеждане на орехови насаждения в землището на [населено място]. Констатирано е, че от страна на ревизираното лице в отчетен частично разход по Фактура № 1...158/29.12.2017 г., издадена от У. И. ООД на стойност 51 110.40 лв. за годишна поддръжка на овощни градини. От извършения анализ на счетоводната отчетност на дружеството, ревизиращите органи са стигнали до извод, че не следва единна счетоводна политика относно оценката на трайните насаждения, съобразно изискванията на СС 41 - по справедлива стойност или себестойност. Органите по приходите са се позовали на т. 5.3 от СС 41, съгласно която норма неплододаващите трайни насаждения до прехвърлянето им в групата на плододаващите, се отчитат като разходи за придобиване на ДМА, намалени със селскостопанска продукция, добита преди този момент, като са приели, че отчетените разходи по отглеждането за периода не са текущ разход, респективно същите са отчетени неправомерно в резултата за периода.

Предвид установеното на основание чл. 78 вр. чл. 67 от ЗКПО е извършена корекция на счетоводния финансов резултат със сумата на отчетените разходи, свързани с придобиване на дълготраен актив в размер на 51 110.40 лв. В тази връзка за 2017 г. с РА е увеличен счетоводният финансов резултат със сумата от 51 110.40 лв., като с РА е определен данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 76 890.59 лв. и корпоративен данък в размер на 7 689.06 лв. След приспадане на внесения от ревизираното дружество корпоративен данък в размер на 2 578.03 лв., с РА е определен дължим корпоративен данък за довносяне в размер на 5 111.03 лв., представляващ именно 10 % от стойността на извършените корекции в посока увеличение и намаление на декларирания счетоводен финансов резултат.

5. За данъчен период 2018 г.

С подадената от ревизираното лице, ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2018 г. е деклариран счетоводен финансов резултат – счетоводна печалба в размер на 19 956.44 лв. и данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 19 956.44 лв.

В хода на ревизията е установено, че от страна на ревизираното лице през този период е извършвана селскостопанска дейност, свързана със засаждане и отглеждане на орехови насаждения в землището на [населено място]. Констатирано е, че от страна на ревизираното лице е отчетен частично разход по Фактура № 1..199/03.07.2018 г., Фактура № 1...207/10.08.2018 г., Фактура № 1...216/01.09.2018 г., Фактура № 1...217/03.09.2018 г., Фактура № 1...231/20.12.2018 г. и Фактура № 1...257/03.01.2019 г., издадени от У. И. ООД на стойност 41 900.90 лв. за годишна поддръжка на овощни градини. От

извършения анализ на счетоводната отчетност на дружеството, ревизиращите органи са стигнали до извод, че не следва единна счетоводна политика относно оценката на трайните насаждения, съобразно изискванията на СС 41 - по справедлива стойност или себестойност. Органите по приходите са се позовали на т. 5.3 от СС 41, съгласно която норма неплододаващите трайни насаждения до прехвърлянето им в групата на плододаващите, се отчитат като разходи за придобиване на ДМА, намалени със селскостопанска продукция, добита преди този момент, като са приели, че отчетените разходи по отглеждането за периода не са текущ разход, респективно същите са отчетени неправомерно в резултата за периода.

Предвид установеното на основание чл. 78 вр. чл. 67 от ЗКПО е извършена корекция на счетоводния финансов резултат със сумата на отчетените разходи, свързани с придобиване на дълготраен актив в размер на 41 900.90 лв. В тази връзка за 2018 г. с РА е увеличен счетоводният финансов резултат със сума в общ размер на 51 380 лв. /41 900.90 лв. непризнати текущи разходи по обработка на овощните градини + 9 480.19 лв. отписани задължения за лихви/. С РА е определен данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 71 336.62 лв. и корпоративен данък в размер на 7 133.66 лв. След приспадане на внесения от ревизираното дружество корпоративен данък в размер на 1 995.64 лв., с РА е определен дължим корпоративен данък за донасяне в размер на 5 138.02 лв.

6. За данъчен период 2019 г.

С подадената от ревизираното лице, ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2019 г. е деклариран счетоводен финансов резултат – счетоводна печалба в размер на 15 825.22 лв. и данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 15 825.52 лв. В хода на ревизията е установено, че от страна на ревизираното лице през този период е извършвана селскостопанска дейност, свързана със засаждане и отглеждане на орехови насаждения в землището на [населено място]. Констатирано е, че от страна на ревизираното лице е отчетен частично разход по Фактура № 1..264/19.06.2019 г., Фактура № 1...284/04.10.2019 г. и Фактура № 1...292/02.01.2020 г., издадени от У. И. ООД на стойност 45 350.00 лв. за годишна поддръжка на овощни градини. От извършения анализ на счетоводната отчетност на дружеството, ревизиращите органи са стигнали до извод, че не следва единна счетоводна политика относно оценката на трайните насаждения, съобразно изискванията на СС 41 - по справедлива стойност или себестойност. Органите по приходите са се позовали на т. 5.3 от СС 41, съгласно която норма неплододаващите трайни насаждения до прехвърлянето им в групата на плододаващите, се отчитат като разходи за придобиване на ДМА, намалени със селскостопанска продукция, добита преди този момент, като са приели, че отчетените разходи по отглеждането за периода не са текущ разход, респективно същите са отчетени неправомерно в резултата за периода.

Предвид установеното, на основание чл. 78 вр. чл. 67 от ЗКПО е извършена корекция на счетоводния финансов резултат със сумата на отчетените разходи, свързани с придобиване на дълготраен актив в размер на 45 350.00 лв. В тази връзка за 2019 г. с РА е увеличен счетоводният финансов резултат със сума в общ размер на 50 701.65 лв. /45 350.00 лв. непризнати текущи

разходи по обработка на овощните градини + 5 351.56 лв. отписани задължения за лихви/. С РА е определен данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 66 526.78 лв. и корпоративен данък в размер на 6 652.68 лв. След приспадане на внесения от ревизираното дружество корпоративен данък в размер на 1 582.52 лв., с РА е определен дължим корпоративен данък за донасяне в размер на 5 070.16 лв.

В тази връзка за ревизираният период от 01.01.2014 г. до 31.12.2019 г. е определен дължим корпоративен данък в размер на 17 656.53 лв. /главница/ и дължима лихва за забава в размер на 5 590.60 лв.

В хода на съдебното производство е допусната и изслушана съдебно-счетоводна експертиза, с вещо лице С. В. К.. Прието е заключение по следните въпроси, поставени от жалбоподателя:

1. Процесните фактури, издадени от У. И. ООД, отчетени ли са в счетоводството на доставчика, включени ли са в дневниците му за продажби, резултатът отразен ли е в справките-декларации за съответните данъчни периоди. Дължимият ДДС внесен ли е в бюджета от доставчика за процесните данъчни периоди и в какви размери?;

2. Признат ли е счетоводен приход по процесните фактури, включен ли е приходът в данъчния резултат?

3. Дружеството-доставчик, извършило ли е разходи във връзка с фактурираните доставки и съответно как е формирана услугата, фактурирана на доверителя?

По първия въпрос, вещото лице установява, че всички издадени фактури от У. И. ООД по отношение на Д. Инвест ЕООД са отчетени в дневник за продажби на дружеството-доставчик, включително и в подадена от него месечна справка-декларация по ЗДДС. Установено е още, че дължимият ДДС по тези декларации е закрит в данъчно-осигурителната партида на У. И. ЕООД, чрез плащане и частично прихващане от други платени от дружеството задължения, неизискуем към датата на подаване на справката-декларация по ЗДДС.

По втория въпрос, вещото лице в констативно-съобразителната част на експертното заключение установява, че всяка от процесните фактури е осчетоводена като приход /или в Счетоводна сметка 703 „Приходи от продажба на услуги или в Счетоводна сметка 702 „Приходи от продажба на стоки“/ в У. И. ЕООД, като всички осчетоводени приходи са включени и са част от декларираните приходи в ГДД за 2016 г., 2017 г., 2018 г., и 2019 г. на У. И. ЕООД.

По третия въпрос, вещото лице установява, че дружеството-доставчик У. И. ЕООД е закупувало гориво, като за това от негова страна са представени разходооправдателни документи за част от направения разход за гориво /пътни листа и отчет машинно-смяна/ отнасящ се до обект [населено място], съответно от негова страна са отчетени амортизационни разходи за активите, които експлоатира. От документите е установено, че дружеството-доставчик е направило разходи за гориво, което е съхранявано в цистерна за зареждане на малогабаритен трактор и другите машини, съгласно хронология на Счетоводна сметка 601 „Разходи за материали“ за всяка от процесните години. Горивото не е осчетоводявано в материална сметка „Гориво“,

респективно не е изписвано на база обобщени отчети за изминати километри по пътни листа, същото е директно изписано като „разход“. За доказване на разхода на гориво ССЧЕ установява от представените за всяка от годините лимитна карта за малогабаритен трактор, който не е МПС /не се движи на самоход, респективно не може да зарежда гориво самостоятелно на бензиностанция/, от която е установено, че на трактора е сипвано гориво от туба по 20 литра. От представената лимитативна карта за 2020 г. е установено, че за машина „У. F249“ е посочена дата на сипване на гориво, подпис на отговорника по зареденото гориво – М. А., като навсякъде зареденото гориво е 20 литра. Отстрани към всяко заредено гориво е описан видът на обработка с тази машина. Водач на машината е лицето И. И., който съгласно Справка актуално състояние на трудовите договори е назначен с код по Е. 57652. ССЧЕ установява и приложен отчет за работно време с форма 76 за присъствие на работно място, като за тези две лица по месеци са отбелязани дните, в които са били заети – за м. Януари 2020 г. 4 дни, за м. Февруари 2020 г. - 5 дни, за м. Март 2020 г. 13 дни, за м. Април 2020 г. – 8 дни до м. Септември 2020 г. Установено е от Пътен лист № 846/09.01.2020 г. на МПС „М. 208 Д“, с рег. [рег.номер на МПС] /товарен автомобил/, с водач М. А., с направление [населено място] – [населено място], и следващи приложени документи до № 893/30.09.2020 г. са налице първични документи за разход на гориво на товарен бус. За всяка от ревизираните години поотделно с разделител са представени документи за разход на гориво на товарен автомобил „М.“, машина „У. F249“, включително и присъствена форма с двама работници за обект [населено място]. ССЧЕ констатира, че в представените документи в разделител 2015 г. е приложена и Фактура № 9194/30.01.2015 г., с доставчик Институт по овощарство с предмет закупени 3 975 бр. орехов посадъчен материал. От представения Пътен лист № 609/02.02.2015 г., с вписани 4 курс /без посочено направление/, ССЧЕ не може да установи по безспорен начин дали този пътен лист е относим за доказване на превоз от [населено място] до [населено място], респективно дали товарният автомобил „М.“ би могъл да събере 3 975 бр. орехови фиданки в четири курса

По втората част на въпрос № 3, вещото лице установява, че издадените фактури са с цена на вид услуги за 1 дка, а всички предоставени разходи от Счетоводна сметка 601 „Разходи за материали с всички аналитичности“ не са преобразувани – групирани в справка, от която да е видно колко от разходите са само за обект в [населено място], като тези разходи да се разпределят на декар от засадената площ в [населено място]. Предвид това, ССЧЕ не може да определи как е формирана цената на услугата по процесните фактури.

При така установената фактическа обстановка, съдът формулира до следните правни изводи:

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта съдът следи служебно и в тази връзка

намира следното:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният Ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

В случая, издателите на Ревизионния акт не са определени със заповед за определяне на компетентен орган по реда на старата редакция чл. 119, ал. 2 от ДОПК /в сила до 31.12.2012 г./, тъй като ревизията е възложена на 23.12.2020 г., при действието на чл. 119, ал. 2 от ДОПК /Изм., ДВ, бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г./. След изменението на посочената разпоредба, ревизионният акт се издава съвместно от двама органи – органът, възложил ревизията, и ръководителят на ревизията.

Съдът констатира, че Ревизионният акт е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл. 16, ал. 1, т. 1 от ЗЕДЕУУ, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство № Р-22221020007597-091-001/17.01.2022 г. спрямо Д. Инвест ЕООД.

Представени в хода на настоящето съдебно производство са и доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите квалифициран КУКЕП. Този факт на валидност е установен от съда след извършена справка в публичния регистър <https://www.b-trust.bg/queries/certificate>.

В процедурата по извършване на ревизията не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способи - чрез ИПДПОЗЛ, приобщени са по съответния ред, регламентиран в закона, мотивите изцяло са основани на преценката по реда на чл. 37, ал. 4 от ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти. Видно от мотивите на издадените РА и РД, е изпълнено изискването по чл. 115, ал. 2 от ДОПК, ревизиращите органи да установят всички факти, от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства.

Съгласно чл. 3 от Закон за електронния документ и електронни удостоверителни услуги/ заглавието е изменено-преди Закон за електронния документ и електронния подпис /изм. - ДВ, бр. 85 от 2017 г./, Електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни

транзакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО /ОВ, L 257/73 от 28.08.2014 г./, наричан по-нататък „Регламент /ЕС/ № 910/2014“./2/Доп. - ДВ, бр. 85 от 2017 г./ Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление. В редакцията, действаща към момента на издаване на ЗВР, РД и РА, съгласно ЗЕДЕП, чл. 3, ДВ. бр. 34 от 06.04.2001 г. електронен документ е електронно изявление, записано върху магнитен, оптичен или друг носител, който дава възможност да бъде възпроизведено/. Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл. 4 от ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл. 13 от ЗЕДЕУУ /Изм. - ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011 г./, Електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16. Електронният подпис по ал. 3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал. 1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай, ЗВР, ЗИЗВР, РД, както и РА, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са връчени на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 1 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред със съответната разписка. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 от ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл. 13, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. Квалифициран електронен подпис, съгласно ал. 3 и ал. 4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, следователно е необходимо да е спазено изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1 от ЗЕДЕУУ /Изм. - ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011 г./, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с

КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Автентичността на всеки един документ/частен свидетелстващ и официален свидетелстващ или диспозитивен/ може да бъде оспорена по реда на чл. 193 от ГПК и в този случай, Съдът е длъжен да провери дали този документ действително материализира изявление, направено от лицето /органа/, сочен като негов автор или не.

По делото са представени доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите електронни подписи, анализът на които обосновава извод за това, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал. 4 на чл. 13 от ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис. От друга страна, съдът съобрази и това, че всички доставчици на удостоверителни услуги на територията на Република България в изпълнение на изискването на чл. 28 от ЗЕДЕУУ се поддържат публични регистри на издадените удостоверения за електронни подписи, публикувани на техните интернет-страници. Проверките в тях се осъществяват по име на автор на подписа, следователно не се изискват специални знания и умения, както и да се разполага с конкретния подписан електронно документ. Във всеки един от тези регистри, видът на подписа е указан с търговско наименование, но при преглед на предлаганите от същия доставчик удостоверителни услуги /публично достъпна информация/ се установява дали съответното търговско наименование е за квалифициран електронен подпис. Посочената информация се съдържа и в обявените политики за предоставяне на удостоверителни услуги от съответните доставчици, както и в Наръчник на потребителя, където е указан и конкретният цифров идентификатор за съответния доставчик, който се съдържа в удостоверението за квалифициран електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията – Т. П. Н., на длъжност началник на сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП [населено място], орган възложил ревизията, Ц. Г. Р., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията и А. Н. Б., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП [населено място] са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА.

Настоящият съдебен състав, при липса на оспорване на електронните подписи върху ревизионния акт и въз основа на представените доказателства, респ. служебна проверка в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, счита че РА е подписан от възложителя и ръководителя на ревизията и е издаден от органи по приходите, притежаващи съответната компетентност.

Не са допуснати нарушения на изискванията за форма при издаването на актовете, като са спазени изискванията за съдържание съответно по чл. 113, ал. 1 от ДОПК за издадената ЗВР и ЗИЗВР, по чл. 117, ал. 2 от ДОПК за РД и по чл. 120, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК за РА.

Актовете на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице и същото е могло своевременно да защити правата си като представи доказателства. Предвид на изложеното, не са допуснати нарушения на изискванията за компетентност, съдържание, форма и процесуални правила при издаването на РА.

I. В частта на установени задължения по ЗДДС:

Правният спор се свежда до това налище ли са действително извършени доставки по процесните фактури с предмет услуги. Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се свежда до доказване факта на прехвърляне собствеността върху същите, а при доставка на услуги - до доказване факта на предаване резултата от извършените услуги на получателя.

В ЗДДС не се съдържа легално определение на понятието „неправомерно начислен данък“ по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, но по аргумент от противното това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е „неправомерно“ по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит. Следователно по делото следва да се установи дали са били основанията за начисляване на данъка от доставчиците по спорните фактури.

Наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които, всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизирият данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

За да бъде признато и законосъобразно упражнено правото на данъчен кредит следва да са събрани доказателства относно всеки един от юридическите факти, предвидени в действащия към момента на издаване на фактурата закон. Съобразно общите правила за разпределяне на доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването и законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС и отсъствие на пречки по чл. 70 от ЗДДС, които да пречат упражняването на правото на данъчен кредит.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС във връзка с изводи за неправомерно начислен във фактурите данък, поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките, водещи до извод за липса на данъчно събитие по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС.

С оглед спецификата в предмета на спорните фактури същите следва да бъдат групирани така:

1. Фактури с предмет стоки. Това са Фактура № [ЕГН]/02.02.2015 г., с предмет: „орехов посадъчен материал“ и Фактура № [ЕГН]/07.12.2015 г., с предмет: „орехов посадъчен материал“, издадени от У. И. ООД /с предишно наименование Л. 2008 ООД/:

От представените по делото доказателства, включително и от приетата по делото ССЧЕ се установява, че предмет на спорните фактури е доставка на орехов посадъчен материал. От страна на дружеството-доставчик и ревизираното дружество са представени в хода на ревизията заверени копия на двете фактури. ССЧЕ установява, че процесните фактури за включени в Дневник „Продажби“ и подадени Справки – декларации за м. Февруари 2015 г. и м. Декември 2015 г. от страна на дружеството-доставчик. Експертизата е констатирала още, че по отношение на Фактура № 1...21/02.02.2015 г. от страна на дружеството-доставчик е декларирано ДДС в размер на 7.72 лв., по Фактура № 1...39/07.12.2015 г. ДДС за внасяне в размер на 24.23 лв. Към Фактура № 1...39/07.12.2015 г. е представено платежно нареждане № 11133665/14.01.2016 г., с което е отразено плащане към ТД на НАП, Офис Център за сумата от 24.23 лв., с основание: ДДС за м. Декември 2015 г. с наредител Л. 2008 ООД /с настояще наименование У. И. ООД/.

Нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство от страна на ревизираното дружество са представени съпътстващи издадените фактури документи. Липсват представени договор за доставка на орехов посадъчен материал, респективно оферта за закупуване на такъв, изготвена от дружеството-доставчик /търговска кореспонденция/, заявки, транспортни документи, удостоверяващи превозването на стоките, предмет на доставките. Не са представени и приемо-предавателни протоколи, отразяващи приемо-предаване на стоките, респективно мястото където са предадени, лицата, участвали в приемо-предаването, включително и за чия сметка е превозът на процесните стоки. В тази връзка липсват по делото и не са представени доказателства по какъв начин е извършена доставката на стоките – липсват товарителници, стокови разписки или други транспортни документи. Безспорно, както се твърди по делото е, че ореховите фиданки са превозени до [населено място]. Страните по доставката имат едно и също седалище и адрес на управление в [населено място], но процесните стоки са транспортирани до друго населено място. Предвид спецификата им е логично да бъдат превозени от дружеството-доставчик до мястото, където ревизираното лице извършва своята дейност, а именно [населено място], общ. Съединение, обл. П.. ССЧЕ установява, че за 2015 г. е приложена фактура за доставка № 9194/30.01.2015 г., с доставчик Институт по овощарство, с предмет: закупени 3 975 бр. орехови фиданки от страна на Л. 2008 ООД /с настояще наименование У. И. ООД/, към която съгласно Пътен лист № 609/02.02.2015 г. са описани четири извършени курса /без посочено направление/. От друга страна вещото лице заявява категорично, че не може да потвърди този пътен лист годно доказателство ли е за установяване превоза на тези орехови фиданки от [населено място] до [населено място], респективно дали в притежавания от Л. 2008 ООД /с настояще наименование У. И. ООД/ товарен автомобил биха могли да се натоварят 3 975 бр. орехови фиданки, транспортирани за четири курса. Съдът намира, че така

представените доказателства не могат да се обвържат с процесните фактури, предвид липсата на други, съпътстващи доставката документи.

В случая се касае за родово определени вещи и съгласно чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите, собствеността върху същите се прехвърля с определянето им по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. Предаването се осъществява чрез складова/стокова разписка за получаване на стоки. Такъв вид стокова разписка се използва в търговските обекти на предприятието при получаване на стоки от други предприятия, както и за предаване на стоки от едно МОЛ на друго в същото предприятие. Издава се и се движи по реда за складовата разписка.

При реалното приемо-предаване на стоките, доставчикът издава стокова разписка, а купувачът – складова разписка. Стоковата разписка е основание за доставчика да издаде фактура, тъй като той се е задължил да предаде стоката, а складовата разписка документира заскладяването на стоките при получателя, т.е. с нея се задължава материално-отговорното лице, получило стоките при купувача, което показва, че те реално са получени и доставката не е фиктивна. Такива документи не са представени нито от ревизираното дружество, нито от дружеството-доставчик. Както се посочи по-горе, липсват категорични доказателства, че действително транспортът на процесните стоки е бил за сметка на дружеството-доставчик. Не са представени и товарителници, в които да е посочен конкретен обект и негов адрес. В случая, предмет на фактуриране са родово определени вещи, за които съдът намира, че липсват преки доказателства за предаването им между страните по издадените фактури или индивидуализирането им по друг уговорен начин. Не без значение е обстоятелството, че липсват и приемо-предавателни протоколи, които да индивидуализират продадените на ревизираното лице стоки, респективно дата на фактическото предаване и приемане, населено място, отговорни лица, в какво качество са приети стоките, имало ли е рекламации, предвид тяхната специфика.

Съдът кредитира ССЧЕ като вярно и безпротиворечиво, но същото е изготвено само въз основа на представените от страна на ревизираното лице по делото доказателства. Вярно е, че от страна на вещото лице е установено, че ревизираното дружество е отчело разход във връзка със закупените материали, предмет на спорните фактури. Същото е обследвало и посочило, че към фактурите има съпътстващи документи, но както се посочи по-горе в мотивите на съдебното решение, същите преценени в съвкупност не могат да удостоверят реалност на процесните доставки. Вещото лице е работило по документите по представената по делото преписка, и независимо че е установен отчетен приход от страна на дружеството-доставчик, то при липсата на други безспорни доказателства относно доставката на стоки, не може да се приеме, че е налице реалност. Тук съществен момент е и установената свързаност между ревизираното дружество и дружеството-доставчик – и двете дружества се управляват от един и същи управител, установена е свързаност по смисъла на смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК /У. И. ООД, участва с непарична вноска в капитала на ревизираното дружество/.

Следва да се има предвид, че, когато се касае за доставка на стока, следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно

доказателства за разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукцията. В случай, че се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултата от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Законова дефиниция изисква фактическо наличие на резултат от осъществената доставка, безспорно удостоверяване на обстоятелството, че получателят е придобил предмета на доставката, което му дава основание да претендира право на данъчен кредит за платения във връзка с доставката ДДС. Другият необходим елемент, според законовата дефиниция за доставка (по стария ЗДДС), е същата да е извършена на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи. Когато бъде удостоверено получаване на предмета на доставката и наличието на основание между доставчик и получател, то следва да се приеме, че положителният факт на доставката е установен. Когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде свързан с прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, от реализация на тази доставка.

Наличието на издадени фактури и установено разплащане по тях по банков път не е достатъчно за удостоверяване наличието на спорните доставки. Съществува разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС - чл. 6, ал. 1, респ. чл. 9, ал.1 от ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или извършването на услугата. Това означава, че наличието само на договор, респ. на фактура, не може да породви правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на стоки и/или услуги. Доказването на реалното изпълнение на доставките на стоки и/или услуги е задължение на получателя, за да може да упражни правомерно правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит. В този смисъл неоснователно е оплакването, че получателят е поставен в неравностойно положение. Този, който черпи права от доставката, а в случая това е получателят на стоките и услугите, следва да докаже наличието на всички положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС - чл. 6, ал.1, чл. 9, ал.1, чл. 25, ал.1 във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС.

Нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство се представиха доказателства за произхода на стоките. Вярно е, че произходът на стоката не е елемент от фактическия състав на чл. 68 от ЗДДС, но

несъмнено е свързан с наличието на реалност на доставките, с оглед обстоятелството, че за да бъде налице доставка на стока е необходимо доставчикът да разполага с тази стока. Предвид липсата на такива, не може да се направи обоснован извод, че дружеството-доставчик е разполагало с процесните стоки. В тази връзка и Решение на съда на Европейския съюз от 18 юли 2013 г. по дело C-78/12, т. 38, в която изрично се посочва, че за преценката дали са налице предпоставките за правото на приспадане на данъчен кредит може да се вземат предвид данни относно доставки предхождащи или следващи разглежданите в основното производство. Относно доказване реалността на доставките следва да се съобрази и Определение на Съда на европейския съюз от 4 юли 2013 г. по дело C-572/11, съгласно което член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност. Запитващата юрисдикция е длъжна в съответствие с националните правила относно събирането на доказателства да извърши глобална преценка на всички факти и обстоятелства по спора, с който е сезирана, за да определи дали е такъв случаят на доставките, за които се отнасят разглежданите в главното производство фактури.

При съвкупната преценка на доказателствата, Съдът намира, че от същите не се удостоверява действителност на извършените доставки на стоки от страна на дружеството-доставчик. Приетата по делото ССЧЕ е изготвена въз основа на документи представени от ревизираното дружество и дружеството-доставчик, които както се установи са свързани лица по смисъла на смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК, включително и двете се представляват от един и същи управител Л. Л. Т.. Вярно е, че вещото лице установява начислен приход от извършените доставки, но не се установява безспорно дали дружеството-доставчик е извършило разходи по процесните доставки, предвид липсата на съпътстващи фактурите документи.

При това тезата на жалбоподателя, че наличието на фактури, удостоверява реалността на процесните доставки е несъстоятелна и не се подкрепя от представените както в хода на ревизията, така и в хода на съдебното производство доказателства.

При тези обстоятелства от представените доказателства за изпълнение на доставките не може да се направи извод, че те имат връзка с действително осъществени обективни факти и конкретно място на изпълнение на доставките. Поради това следва да бъдат приложени правните последици от обстоятелството, че фактурите и съпътстващите ги документи не съдържат данни за действително осъществена стопанска операция и не съставляват годни документи по смисъла на чл. 71, т. 1 и т. 2 от ЗДДС, въз основа на които може да бъде упражнено правото на данъчен кредит. По изложените

съображения, Съдът не споделя твърденията на жалбоподателя за доказани и действително осъществени доставки по спорните фактури – доколкото по принцип има посочен предмет. Това не съответства на цитираните изисквания за съдържанието на фактурите по правото на ЕС и националното право, предвид изискването, че фактурата следва да носи данни за осъществено данъчно събитие, които да могат да бъдат проверени, респективно да има връзка с други документи, в които се съдържат такива данни.

Следователно правилни са изводите на органите по приходите, че предметът на спорните доставки не е доказан от съпътстващите ги документи, а сами по себе си фактурите не доказват това. Фактурата като първичен счетоводен документ има за цел да отрази вече осъществили се факти в обективната действителност – обобщени чрез понятията за стопанска операция по възприетата технология на ЗСч и за доставка на стоки по смисъла на ЗДДС. Възникналите факти преди издаването на една фактура следва да могат да бъдат доказани с предвидените в закона способности и по-конкретно доказателствени средства, които установяват относими обстоятелства към действителното осъществяване на доставка от съответния вид.

Съдържанието на доказателствената тежест е правото и задължението на съда да приеме за ненастъпили правните последици на недоказаните факти. Предвид неустановеното получаване от жалбоподателя на стоките по фактурите не е осъществен пораждащия правото на приспадане на данъчен кредит юридически факт по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Добросъвестността на получателя по доставка е изключена, когато не докаже, че действително е получил насрещната престация по доставката или реалност на доставката. Това е така, тъй като е страна по двустранен договор за доставка и трябва да знае всички обективни факти, свързани с осъществяване на доставката. Когато не установи такива факти, следователно не е участвал при осъществяване на доставката, а след като притежава фактура, която не е свързана с получена от него доставка по двустранен договор, то следва извод и знание за формално (документално) издаване на фактурата.

От постоянната съдебна практика на Съда на ЕС (например Решение от 14.12.2000 г. по дело E.-S., C-110/99, R., стр. I-11569, т. 52 и 53, решение от 17.07.2014г., съединени дела A. T. (C-58/13) и P. T. (C-59/13), E.:EU:C:2014:2088, т. 42 – 46 и други) следва, че за да се установи наличието на злоупотреба с право по правото на Съюза, са необходими обективен и субективен елемент, които съответно изискват да бъде установено следното:

А) обективният елемент на злоупотребата с право изисква от определена съвкупност от обективни обстоятелства да следва, че въпреки формалното спазване на предвидените в правната уредба на Съюза условия, целта, преследвана от тази правна уредба, не е постигната.

Б) субективният елемент на злоупотребата с право изисква да е налице намерението да се получи неправомерно предимство от правната уредба на Съюза, като изкуствено се създават условията, необходими за неговото получаване.

Когато не може да се направи извод, че се касае за действително осъществена доставка, такива данни могат да сочат на извод за привидно

съглашение. Твърдението на ответника, че жалбоподателят като получател по процесните фактури е знаел, че участва в привидни сделки, е относимо към субективния елемент на злоупотребата с право. Знанието на страната, свързано с привидността на сделката, се свежда до два отделни елемента – възможност за знание и задължение за знание. Същите могат да бъдат сведени до изясняване на обстоятелството дали получателят е положил грижата на добрия търговец и дължимите в тази връзка усилия с оглед естеството на конкретната доставка, т.е. касае положителни действия. Така според практиката на Съда на ЕС: „Когато получателят по доставката, въпреки положените дължими усилия в рамките на разумното, не е знаел, че сделката е привидна, следва да се счита за добросъвестен, и правото на приспадане не може да бъде отказано, дори и да са налице обстоятелства, които сочат на друго. Според Съда на ЕС, установяването на режим на обективна отговорност би надхвърлило необходимото за защита на държавното съкровище“ (в този смисъл Решение от 11.05.2006 г. по дело F. of T. I. и др., C-384/04, R., стр. I-4191, т. 32 и Решение от 21.02.2008 г. по дело N. S., C-271/06, Сборник, стр. I-771, т. 23).

Следователно, установяването субективния елемент - получателят е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е привидна или злоупотреба с право се отнася до спазването на принципа за добросъвестност от получателя по доставката. Този принцип отразява дължимото поведение, произтичащо от общата забрана за злоупотреби и измами, както и от принципа, съгласно който никой не може да се ползва от правата, предоставени от правния ред на Съюза, с измамна цел или с цел злоупотреба и от принципа на защита на оправданите правни очаквания. За значението, което се отдава на добросъвестността на данъчнозадълженото лице, в контекста на правото на приспадане на ДДС, свидетелства съдебната практика на Съда на ЕС; изразена в решенията O. и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, K. и R. R., C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, M. и D., C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, T., C-324/11, EU:C:2012:549, както и определенията F. V., C-563/11, EU:C:2013:125 и Jagieiiio, C-33/13, EU:C:2014:184, както и например:

Търговците, които взимат всички мерки, които са необходими, за да гарантират, че техните сделки не са свързани с измама, независимо дали това е измамно избягване на ДДС или друга измама, трябва да могат да разчитат на законността на тези сделки, без риск да загубят правото на приспадане на ДДС (в този смисъл C-384/04 F. of T. I. and Others [2006] E. I-0000, § 33). Не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама (в този смисъл Решение от 27.09.2007 г. по дело T. и др., C-409/04, Сборник, стр. I-7797, т. 65 и 68, Решение по дело N. S., т. 24 и Решение от 21 декември 2011 г. по дело V. O., C-499/10, т. 25).

С оглед на изложеното настоящият съдебен състав намира, че както в ревизионното, така и в съдебното производство от представените доказателства не може да се обоснове извод за наличие на реално осъществени доставки по издадените от У. И. ООД фактури, поради което РА

в тази му част е правилен и законосъобразен.

2. Фактури с предмет услуги. Това са 21 броя фактури, издадени от У. И. ООД /с предишно наименование Л. 2008 ООД/, с предмет: авансови плащания относно поддръжка на овощна градина, поддръжка на овощна градина, подробно описани във в фактическата част на настоящия съдебен акт:

Както се установи ревизираното дружество и дружеството – доставчик са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК/ У. И. ООД, участва с непарична вноска в капитала на ревизираното дружество/. Предметът на спорните фактури е услуги по поддръжка на овощни градини и авансови плащания. В хода на ревизията е установено, че двадесет от фактурите за извършени доставки на услуги са заплатени по банков път, с изключение на Фактура № 1...247 от 03.01.2019 г. В хода на ревизията от страна на ревизираното лице и дружеството – доставчик са представени сключени договори с предмет услуги със специализирана техника по подготовка за засаждане и поддръжка на овощни градини в земеделски земи, собственост на ревизираното лице в [населено място] от 31.03.2015 г., 01.10.2016 г., 01.10.2017 г., 01.10.2018 г., 01.10.2019 г. и 01.10.2020 г. Съдържанието на договорите е бланкетно, в същите липсва уговорена цена за услугата, не е конкретизирано мястото на извършване на дейността /посочването на [населено място] не е достатъчно/, в договорите липсва уговорена клауза за авансови плащания, обем на договорените дейности, начин на осъществяването им. Отделно към същите липсва приложен график на дейностите, в какво се състоят същите, времетраене, лица които ще ги осъществяват. Единствено в хода на ревизията е представен дневник за извършване на дейности след 2020 г. от подизпълнителя на дружеството-доставчик, който не може да се обвърже с фактурираните услуги през ревизирания период. От друга страна и също от съществено значение е, че договорът между дружеството-доставчик и неговия подизпълнител – У. СП ЕООД е сключен на 01.10.2017 г., след стартиране на дейностите по засаждане и обработка на орехови насаждения от ревизираното дружество през 2014 г. Видно е, че първите фактури, издадени с предмет спорните услуги по поддръжка на овощна градина и авансови плащания са от 30.12.2015 г. до 21.08.2020 г. Не е спорно между страните в производството, а и от събраните по делото доказателства се установява, че дружеството-доставчик и неговият подизпълнител през ревизирания период са разполагали с кадрова и техническа обезпеченост – дружеството-доставчик, с необходимата техника, а неговият подизпълнител с необходимия персонал. От двете дружества, обаче липсват представени доказателства относно командироването на персонала на дружеството-подизпълнител от [населено място], обл. Я. до [населено място], общ. Съединение, обл. П., а именно заповеди за командировка, документи за отчет на командировъчните, счетоводни регистри и документи, удостоверяващи транспортирането на персонала, респективно на техниката, включително и за чия сметка е бил транспортът.

Представени са приемо-предавателни протоколи само към част от процесните фактури, а именно: Фактура № [ЕГН]/30.12.2015 г.; Фактура № [ЕГН]/10.08.2018 г.; Фактура № [ЕГН]/01.09.2012 г.; Фактура № [ЕГН]/03.09.2018

г.; Фактура № [ЕГН]/03.01.2019 г.; Фактура № [ЕГН]/04.10.2019 г.; Фактура № [ЕГН]/02.01.2020 г.; Фактура № [ЕГН]/29.07.2020 г. За останалите 13 фактури липсват и не са представени приемо-предавателни протоколи. Така представените приемо-предавателни протоколи също не са годни доказателства, които удостоверяват реалното извършване на спорните услуги. Същите са подписани, без положени имена, длъжности на лицата За Предал и За Приел. Предвид спецификата на договорените дейности, а именно: селскостопански дейности, свързани с определена специфика – дейности по обработка на земя, респективно дървесна растителност, следва приемането да се извърши от лица, притежаващи съответната компетентност. От приетото по делото експертно заключение се установява, че вещото лице не може да определи как са формирани цените на услугите, предмет на процесните фактури. Това е така, защото издадените фактури са с цена на вид услуга за 1 дка, а всички предоставени разходи от Счетоводна сметка 601 „Разходи за материали“ с всички аналитичности не са преобразувани, групирани в справка, от която да е видно какви са разходите сторени само за обект в [населено място], респективно тези разходи да бъдат разпределени на декар от засадената част в обекта.

Както се посочи по-горе в т. 1, съдът кредитира приетото по делото заключение на ССЧЕ като вярно и безпротиворечиво, но същото е изготвено само въз основа на представените от страна на ревизираното лице и дружеството-доставчик /свързани лица/ по делото доказателства. Вярно е, че от страна на вещото лице е установено, че ревизираното дружество е отчело разход във връзка със закупените материали, предмет на спорните фактури, а дружеството-доставчик – приход, деклариран в ГДД за 2016 г., 2017 г., 2018 г. и 2019 г. Но, както се посочи по-горе в мотивите на настоящия съдебен акт /т.1/, изводите на вещото лице, преценени в съвкупност с останалите по делото доказателства не могат да удостоверят реалност на процесните доставки. В тази връзка, аналогични са мотивите на съда, изложени по т. 1 от съдебния акт във връзка с начина на удостоверяване резултата на получените услуги, поради което същите не следва да се преповтарят.

Не се споделят изводите, съдържащи се в жалбата, че достатъчно условие за установяване на реалност на доставките по процесните фактури е издаването на същите и начисляването на данъка по реда на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. Това следва и от изричната разпоредба на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, съгласно който данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Аргумент в тази насока е и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, съгласно която норма, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Това води до извода, че съществува изискване лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на съответната доставка на стока или услуга, съответно другото данъчно задължено лице да е реалният доставчик на доставката на стока или услуга. Следователно, както се посочи по-горе, настоящата съдебна инстанция не споделя изводите, че

доказателство за реалността на доставките по процесните фактури е самото издаване на същите, извършеното плащане и начисляването на данъка по реда на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. Предвид предмета на доставките на процесните услуги – земеделски услуги по поддръжка на овощна градина – орехи, от съществено значение е дали доставчиците са разполагали с лица, компетентни да извършват съответните специфични дейности. Вярно е, че за изпълнение на договорените услуги, дружеството-доставчик е използвало подизпълнител, за които се установи, че са разполагали със съответната кадрова и техническа обезпеченост, но преценено в съвкупност това обстоятелство не може да доведе до категоричен извод за реалност на извършените доставки.

Настоящият съдебен състав намира, че в случая от представените фактури и съпътстващите ги документи се установява само формално документиране на спорните доставки между ревизираното лице и соченият за негов доставчик „У. И. ООД, но не и реалното осъществяване на тези доставки на услуги. В тази връзка, аналогични са мотивите, изложени по т. 1 от съдебния акт относно цитираната съдебна практика на СЕС, касаеща доставки на стоки и услуги, поради което същата не следва да бъде преповтаряна.

Относно фактурите с предмет „авансово плащане“: При фактурирано авансово плащане е важно да се установи наличието или липсата на действително извършено прехвърляне на парични средства. Т. прехвърляне е доказано по делото, като е извършено по банков път. Тезата на органите по приходите обаче е, че в случая с оглед установените факти и събрани доказателства е, че по извършените от жалбоподателя авансови плащания няма да бъдат осъществени последващи облагаеми доставки на основание сключените договори за поддръжка на овощна градина. Прието е, че фактурираните услуги не са доказани като извършени реално /обстоятелство, установено и по делото/. В тази връзка следва да се посочи, че съдът споделя изводите на приходните органи. Основание да не се признае правото на приспада, не на данъчен кредит при авансово плащане е обстоятелството, че доставката във връзка с която то е направено, не е индивидуализирана чрез всички необходими релевантни за данъчното и облагане елементи в издадените фактури. Предметът на част от фактурите е авансово плащане и може да се съотнесе към всеки един договор, което не позволява да се определи както видът на доставката, така и количеството на стоките и/или извършените услуги, което води до извод, че същите не отговарят на изискването на чл. 226, т. 6 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС. Неяснотата на предмета на доставката не е преодоляна и чрез представените в хода на ревизионното производство писмени доказателства и обяснения, а именно при извършения анализ на същите, както и с оглед приетото по делото експертно заключение се установява, че не е документирано извършване на услуги по сключените договори за поддръжка на овощна градина. При това положение липсва яснота около основанието за извършените авансови плащания – въз основа на какво точно са предприети, а това представлява пречка за индивидуализацията на съответната доставка. Както е посочено в т. 28 от Решение от 19.12.2012 г. на СЕС по дело № С-549/11 г., за да бъде ДДС изискуем преди още стоките или услугите да са

били доставени е необходимо всички релевантни елементи на данъчното събитие, т.е бъдещата доставка на стоки и услуги, да са вече известни и следователно, в частност стоките или услугите да са точно определени в момента на авансовото плащане. Още по-подробни съображения в тази насока са изложени в Решение от 21.02.2006 г. на СЕС по дело C-419/02. В т. 48 от същото е посочено, че чл. 10, § 2, т. 2 от Шеста директива предвижда, че когато е извършено предварително плащане, ДДС става изискуем без да е осъществена все още доставката. За да стане данъкът изискуем в такава ситуация цялата релевантна информация, засягаща данъчното събитие, а именно бъдещата доставка или изпълнения следва да са известни и за това, в частност, когато е извършено предварително плащане на стоките или услугите следва да бъдат точно идентифицирани. В т. 49 е допълнено, че това заключение се подкрепя от обяснителния меморандум към предложението за Шеста директива /Бюлетин на Европейските общности, Допълнение 11/73, стр. 13/, в което Комисията отбелязва, че когато са получени плащания преди данъчното събитие, получаването на тези суми дава основание за начисляването на данък, тъй като страните по сделката по този начин демонстрират своето намерение всички финансови последици от данъчното събитие да настъпят предварително. Според т. 50 на решението, е добавено още, че не бива да се забравя, че доставката на стоките или услугите са предмет на ДДС, а не плащанията, направени за заплащане на тези доставки /Дело C-108/99 г./. Ето защо плащания за доставка на стоки или услуги, които още не са ясно идентифицирани, не могат да бъдат предмет на ДДС.

Доказаното авансово изплащане на сумата по договора не може да се приеме за достатъчно за пораждаване на спорното право. Това е така, защото предварителното плащане поражда изискуемост на ДДС, само ако е свързано с извършването на бъдещата облагаема доставка на стока или услуга. В случая тази бъдеща доставка е доказана посредством събраните още при ревизията доказателства. Съгласно разпоредбата на чл. 25, ал. 6 от ЗДДС /нормата в относимата към случая редакция/ при наличие на авансово плащане ДДС става изискуем, респ. за платеща възниква правото на данъчен кредит върху размера на платеното. По смисъла на тази разпоредба авансовото плащане не е данъчно събитие, но по силата на закона представлява юридически факт, който води до изискуемост на данъка. За да възникнат тези последици, обаче е необходимо да се докаже основание за извършване на това авансово плащане, което в случая е свързано със сключен договор за осъществяване на борсово посредничество, т.е за осъществяване на услуга.

Следователно при преценката за правомерното начисляване на данъка, респективно правомерното упражняване на правото на данъчен кредит, задължително следва да се провери дали в срока за извършване на услугата, резултатът от нея е възникнал, т.е осъществило ли се е условието, във връзка, с което е извършено предварителното плащане. Това е така, защото начисляването на данъка и последващото му приспадане, предполагат условията, водещи до изискуемост на данъчното задължение, да са пряко и непосредствено свързани с извършването на независима икономическа дейност, т.е на облагаеми доставки, а само по себе си прехвърлянето на

парични средства не е облагаема доставка и не поражда изискуемост на данъка.

Съгласно разпоредбата на чл. 78, ал. 1 от ЗДДС, регистрираното лице е длъжно да коригира размера на ползвания данъчен кредит при изменение на данъчната основа или при разваляне на доставката, както и при промяна на вида на доставката. Корекцията се извършва в данъчния период, през който са възникнали обстоятелствата по ал. 1, с отразяването на документа по чл. 115 или на новия документ по чл. 116, с който е извършена корекцията в Дневника за покупките и в справка-декларация за съответния данъчен период /ал. 2/. По силата на чл. 79, ал. 3 от ЗДДС, регистрирано лице, което изцяло или частично е приспаднало данъчен кредит за произведени, закупени, придобити или внесени от него стоки, при унищожение, установяване на липси или при бракуване на стоките, както и при промяна на предназначението им, за които вече не е налице правото на приспадане на данъчен кредит, начислява и дължи данък в размер на приспаднатия данъчен кредит. Корекцията по ал. 1 и ал. 3 се извършва в данъчния период, през който са възникнали съответните обстоятелства, чрез съставяне на протокол за извършената корекция и отразяването му в Дневника за продажбите и в СД за съответния данъчен период /ал.4/.

Правото на приспадане на ДДС е обусловено от изпълнението на определени изисквания или материални условия от формално естество. Във връзка с материалноправните предпоставки и изисквания, чл. 168, буква а) от Директива 2006/112 определя, че за да може съответното лице да се ползва от право на приспадане, е необходимо, от една страна, то да е „данъчнозадължено“ по смисъла на тази директива, и от друга страна, стоките или услугите, за които иска да му се признае правото, впоследствие да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице (в този смисъл решения от 6 септември 2012 г., Tyth, C-324/11, EU:C:2012:549, т. 26 и от 22 октомври 2015 г., PPUH S., C-277/14, т. 28). Държавите членки имат задължение, което произтича от член 4, параграф 3 ДЕС, от член 325 ДФЕС и от член 2, член 250, параграф 1 и член 273 от Директива 2006/112, да вземат всички законодателни и административни мерки, с които може да се гарантира събирането на целия дължим на тяхната територия ДДС и да се осъществява борбата с измамите (решение от 17 декември 2015 г., W., C-419/14, т. 41).

С оглед гореизложеното, настоящият съдебен състав намира изводите на органите по приходите за правилни и законосъобразни.

II. В частта по ЗКПО:

1. Относно 2014 г.:

Настоящият съдебен състав намира за правилни и законосъобразни изводите на органите по приходите относно извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат за 2014 г., на основание чл. 78 вр. чл. 67 от ЗКПО със сумата от 12 500.00 лв. Това е така защото неправилно от страна на ревизираното дружество издадената от ЕТ З. К. - А., ЕИК:[ЕИК] фактура № 0...119/24.07.2014 г., като разход е осчетоводена чрез Счетоводна сметка 611

„Разходи за основна дейност“, респективно приключена със Счетоводна сметка 123 „Печалби и загуби от текущата година“. Видно от установено в хода на ревизията е, че други извършени от ревизираното дружество разходи, свързани с обработка на почва и поддръжка на овощната градина са осчетоводени в Счетоводна сметка 613 „Разходи за придобиване на ДМА“. Съгласно счетоводните стандарти и Закон за счетоводството, в Счетоводна сметка 611 се отчитат разходи за основна дейност. Чрез тази сметка се отчитат основните производствени разходи за основната дейност на предприятието, формиращи себестойността на продукцията, услугите, обращението и експлоатацията. Основна дейност за предприятието е тази, чрез която то влиза в контакт с останалите физически и юридически лица. При съставяне на индивидуалния сметкоплан на предприятието наименованието на сметката може да бъде различно от посоченото съобразно видовете дейности: промишлена, търговска, строителна, транспортна, селскостопанска, научноизследователска, съобщения, комунална, банкова, образователна, здравеопазване, култура и др. Когато в предприятието има повече от един вид дейност, към сметка 611 може да се открият различни подсметки. Аналитичното отчитане към сметка 611 може да се организира по видове производства (дейности) и по статии на калкулацията, определени от предприятието. Себестойността на произведената продукция се установява като разлика между общата сума на разходите и сумата на разходите за незавършеното производство. Сметка 611 се дебитира с разходите за основната дейност срещу кредитиране на сметки от група 60 Разходи по икономически елементи и сметки 612 Разходи за спомагателна дейност и 613 Разходи за бъдещи периоди. Сметка 611 се кредитира със себестойността на произведената продукция и услуги срещу дебитиране на сметки от групи 30 Материали, продукция и стоки и 70 Приходи от продажби.

В Счетоводна сметка 613 се отчитат разходите, които са извършени през отчетния период, а се отнасят за бъдещи периоди. При отразяване на разходите по дебита на сметка 613 се определя и срокът за тяхното погасяване (изписване). Сметка 613 се дебитира при определяне на разходите за бъдещи периоди срещу кредитиране на сметки от група 60 Разходи по икономически елементи.

Сметка 613 се кредитира при отнасяне на съответната част от разходите по предназначение срещу дебитиране на сметки от групи 61 Разходи за дейността, 64 Разходи на бюджетни предприятия и 70 Приходи от продажби.

Със Счетоводен стандарт 41 се определят специфичните изисквания към счетоводното отчитане и представяне на биологичните активи и селскостопанската продукция в годишните финансови отчети на предприятията със селскостопанска дейност. С него са определени специфичните правила при отчитане и представяне на селскостопанската дейност, биологичните активи и селскостопанската продукция. Съгласно 5.1 от СС 41, предприятията със селскостопанска дейност, организират и осъществяват счетоводството си като осигуряват диференцирано информация за а/ растениевъдство; б/ животновъдство. Т. 5.2 определя, че биологичните активи и селскостопанската продукция се класифицират и представят във финансовите отчети според своя вид и предназначение,

подраздели и групи, както следва: а/ в раздел на нетекущите активи и в групата на материалните дълготрайни активи, когато удовлетворяват определението за материални дълготрайни активи, като: гори; трайни насаждения, с отделно посочване на плододаващите и неплододаващите; продуктивни животни; родителски /репродуктивни животни/; работни животни; б/ в раздела за текущите активи и в групата на материалните запаси, като: млади подрастващи животни; животни, отглеждани за разплод; животни, отглеждани за угодяване; селскостопанска продукция от растениевъдство; селскостопанска продукция от животновъдство. Според т. 5.3 неплододаващите трайни насаждения до прехвърлянето им в групата на плододаващите се отчитат като разходи за придобиване на дълготрайни материални активи, намалени със селскостопанската продукция, добита до този момент, а съгласно т. 5.4 неплододаващите трайни насаждения се прехвърлят в групата на плододаващите след влизането им в плодоносна или експлоатационна възраст.

При така изложеното и с оглед установеното в хода на ревизията закупуване на орехови фиданки по Фактура № 1...4/27.06.2014 г. с отчетен разход от ревизираното лице по същата в размер на 46 000.00 лв., правилни са изводите на приходната администрация, че същото не е следвало да отчита същата като текущ разход. Този разход е следвало да бъде отразен в Счетоводна сметка 613, предвид, че се касае за неплододаващи трайни насаждения.

2. Относно 2016 г., както и от 2017 г., от 2018 г. и от 2019 г.:

Аналогични за изводите на съда, изложени в т. 1 и по отношение извършените увеличения на счетоводния финансов резултат на дружеството за 2016 г., 2017 г. и 2019 г. Както се установи по делото през тези данъчни периоди на ревизираното дружество са издадени фактури от У. И. ООД, с предмет услуги относно поддръжка на овощна градина, които е следвало да бъдат отчетени в Счетоводна сметка 613 във връзка с т. 5.3 от СС 41.

3. Относно 2015 г.:

Както се посочи, през 2015 г. от страна на приходната администрация е установено, че ревизираното дружество е отчело разход в размер на 22 003.63 лв. по Счетоводна сметка 609 „Разходи за погиване на насаждения“ относно погиване на 1 435 орехови фиданки в землището на [населено място]. Този факт както се посочи не се оспорва от страните по делото. Безспорно е, че в действащата нормативна уредба, включително и в ЗКПО липсва легална дефиниция на понятието „брак“. Съгласно действащата съдебна практика под „брак на материални запаси/активи“ следва да се разбира, че бракуването на активи е процес, при който се изваждат от употреба и се отписват от баланса на предприятието активи, които се обявяват за негодни, тъй като не могат да бъдат използвани по своето предназначение, за което са създадени и да носят икономическа изгода. Предвид, че материалните запаси /материали, стоки, готова продукция и/или незавършено производство/ по своята същност са краткотрайни материални активи, то тази дефиниция включва и тях. Правилно е прието от ревизиращите органи, че ореховите насаждения през ревизираните периоди представляват по своята същност материални запаси, с оглед обстоятелството, че до края на 2019 г. същите все още не са заведени

като дълготраен материален актив по счетоводните сметки от Група 20 „Дълготрайни материални активи“. Установи се по делото, че от страна на ревизираното лице в Счетоводна сметка № 201 „Земи, гори и трайни насаждения“ единствено е отразено стойността на придобитите от него земеделски земи. Тази счетоводна сметка е с непроменено дебитно салдо от 2013 г. – годината на придобиване на земите до 2019 г., факт установен в хода на ревизията.

Нормата на чл. 28, ал. 1 от ЗКПО урежда непризнатите разходи от липси и брак. Съгласно ал. 1 на същата законова разпоредба, не се признават за данъчни цели счетоводните разходи от липси на дълготрайни и краткотрайни активи, с изключение на произтичащите от непреодолима сила. АLINEЯ 2 определя, че не се признават за данъчни цели счетоводните разходи от липси и брак на материални запаси. Според чл. 28, ал. 3 от ЗКПО, ал. 2 не се прилага, когато разходите се дължат на: 1. непреодолима сила; 2. технологичен брак или промяна на физико-химичните свойства, установени с нормативен акт или с фирмени стандарти, когато не е налице нормативен акт, и в обичайните за съответната дейност размери; 3. изтичане срока на годност съгласно нормативен акт или фирмени стандарти, когато не е налице нормативен акт, и в обичайните за съответната дейност размери; 4. (нова - ДВ, бр. 110 от 2007 г., в сила от 01.01.2008 г.) липси на стоки, произтичащи от търговска дейност в обекти, в които клиентите имат пряк физически достъп до предлаганите стоки, в размер до 0,25 на сто от размера на нетните приходи от продажби на съответния търговски обект.

В процесния случай, правилно от страна на органите по приходите е прието, че не са налице изключенията, регламентирани в чл. 28, ал. 3 от ЗКПО, поради което е налице основание за облагане по реда на чл. 28, ал. 2 от ЗКПО. Както се установи по делото, в хода на ревизията по повод погиналите 1 435 бр. орехови фиданки и основанията за отчитане разхода на брак, от страна на ревизирувания субект е представено становище от Й. Т., на длъжност агроном, от чието съдържание се установява изсъхването на множество орехови фиданки, с посочена причина за погиването – напукана кора в корена на съответната фиданка, вследствие на вредители. Към становището е представен протокол от 26.02.2015 г. относно извършен оглед на изсъхналите дървета – 1 435 бр. орехови фиданки, в обекта на ревизираното лице в [населено място], въз основа, на който е извършено бракуването. Протоколът е подписан от управителя на ревизираното лице – Л. Т. и работникът М. А. и от Й. Т., на длъжност агроном. От доказателствата, представени по делото се установява, че лицата М. А. и Й. Т., на длъжност агроном не са служители на ревизираното дружество, а на дружеството У. И. ООД, като Й. Т. е назначен в същото на длъжността „агроном“, считано от 15.05.2015 г.

При отглеждането на трайни насаждения, каквито са ореховите дървета е нормално да бъде реализиран брак. СС 41 определя, че трайните насаждения, формиращи овощна градина, по своята същност представляват група биологични активи, тъй като са живи растения. Безспорно като такива те са изложени на риск от болести и вредители, както и че едно заболяване и вредител може да унищожи целия масив, респективно да предизвика загуба за съответното предприятие. В процесния случай посочената причина за

погиване на ореховите фиданки в становището на агронома е напукана кора на фиданките, причинена от вредители, довела впоследствие до тяхното изсъхване. Следователно се касае за механична повреда, при която е налице физическо нарушаване на целостта на растенията. Механичните повреди най-често се причиняват от счупване на клони, напукване на кората, раздиране на листата, като те са предизвикани от различни фактори – атмосферните условия, вредители, в някои случаи и от човешкия фактор. Съгласно становището най-опасните метеорологични явления са обилния снеговалеж и обледеняване на клони и ствол, градушките – нанасящи рани по листата, оставящи следи в плодовете, невнимателната обработка от страна на човека и др. В такъв случай документацията за отписване на актива при такива събития следва да бъде оформена надлежно и стриктно, предвид липсата на изгода на предприятието от този актив. Съгласно трайната и действаща съдебна и счетоводна практика, за да бъде прието, че съответните активи/материални запаси са отписани поради бракуване е не само да бъде налице отписването на актива/запаса, но следва да е наличен документ, удостоверяващ, че основанието за отписване е извеждането на даден запас от употреба поради брак. Признаването на липсите/брака следва да се извърши въз основа на документална обосновааност на стопанската операция. В нормата на чл. 6, ал. 3 от Закон за счетоводството /ЗСч/ са определени основните реквизити на първичния счетоводен документ, който засяга дейността на предприятието. Съгласно тази норма, първичният счетоводен документ съдържа най-малко следната информация – наименование и номер на документа, дата на издаване, наименование на предприятието, предмет, натурално и стойностно изражение на стопанската операция, име и подпис на съставителя. Посочената в решението на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП чл. 7, ал. 2 от ЗСч, определя, че първичен счетоводен документ може да не бъде издаден, когато стопанската операция е документирана с фискален бон или системен бон, издаден по реда на наредбата по чл. 118, ал. 4 от Закона за данък върху добавената стойност, или с ценна книга, отпечатана по реда, предвиден за отпечатване на ценни книжа, и получател по нея е физическо лице, което не е търговец.

В конкретния случай от страна на ревизираното дружество е следвало да бъде издаден протокол за брак, съдържащ освен количествата на липсата/брака и техният вид, но и допустимите норми, съгласно законовата уредба или разработени фирмени стандарти. Такъв протокол не е представен нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство. Следователно правилно от дружеството-жалбоподател в този случай са предприети действия по документиране на настъпилото събитие – изсъхване на ореховите фиданки, като е изискано мнение на агроном, свикана е комисия, съставила и подписала протокол, удостоверяващ извършения оглед на погиналите дръвчета. Но, ревизираното лице не е предприело действия по изготвяне на първичен счетоводен документ – Протокол за брак, въз основа на който се извърши самото бракуване.

Относно изложените мотиви на директор на дирекция ОДОП, ЦУ на НАП, по отношение на предвиденото в чл. 28, ал. 3, т. 1 от ЗКПО обстоятелство, при наличие на което счетоводно отчетен разход за „брак“ се признава за данъчни

цели – „непреодолима сила“, съдът изцяло споделя същите. На първо място в ЗКПО липсва легална дефиниция на понятието „непреодолима сила“, поради тази причина съдържанието на същото се определя въз основа на нормата на чл. 306, ал. 2 от ТЗ. Съгласно тази норма, непреодолима сила е непредвидено или непреодолимо събитие от извънреден характер. Съгласно константната съдебна практика, като „непреодолима сила“ се определят следните природни явления – земетресение, наводнение, свличане на земни пластове, бури, снежни виелици, лавини, пожари, продължителна суша, епидемии, радиационно, химическо и бактериологично заразяване, когато са причинени жертви, респективно тежки щети на собствеността или са застрашени здравето и животът на населението. При така изложеното, за да бъде квалифицирано едно събитие като „непреодолима сила“, то следва да има извънреден характер по отношение на конкретното данъчно задължено лице, да бъде случайно по своя произход, непредвидено и непредвидимо, настъпило независимо и въпреки волята на лицето, но да се дължи на причини, за които лицето не отговаря. Основният съществен елемент на непреодолимата сила е, че събитието и неговите последици биха настъпили и при полагане на всички възможни усилия за ненастъпването им от добрия търговец в неговата сфера на дейност. Не е налице непреодолима сила, когато даденото събитие е могло да се предотврати, макар предвиждането му е да е било трудно.

Безспорно в процесния случай не се установява такова събитие да е предизвикало погиването на ореховите фиданки чрез изсъхването им. Видно от представеното становище на компетентно за това лице – агроном, се установява, че погиването им е предизвикано от вредители, увредили кората на фиданките, довело до изсъхването им. От негова страна е дадена препоръка тези фиданки да бъдат отстранени, като на тяхно място, но не в същата дупка, а в близост до нея да бъдат засадени нови, като през м. Март/м. Април на съответната година да бъде извършено третиране на ореховите фиданки с препарати, които да унищожат вредителите. Следователно и предвид дадените препоръки, съдът приема, че ревизираното лице в случая не е положило грижата на добър стопанин, непредприемайки всички необходими действия по опазване на растителните насаждения.

Относно приложението на чл. 28, ал. 3, т. 2 от ЗКПО, а именно технологичен брак или промяна на физико-химичните свойства, установени с нормативен акт или с фирмени стандарти, когато не е налице нормативен акт, и в обичайните за съответната дейност размери, съдът намира следното:

Размерът на технологичния брак и промяната на физико-химичните свойства са регламентирани в Наредба № 13а-10403/31.07.1959 г. за пределните размери на естествените фири, брака и липсите на стоково-материални ценности при съхраняването и транспортирането им, издадена от Министерство на търговията, Министерство на финансите, Министерство на земеделието и горите и Министерство на транспорта и съобщенията. Тази наредба се отнася само до част от дейностите, при които възникват естествените фири и брак. Безспорно същата няма приложение по отношение на трайни насаждения – орехови дървета, има приложени единствено по отношение на продукцията – орехи. Следователно за

липсващите в наредбата дейности се разработват фирмени стандарти. След като в наредбата липсва утвърдена нормативна уредба относно бракуването на даден вид материални запаси, сред които са и ореховите фиданки през ревизираните периоди, то ревизираното лице е следвало да приложи фирмените стандарти.

Фирменият стандарт следва да бъде определен въз основа на многократни замервания от комисии, респективно придобит опит. Фирмените стандарти задължително се разработват за всяка партида от стоково-материалните запаси. При изготвянето им се вземат предвид спецификата на дейността в отрасловите характеристики, като стандартът не трябва да допуска търговски риск, произтичащ от неточно планиране на обема на продажбите, от неправилно съхранение/обработване и транспортиране, да влияе върху разходите за брак на стоково-материалните запаси. Всеки един разработен фирмен стандарт подлежи на утвърждаване от ръководството на съответното предприятие. Липсва законово изискване за тяхната заверка, одит или утвърждаване от външни лица. Но при възложена ревизия, всяко едно данъчно задължено лице следва да докаже обичайните размери на брак за конкретната дейност.

В процесния случай от страна на дружеството-жалбоподател не е представена нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство счетоводна политика, респективно разработени фирмени стандарти, независимо, че такава е била изискана от него в хода на ревизията, респективно с определението за разпределяне на доказателствената тежест по делото.

Съдът счита, че така представеният протокол в хода на ревизията по своята същност не представлява протокол за брак. Този протокол единствено и само констатира наличието на изсъхнали /погинали/ дървета в ореховия масив. Липсата на протокол за брак, както се посочи по-горе е съществена, тъй като само въз основа на такъв се извършва бракуването на съответните активи/стоки, отделно в него се вписват количествата и вида на бракуваните активи/стоки и допустимите норми, съгласно разработените фирмени стандарти. Следователно, правилен е изводът на приходната администрация, че процесния случай не попада в хипотезата на чл. 28, ал. 3, т. 2 от ЗКПО, а попада в хипотезата на чл. 28, ал. 2 от ЗКПО.

Съдът намира за правилни изводите на решаващия административен орган – директор на дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], че неправилно ревизиращите органи са извършили корекция на счетоводния финансов резултат за 2015 г. със сумата от 3 866.82 лв., представляваща разликата между отчетения разход за брак от погиването на ореховите фиданки в размер на 22 003.63 лв. и приходът от полученото застрахователно обезщетение за това погиване в размер на 18 136.81 лв. Безспорно е, че нормите на ЗКПО не предвиждат увеличение на счетоводния финансов резултат с подобна разлика. В закона съществуват конкретни норми, които определят както увеличаването на счетоводния финансов резултат, така и неговото намаление с размера на отчетените разходи и приходи, вследствие на брак на материални запаси.

Правилно е прието, че в случая счетоводният финансов резултат следва да се

преобразува за данъчни цели по реда на чл. 28, ал. 2 от ЗКПО /корекция в посока увеличение/ с размера на счетоводно отчетените разходи за брак, респективно същият да се преобразува на основание чл. 29 от ЗКПО /корекция в посока намаление/ с размера на непризнатите приходи, възникнали по повод на брак. Следователно за 2015 г. финансовият счетоводен резултат следва да бъде коригиран в посока увеличение със сумата от 22 003.63 лв., респективно намален със сумата от 18 136.81 лв. Безспорно в двата случая резултатът е един и същ с извършената корекция от приходните органи, но ЗКПО не предвижда увеличение на счетоводния финансов резултат със сума, представляваща разлика между непризнатите разходи и приходи, възникнали по повод на брак на активи/материални запаси. При така установеното, направената корекция е законосъобразна по съображенията, изложени в решението на решаващия административен орган.

4. Относно 2018 г. и 2019 г.:

В хода на ревизията е установено, че сумите в размер на 9 480.19 лв. за 2018 г. и 5 351.56 лв. за 2019 г., представляват остатък от неплатени и неотписани задължения за лихви по кредита на Счетоводна сметка 496 „Разчети по лихви“ във връзка с отпуснати заеми от У. И. ООД, поради изтекъл тригодишен давностен срок от възникването им – 31.12.2015 г. и 31.12.2016 г. Установено е, че в Счетоводна сметка 152 „Получени дългосрочни заеми“ са отчетени заемни средства от У. И. ООД, като началното салдо на тази сметка към 01.01.2014 г. е 4 450.00 лв. През 2014 г. е отразено увеличаване на заема със 137 060.00 лв. и през 2015 г. със 700.00 лв. През 2015 г. от страна на заемодателя са възстановени 6 000.00 лв., а през 2016 г. – 10 300.00 лв. Установено е, че през 2017 г. остатъкът от задълженията в размер на 125 910.00 лв. /142 210.00 лв. – 16 300.00 лв./ е погасен, като част от сумата – 10 900.00 лв. е възстановена на заемодателя, а със сумата в размер на 115 010.00 лв. е увеличен капитала на дружеството с непарична вноска от У. И. ООД. Във връзка с посочените заемни средства, както в хода на ревизията, така и в хода на съдебното производство не са представени договори за заем. Единствено с ревизионната преписка са представени разплащателни документи /банкови извлечения/ и счетоводни регистри. Ревизиращите органи са установили, че по кредита на Счетоводна сметка 496 „Разчети за лихви“ от страна на ревизираното лице са начислени разходи за лихви във връзка със задълженията към У. И. ООД, както следва: за 2014 г. – 6 281.25 лв., за 2015 г. – 11 308.94 лв., за 2016 г. – 5 351.56 лв., за 2017 г. – 3 525.74 лв. За 2017 г. е констатирано, че са изплатени лихви в полза на заемодателя в размер на 8 110.00 лв., като салдото на сметката към 31.12.2017 г. е 18 375.05 лв. /26 467.49 лв. – 8 110.00 лв./, което не е променено към 31.12.2019 г. Със сума в размер на 9 480.19 лв. е преобразуван счетоводния финансов резултат за 2018 г., като това произтича от факта, че задължението на ревизираното дружество за лихви по предоставени заеми за 2014 г. е напълно изчерпано /8 110.00 лв. – 6 281.25 лв./. Правилно е установено, че се касае за остатък в размер на 1 828.75 лв., с който частично е погасено задължението за лихви за 2015 г. /11 308.94 лв. – 1 828.75 лв./. Следователно към дата 31.12.2015 г. безспорно е било налице неизплатено задължение за лихви в размер на 9

480.19 лв. Поради което правилно по отношение на остатъка от 9 480.00 лв. е извършена корекция на основание чл. 46, ал. 1 от ЗКПО за 2018 г.

Сумата в размер на 5 351.56 лв., с която е извършено преобразуване на счетоводния финансов резултат за 2019 г. се установи по делото, че представлява начислените и неизплатени лихви към заемодателя за 2016 г.

От събраните по делото доказателства се установи, че ревизираното дружество до края на 2019 г. не е отчетло като приход по счетоводните сметки от Група 70, съответно сумата от 9 480.19 лв. и сумата в размер на 5 351.56 лв., респективно не е извършено съответното увеличение на финансовия резултат по реда на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО за данъчните 2018 г. и 2019 г., тъй като е прието, че е налице изтичане на тригодишния давностен срок от момента, в който задължението е станало изискуемо.

Нормата на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО /в редакция, считано от 01.01.2014 г./, регламентира, че при определяне на данъчния финансов резултат, счетоводният финансов резултат се увеличава със сумата на задълженията на данъчно задълженото лице, като увеличението се извършва в годината, в която настъпи едно от следните обстоятелства: т. 1. изтичане на три години за задълженията с тригодишен давностен срок или на 5 години за задълженията с петгодишен давностен срок от момента, в който задължението е станало изискуемо. Безспорно тази норма не е законово обвързана с погасителната давност на задълженията, уредена в ЗЗД. Следователно спирането и прекъсването на давността с изменението на ЗКПО от 01.01.2014 г., не следва да се има предвид за целите на данъчното третиране на неплатените задължения по чл. 46 от ЗКПО. В процесния случай регулирането на задълженията е осъществено през 2018 г. и 2019 г., по време на действието на редакцията на нормата на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗКПО от 01.01.2014 г. Тази норма не се прилага при наличие на отчетен приход от дружеството, а както се установи по делото такъв няма отчетен, нито пък има извършено увеличение на финансовия резултат, и не на последно място задълженията са налични в счетоводните книги и счетоводния баланс на дружеството. Предвид така установеното, РА и тази част е правилен и законосъобразен.

В резултат от гореизложеното, настоящият съдебен състав приема, че ревизионния акт в оспорената част е законосъобразен. Следователно жалбата като неоснователна следва да се отхвърли.

Предвид изхода на спора искането на ответника за присъждане на разноски е основателно. С оглед общия материален интерес 90 146.09 лв. (главница в размер на 66 898.96 лв. и законната лихва върху същата в размер на 23 247.13 лв.), и съобразно разпоредбата на чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1/09.07.2004 г. на ответника следва да бъдат присъдени разноски в размер на 7 861.68 лв. /седем хиляди осемстотин шестдесет и един лева и 68 стотинки/.

По изложените съображения, Административен съд София-град, III-то отделение, 16-ти състав на основание чл. 160 от ДОПК,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Д. Инвест ЕООД, ЕИК:[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р-22221020007597-091-001/17.01.2022 г., издаден от Т. П. Н., на длъжност началник на сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП [населено място], орган възложил ревизията и Ц. Г. Р., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 554/12.04.2022 г., издадено от директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите [населено място], с който са установени задължения по Закон за данък върху добавената стойност за данъчни периоди от м. Март 2015 г., м. Февруари 2016 г., м. Септември 2016 г., м. Октомври 2016 г., м. Ю. 2017 г., м. Август 2017 г., м. Март 2018 г., м. Април 2018 г., м. Септември 2018 г., м. Декември 2018 г., м. Февруари 2019 г., м. Ю. 2019 г., м. Декември 2019 г., м. Януари 2020 г., м. Август 2020 г. в общ размер на 66 898.96 лв. /главница в размер на 49 200.55 лв. и лихви за забава в размер на 17 698.30 лв./ и по реда на ЗКПО общо в размер на 23 247.13 лв. /главница в размер на 17 656.53 лв. и лихви в размер на 5 590.60 лв./, вследствие корекции на декларирания счетоводен резултат.

ОСЪЖДА Д. Инвест ЕООД, ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция и адрес по чл. 8 от ДОПК: [населено място], [улица], ет. 1, ап. офис 1, представлявано от Л. Т., да заплати на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, Централно управление на Национална агенция по приходите, [населено място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 7 861.68 лв. /седем хиляди осемстотин шестдесет и един лева и 68 стотинки/.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

Съдия: