

РЕШЕНИЕ

№ 13204

гр. София, 15.04.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 79 състав, в
публично заседание на 07.04.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Николай Димитров

при участието на секретаря Десислава В Симеонова и при участието на прокурора Яни Костов, като разгледа дело номер **1811** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на "ЕЛЕКТРО ПРОДЖЕКТ" ЕООД, ЕИК[ЕИК], срещу РА № Р-22002220003553-091-001/14.04.2021г., издаден от М. Й. С. – възложил ревизията и Б. В. М. – ръководител на ревизията органи, потвърден с Решение № 1473/23.09.2021г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ С., с който са установени задължения за корпоративен данък над декларирания в размер на 38 345,17 лв. по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) и задължения за лихви в размер на 7 925,30 лв. и са направени корекции на декларираните резултати по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в размер на 86 427,06 лв. за ревизираните данъчни периоди от месец април 2018г. до месец юли 2018г. включително и месец януари 2019г., като са определени лихви за забава в размер на 24 116,33 лв.

Със съдебно решение № 1403/17.02.2025г. по адм.дело № 10778/2024г. на Първо отделение на ВАС е отменено Решение № 2569/17.07.2024г., постановено по адм.дело №11443/2021г. на АССГ и делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на съда при съобразяване на указанията, дадени в мотивите на съдебното решение.

В сезиращата съдът жалба са изложени съображения за незаконосъобразност на РА. Посочено е, че същият е неправилно мотивиран, като изводите в тази насока са изградени единствено на базата на коствени доказателства, като същите представляват съмнения за липса на реални доставки, но за това липсват конкретни доказателства. Акцентирано е, че данъчните органи е отказал правото на приспадане на данъчен кредит по спорните доставки, основно поради констатирана липса на кадрова обезпеченост при доставчика. Твърди се, че всички спорни доставки са вложени в извършените от дружеството строителни дейности. Сочи се, че органите

на приходите не са събрали и обсъдили всички относими доказателства към административното производство, доколкото не са приели представените от тях писмени доказателства, сочещи за реалност на доставките. Възражава се срещу изводите за липса на кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците, като се сочи, че доставчиците са имали наети лица на трудов договор, а също така, че са били представени и пътни листове сочещи за осъществен транспорт по спорните доставки. Излагат се аргументи, че доставчиците са осчетоводили процесните доставки. Възражава се, срещу изводите на приходните органи, че доставчиците им имали рисков профил, което е било и основание за отказване на данъчен кредит. Твърди се, че са налични всички доказателства, обуславящи извода за реалност на доставките. Изложени с и доводи, че неправилно е преобразуване на финансовия резултат на дружеството за 2018г., доколкото доставките са документално обосновани и са реално извършени. Прави се искане за отмяна на РА. В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Б., който поддържа жалбата и изложените в писмените бележки аргументи. Претендира разноски.

Ответникът, оспорва жалбата, прави искане същата да се отхвърли жалбата като неоснователна и недоказана. Поддържа съображенията изложени в решението на директора на ОДОП и тези развити в касационната жалба. Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 20 604лв.

Представителят на СГП, дава становище, че РА е законосъобразен и обоснован.

Административен съд София - град, след преценка на събраните по делото доказателства поотделно и в тяхната съвкупност и във връзка с наведените от страните доводи, установи следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002220003553-020-001 от 16.06.2020г. е възложено извършването на ревизия на „ЕЛЕКТРО ПРОДЖЕКТ“ ЕООД за установяване на задължения за корпоративен данък по ЗКПО за периода от 01.01.2018г. до 31.12.2018г. и задължения за данък върху добавената стойност за периодите от 01.04.2018г. до 31.07.2018г. и от 01.12.2018г. до 31.01.2019г. Заповедта е връчена на ревизираното дружество на 24.06.2020г. по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. Срокът на ревизията е продължен със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22002220003553-020-002 от 17.09.2020г. до 24.11.2020г., същата е връчена по електронен път на дружеството на 18.09.2020г. Въпросните заповеди са издадени от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002220003553-092-001 от 25.01.2021г., връчен по електронен път на дружеството на 28.01.2021г. Жалбоподателят не е подал възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, въпреки направеното искане за продължаване на срока и връченото му във връзка с това уведомление.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22002220003553-091-001 от 14.04.2021г., издаден от М. Й. С. – орган, възложил ревизията, и Б. В. М., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията. Същият е връчен по електронен път на дружеството жалбоподател на 14.04.2021г.

Процесната ревизия е повторна. Извършена е по указания, дадени с Решение №861 от 22.05.2020г. на директора на дирекция ОДОП С., с което е отменен и върнат за нова ревизия Ревизионен акт №Р-2221019004565-091-001 от 07.02.2020г., издаден от М. Й. С. – орган, възложил ревизията, и Е. М. Н. – ръководител на ревизията.

В ревизирания период декларираната от дружеството дейност е строителство и ремонт по изграждане на електрически инсталации. "ЕЛЕКТРО ПРОДЖЕКТ" ЕООД е имало в периода

наети лица на трудов договор на длъжностите „техник“, „сервизен техник“, „ел. монтажник“ и „общ работник“.

В хода на ревизията са изискани документи и обяснения от ревизираното лице и са извършени насрещни проверки на преки и предходни доставчици на жалбоподателя. Резултатите са обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки.

Присъединени са доказателствата, събрани при първата ревизия на дружеството за спорните периоди.

С РА органите по приходите са приели, че следва да бъде отказано право на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя в общ размер на 86 427,06 лв., поради липса на предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, а именно липсват доказателства за реално получени доставки на стоки и услуги от „АУТО ТРЕЙД“ ЕООД, „ДИ ЛИ Я“ ЕООД и „ЕЛИТ ГРУП 2018“ ЕООД. За да стигнат до този извод, данъчните органи са посочили, че нито един от горепосочените доставчици не е представил изисканите му документи, нито е дал информация за място на съхранението им и не е осигурил извършване на проверка от ревизиращия екип, същите са били издирвани от органи по приходите в рамките на различни ревизионни производства, но без да бъдат открити на адресите им за кореспонденция. Било установено, че доставчиците са deregистрирани на основание чл. 176 от ЗДДС, а също така в процесните периоди тези дружества не са разполагали с кадрова и техническа обезпеченост за осъществяване на доставките.

Относно представената от жалбоподателя при повторната ревизия инструктажна книга данъчните органи са констатирани, че не са налични предвидените в колона 6 от книгата служебни бележки. Отчетено е, че за вписаните в инструктажната книга работници липсват доказателства да са били наети по трудово или извънтрудово правоотношение от доставчиците. Тъй като, инструктажната книга не е била представена при първата ревизия, е направен извод, че се касае за новосъздаден документ за целите на повторното ревизионно производство.

Органите по приходите са установили, че "ЕЛЕКТРО ПРОДЖЕКТ" ЕООД не е представило документи, които обичайно съпътстват реално извършени доставки, като: търговска кореспонденция, оферти, изготвени количествено-стойностни сметки.

При повторната ревизия, в изпълнение на указанията, дадени с Решение №861 от 22.05.2020г. на директора на дирекция ОДОП С., са извършени насрещни проверки и на дружества, за които са налице данни като предходни доставчици в дневниците за покупки на преките доставчици на жалбоподателя. Установено е, че и предходните доставчици не са намерени при проверките и не са представили исканите документи.

Предвид резултатите от извършените проверки на преките и предходни доставчици, констатираната липса на техническа и кадрова обезпеченост за предоставяне на стоки и услуги от вида на фактурираните ревизиращият екип е направил извод- за липса на доказателства за реалност на процесните доставки и за наличие на симулативни сделки, по които от страна на жалбоподателя неправомерно е ползвано право на приспадане на данъчен кредит. Предвид тези констатации е определен и данъкът за донасяне и лихвите по ЗДДС в размер на 86 427,06 лв. за ревизираните данъчни периоди от месец април 2018г. до месец юли 2018г. включително и месец януари 2019г. и лихви за забава в размер на 24 116,33 лв.

По отношение облагането по ЗКПО, данъчните органи са установили, че за 2018г. жалбоподателят е подал годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО с вх. №2210И0670991 от 19.09.2019г., като е декларирал данъчен финансов резултат – печалба, в размер на 110 370,05 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 11 036,09 лв.

Поради констатациите свързани със задълженията по ЗДДС, органите по приходите са

преобразували декларирания от жалбоподателя счетоводен финансов резултат със сбора от данъчните основи по фактури, издадени от „ДИ ЛИ Я“ ЕООД и „ЕЛИТ ГРУП 2018“ ЕООД, общо в размер на 383 451,70 лв., в т. ч. 136 781,70 лв., осчетоводени като разходи за материали и 246 670,00 лв., осчетоводени като разходи за услуги. Като са приели, че издадените фактури от тези доставчици не отразяват реално извършени стопански операции – доставки на материали и услуги и съответно не са изпълнени изискванията на чл.10, ал.1 от ЗКПО за документална обоснованост на разходите. Предвид на тези изводи, счетоводният финансов резултат на жалбоподателя е преобразуван на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, поради установеното отклонение от данъчно облагане – начисляване на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени и чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, поради непризнаване за данъчни цели на разходи, които не са документално обосновани, т.е. обективирани с първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция.

В резултат на извършеното преобразуване, при което е увеличен финансовия резултат на дружеството жалбоподател общо със сума в размер на 383 451,70 лв., е определен данъчен финансов резултат – печалба, в размер на 493 821,64 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 49 382,16 лв., от който дължим корпоративен данък над декларирания в размер на 38 345,17 лв., ведно с лихви в размер на 8 267,87 лв.

Несъгласно с констатациите на данъчните органи дружеството "ЕЛЕКТРО ПРОДЖЕКТ" ЕООД е обжалвало РА по административен ред, пред Директора на Дирекция „ОДОП“ С., който с Решение № 1473/23.09.2021г. го е потвърдил изцяло.

Аргументите на административния орган са в насока, че дружество не е установило наличието на реално извършени доставки по издадените му фактури. Посочил е, че: издадените документи за доставките са изготвени формално; в част от фактурите услугите не са конкретизирани; приложените договорите не са придружени с документи, изисквани в клаузите им; част от протоколираните СМР- не са придружени със съпътстваща документация; актовете и протоколи за приемане на работи не са били подписани.

Директора на Дирекция „ОДОП“ С. е приел за недоказано и наличието на последващи доставки, тъй като по-голямата си част протоколите акт обр. 19, представени като доказателства за извършени последващи доставки на СМР, не са подписани от възложителите. Посочва, че предоставената при повторната ревизия книга за инструктаж, е изготвена едновременно за различни обекти, чиито наименования са вписвани допълнително, което е довело до заключението, че този документ е съставен само за нуждите на ревизионното производство.

Въз основа на тези обстоятелства е направен извод, че се касае за фиктивно фактуриране и съответно за данъчна измама. Посочено е, че недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за задълженото лице - както по отношение на косвените, така и по отношение на преките данъци.

На следващо място посочва, че съдържанието на фактурите, с които лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, не съответстват на изискванията на чл. 114 и 115 от ЗДДС, което се явява друго основание отказ от приспадане на данъчен кредит. В тази връзка, се излагат аргументи, че не е спазено изискването, визирано в чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС. Като се констатира: относно фактурите са с предмет „услуга по договор“- че видът на услугата не е посочен; „стоки по опис“ – описи не са приложени; „аванс“ – авансът не е обвързан с реално престиграни доставки на стоки.

Недоволни от Решението на Директора на Дирекция „ОДОП“ С. "ЕЛЕКТРО ПРОДЖЕКТ" ЕООД са сезирали АССГ с настоящата жалба.

В хода на съдебното производство при разглеждане на адм.дело №11443/2021г. на АССГ са били приети писмени доказателства и заключения по ССЧЕ и СТЕ, същите са надлежно приобщени към материалите на настоящото производство –без възражение на страните.

Видно от заключението на изготвената съдебно-счетоводна е експертиза е, че:

В табличен вид в приложение 1 са били описани фактурите, издадени от процесиите доставчици и свързани с доставки на строителни материали и услуги за извършване на строително-монтажни работи. Като е посочено, че фактурите и придружаващите ги документи се изпращат от счетоводството на „ЕЛЕКТРО ПРОДЖЕКТ“ ЕООД в електронни файлове за експертизата. В Приложение №1 са записани и счетоводните сметки, които участват при осчетоводяване на стопанските операции в счетоводството на жалбоподателя. Описано е и осчетоводяване на плащането - срещу всяка от фактурите, датата на фискалния бон и сумата. Посочено е, че вещото лице не е успяло да осъществи връзка с доставчиците, поради което не е могло да представи осчетоводяване на процесиите фактури в техните счетоводства. Но, тъй като, за да бъде начислен приходът по процесиите фактури, не е достатъчно само да се представят счетоводни регистри, от които да са видни записите в счетоводствата. Необходимо е да са подадени годишни данъчни декларации /ГДД/ и годишни финансови отчети /ГФО/ за съответните периоди, като по този начин приходът е деклариран, а също и записите в ГФО са достигнали по потребителите на финансова информация. От получената информация от компетентните ТД на НАП, съгласно съдебното удостоверение, се установи, че доставчиците не са подавали ГДД, поради което начисленият приход, разход, свързан с фактурите и задълженията, съгласно законодателството, не са изпълнени. Вещото лице е извършilo справка в сайта на Търговския регистър и установи, че процесиите доставчици не са публикували ГФО за периодите на издаване на фактурите.

Относно техническата и кадровата обезпеченост е посочено, че: „ДИ ЛИ Я“ ЕООД, има назначено едно лице по трудов договор, чиято работа би могла да се свърже с процесиите фактури. Назначено е на 08.05.2018г. на длъжност с код по НКПД - 93130003 - общ работник, поддържане на сгради с дата на прекратяване 01.08.2018 г. В писмото на ТД на НАП С., офис „И.“ се посочва, че има данни за подадена справка по чл.73, ал.1 от ЗДДФЛ за 2018г., която е със статус „отхвърлена“; „ЕЛИТ ГРУП 2018“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] Съобразно Справка за актуално състояние на всички действащи трудови договори за периода от 01.04.2018г. - 30.05.2018г., когато са издадени процесиите фактури от доставчика, на 17.04.2018г. е назначено едно лице и е освободено на 31.01.2019г. Длъжността на назначения е с код 71192016, което е работник, поддръжка на сгради, съгласно НКПД. Съгласно изпратената Справка за данните, подадени със справка по чл.73, ал. от ЗДДФЛ за 2018г. са изплатени доходи с код 30714 - Други доходи по извънтрудови правоотношения, като е посочено, че е удържан данък от лицата по начислените суми; „АУТО ТРЕЙД 02“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] Процесиите фактури са издадени през м.01.2019г. През този месец доставчикът не е имал назначени лица.

Относно техническата обезпеченост на доставчиците, не може да се даде информация, тъй като не се представя счетоводна отчетност.

Относно техническата и кадровата обезпеченост на жалбоподателя „ЕЛЕКТРО ПРОДЖЕКТ“ ЕООД е посочено: отприложен Аналитичен регистър на сметки от група 20 Дълготрайни материални активи, от който е видно, че дружеството притежава: МПС - Ф., Т., Д.. Като машина е заведен "Перфоратор" Б.. От оборотните ведомости е видно, че е заведено офис обзавеждане и компютърна техника. През 2018г. са начислени и изплатени разходи за заплати в размер на 105 425,14 лв., което е отразено по кредита на сметка 421 Работници и служители и

сметка 604 Разходи за заплати. Начислени са задължения за осигурителни плащания. Не е спорно, че е имал назначени средно 11 лица по трудов договор през ревизираните периоди, на следните длъжности: техник, общ работник, сервизен техник, ел.монтажник и др. което е записано в ревизионния доклад. Посочено е, че експертиза не може да даде отговор дали назначените на трудов договор лица са могли да обезпечат изцяло задълженията по сключените договори с клиентите. По преписката - лист 131-137 е приложено копие на Книга за инструктаж по безопасност и здраве при работа. За различните обекти са вписани имена на работници, които са инструктирани с посочено място на работа като „външен“ и с име на всеки от процесите доставчици. Поставени са подписи на инструктираните лица и датите на инструктажа.

Процесите фактури са включени в справките-декларации за ДДС и в дневниците за продажби за съответните периоди на доставчиците „Ди Ли Я“ ЕООД, „Елит Груп 2018“ ЕООД и „Ауто Трейд 02“ ЕООД. Освен, че данъкът по фактурите, описани в дневниците на продажби, следва да се включи при деклариране на данните в СД за ДДС, следва да се отрази и по съответните счетоводни сметки и да бъде част от финансовия резултат. При отговора на предходния въпрос се поясни, че доставчиците не представят счетоводна отчетност, а и не са подали годишните си данъчни декларации за процесите периоди. Счетоводната експертиза, счита, че дори ДДС по фактурите да е начислен в съответните СД за ДДС, то той не е отразен като задължение към бюджета по счетоводните сметки.

На копията на фактурите, изпратени в електронни файлове е копиран и придружаващият ги фискален бон. В Приложение №1 към заключението в последната графа е отразено осчетоводяване на плащането по всяка от фактурите, като е вписаната датата на фискалния бон и отразената сума. Относно “ДИЛИЯ” ЕООД: Представя се фискален бон към всяка фактура. Плащането е осчетоводено. Не остава задължение към доставчика. Относно “ЕЛИТ ГРУП 2018” ЕООД: Представя се фискален бон към фактурите, за които това е вписано в последната графа в Приложение №1 към заключението. За фактурите, издадени през м.04.2018г.-копирани са фискални бонове. За някои фактури, издадени през м.05.2018г. не са приложени фискални бонове. Не е осчетоводено и плащане по тях. Относно “АУТО ТРЕЙД 02” ЕООД: Към две от фактурите, издадени от доставчика не са копирани фискални бонове.

В експертизата е посочено, че всяка от процесните фактури е свързва с фактура за продажби, като са вписани обектите, за които жалбоподателят има сключен договор за извършване на услуги по строителство и ремонт на ел.инсталации. Връзката е осъществена от управителя на жалбоподателя, което е описано в Приложение №2 към заключението.

Направен е и извод, че малка част от процесните фактури съответстват по

дата на издадените фактури за продажби. Процесните фактури с отпуснат аванс имат вписана дата на данъчното събитие-дата на отпускане на аванса, което е правилно. Но дори да няма разлика в сумата между аванса и сумата по протоколите за извършени СМР в последствие, то пак се налага издаване на фактура за окончателно плащане, в която се изважда авансът. Датата на тази фактура следва да отговаря на датата на протокола за извършени СМР, съобразно 5 дневния срок за издаване на фактура след данъчното събитие. Болишинството от процесните фактури за отпуснат аванс се придружават от протоколи с по-късни дати, без съпътстваща фактура за окончателно плащане. Датите на тези протоколи отговарят на датите на протоколите приложени към фактурите за последващи продажби.

Експертизата е установила, че са закупувани и от други доставчици материали, осчетоводени по подсметки на сметка 601- Разходи за материали, а също са извършени и външни услуги от други доставчици. Тъй като за материалите не се водят регистри на сметка 302- Материали, от които да е видно какви материали се закупват и откъде, не може да се направи подробен анализ за категоричен отговор дали са закупени точно същите, описани в процесните фактури. Относно външните услуги, по подсметка 602- Разходи за външни услуги е видно, че има и други обекти, освен описаните при отговора на предходния обект. Това се наблюдава и в подсметките на сметка 703- приходи от продажба на услуги.

Видно от заключението на изготвената съдебно-техническата е експертиза е, че: В табличен вид са посочени съответствичта на описаните стоки/услуги по получените фактури с тези по последващи доставки, описано в молбата от 05.01.2023г.

Относно фактури по приети от „ДИ ЛИ Я“ ЕООД стоки и услуги: фактури №83/12.04.2018г., №87/16.04.2018г., №142/30.05.2018г., №197/29.06.2018г. е посочено, че част от материалите са предадени; фактура №136/29.05.2018г. е посочено, че не са включени в последващи доставки. За останалите фактури е посочено, че са включени в последващите доставки.

Относно фактури по приети от „ЕЛИТ ГРУП 2018“ ЕООД стоки и услуги за всички фактури е посочено, че са включени в последващите доставки.

Относно фактури по приети от „АУТО ТРЕЙД-02" ЕООД стоки и услуги за всички фактури е посочено, че са включени в последващите доставки.

В допълнителното заключение по изготвената съдебно-техническата е експертиза е посочено, че: в приложение 2.3 е представена съпоставка между услуги и стоки доставени от процесния доставчик „Елит Груп 2018" ЕООД на „Електро Проджект" ЕООД и тяхното последващо предаване от жалбоподателя „Електро Проджект" ЕООД на „Интерхолд" ЕООД, на обект: „Улично осветление на [община]". Фактура № 303/04.05.2018г. с основание „Акт 4 от 04.05.2018г. за обект: Проектиране и изпълнение на енергоспестяващи мерки и дейности по

модернизация, реконструкция, интелигентно управление и енергиен мениджмънт на система за улично осветление на [община]", отразява извършено плащане от „Интерхолд“ ЕООД към „Електро Проджект“ ЕООД, за извършени доставки описани в Протокол № 4/04.05.2018г. В приложение №1 е представено копие на фактурата и протокола за по следващи доставки с които жалбоподателя е предал на „Интерхолд“ ЕООД. Фактура № 13/14.04.2018г. с основание „стоки по опис“, отразява извършено плащане от „Електро Проджект“ ЕООД на доставени стоки от процесния доставчик „Елит Груп 2018" ЕООД на „Електро Проджект“ ЕООД. Предадените от жалбоподателя „Електро Проджект“ ЕООД на „Интерхолд“ ЕООД с Акт обр. 19 №3/03.04.2018г., заплатен по фактура № 292/03.04.2018г. издадена от „Електро Проджект“ ЕООД на „Интерхолд“ ЕООД. В приложение №2 е представено копие на фактурата и стоковата разписка от процедния доставчик, както и копие на фактурата и акт обр.19 за по следващи доставки с които жалбоподателя е предал СМР на обекта на „Интерхолд“ ЕООД. В приложение 2.6 е представена съпоставка между услуги доставени от процесния доставчик „Елит Груп 2018" ЕООД на „Електро Проджект“ ЕООД и тяхното последващо предаване от жалбоподателя „Електро Проджект“ ЕООД на „Деливърри Тайм" ЕООД, на обект: „Административна сграда с адрес [населено място], [улица]. Фактура № 376/07.12.2018г. (включена в приложение 2.6.) с основание „Акт 4 от 07.12.2018г. за обект: „Административна сграда с адрес: [населено място], [улица], отразява извършено плащане от „Деливърри Тайм" ЕООД към „Електро Проджект" ЕООД, за извършени доставки описани в Протокол №4/07.12.2018г. (допълнително представен) Протокол №4/07.12.2018г. е с Възложител „Деливърри Тайм" ЕООД и изпълнител: „Електро Проджект" ЕООД за извършени натурални видове СМР на Обект: „Административна сграда с адрес [населено място], [улица] допълнително представен. В приложение №3 представям копие на фактурата и акт обр.19 за по следващи доставки, с които жалбоподателя е предал СМР на „Деливърти Тайм“ ЕООД.

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

Жалбата е подадена от надлежна страна, в срока по чл. 156, ал. 1 във връзка с ал. 5 от ДОПК и след обжалване на ревизионния акт по административен ред, поради което същата е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваността 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.

На първо място, е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по-горе ЗВР, в рамките на 5- годишния срок.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган – този, който е възложил ревизията и от ръководителя на ревизията в съответствие с изискванията на чл.119 ал.2 от ДОПК, както и т.р. №5/13.12.2016г. на Върховния административен съд по т.д. №10/2016г. Компетентността на органа е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите– негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр.85 от 2017г., действаща към момента на издаване на РА) 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 2014г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпреденото от законодателя в чл.184, ал.1 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. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. 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 РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на

административно-производствените правила.

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

По ЗДДС.

При анализа на твърденията на страните и доказателствата по делото, съдът прави извод, че по същество спорът в производството се свежда до материалната законосъобразност на акта, във връзка с отказаното право на признаване на данъчен кредит, за частта от доставките, посочени в РА /съответно РД/, предмет на оспорване в административното и съдебното производство, потвърден с Решението на Директора на Дирекция „ОДОП“, поради липса на реалност на доставките, за процесния период и необоснованост на изводите на ревизиращите органи относно липсата на доказателства, удостоверяващи действителни доставки на стоките от преките доставчици на жалбоподателя.

От своя страна жалбоподателят оспорва материалната законосъобразност на този извод, като твърди, че доставките са реално осъществени, поради наличието на документи доказващи същите.

По отношение на материалната законосъобразност на РА, във връзка с констатациите на органите по приходите за липсата на реалност на доставките, следва да се посочи в принципен план, че:

Правото на приспадане на данъчен кредит е сложен фактически състав, който поражда правните си последици само ако са налице всички негови елементи. Това право е свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС. Като доставката на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставката на услуга е всяко извършване на услуга.

Изводът за липса на реална доставка следва да се базира на: установени факти и обстоятелства от обективната действителност и техния анализ чрез прилагане на определени логически правила. Съдът следва да установи, дали изводът за липса на реална доставка е основан на правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени в хода на ревизионното производство. Като в тежест на ревизираното лице е да докаже, реалността на доставките, като благоприятен за него факт, свързан с възникване на правото на данъчен кредит. От своя страна, съдът следва да направи преценка, дали изводът на ревизиращите органи за липса на реални доставки е логически и правно обоснован.

Реалното извършване на доставка е положителен факт от обективната действителност и като такъв, при настъпването му остават следи и за него са налични доказателства. Доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за осъществени сделки, както и писмени доказателства, удостоверяващи осъществяването на доставките. Липсата на такива доказателства може да обоснове извод за липса на реално извършени

доставки по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС.

Законът е въвел задължението за субекта ползващ данъчен кредит -да докаже материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на приспадане. Това задължение съществува и за жалбоподателя по настоящото дело. Този извод се извежда от разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, според което задълженото лице следва да докаже благоприятните за него факти. В този смисъл е и съдебната практика на ВАС и СЕС. Правото на данъчен кредит е субективно притезателно право с насрещен субект приходната администрация, поради което според чл. 154 от ГПК, приложим на основание § 2 от ДР на ДОПК, във връзка с чл. 144 от АПК, доказателствената тежест за установяването му е за жалбоподателя.

Според съдебния състав, в настоящото производство жалбоподателя "ЕЛЕКТРО ПРОДЖЕКТ" ЕООД не доказва наличието на материалноправните предпоставки за упражняването на правото на данъчен кредит.

Съдът ще вземе едновременно отношение по всички процесни фактури и фирми предвид идентитета на фактите и основанията, въз основа на които ревизиращите органи са направили своите изводи и с които настоящата съдебна инстанция изцяло се солидаризира.

На първо място следва да се посочи, че представените от жалбоподателя: Протокол № 4 от акт.обр.19 (л.389-391); Протокол № 3 от акт.обр.19 (л.397-401) не се ползват като писмени доказателства по делото, доколкото същите не представляват документи, поради липса на подпис от страна на възложител и на изпълнителя, т.е. същият не отговаря на изискванията за документ.

На следващо място: Протокол № 5 от акт.обр.19 (л.304); Протокол № 6 от акт.обр.19 (л.306-307); Протокол № 10 от акт.обр.19 (л.309-311); Протокол № 1 от акт.обр.19 (л.327-328); Протокол № 3 от акт.обр.19 (л.330-331); Протокол № 1 от акт.обр.19 (л.347-348); Протокол № 2 от акт.обр.19 (л.350-351); Протокол № 5 от акт.обр.19 (л.393-395) и Протокол № 2 от акт.обр.19 (л.403-405) са подписани единствено от изпълнителя, като липсва подпис на възложителя. В тази връзка съдът, счита че същите не доказват извършените дейности и липсва основание да се бъдат ценени, тъй като същите са частни свидетелстващ документ, които удостоверява изгодни за издателя факти. Тези документи не могат да служат за доказване на описаните в тях факти.

Съдът кредитира заключението на ССЕ, като дадено безпристрастно, обективно и отговарящо на останалите приобщени доказателства. Заключениеята по назначената СТЕ и допълнителна СТЕ-не кредитира, за което ще се изложат съображения в изложението по-долу.

Споделя се и изводът на административният орган, че в основната си част съдържанието на фактурите, с които лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, не съответстват на изискванията на чл. 114 и 115 от ЗДДС, доколкото към тях не са приложени посочените в ал.1, т.9 на чл.114 от ЗДДС

количества и вид на стоката. Фактурите са с предмет „услуга по договор“, без в тях да е конкретизирана и посочена фактурираната услуга; относно фактурите с предмет „стоки по опис“ - не са представени въпросните описи и отново не може да се установи количеството и вида на стоката; фактурите, с които са с предмет „аванс“ с отпуснат аванс имат вписана дата на данъчното събитие-дата на отпускане на аванса, но няма издаване на фактура за окончателно плащане, каквото е изискването на закона, също така датата на тази фактура следва да отговаря на датата на протокола за извършени СМР, съобразно 5 дневния срок за издаване на фактура след данъчното събитие, но болшинството от процесните фактури за отпуснат аванс се придружават от протоколи с по-късни дати, без съпътстваща фактура за окончателно плащане с описи. В тази насока са и изводите на приетата ССЕ при предходното разглеждане на делото. Предвид на тези констатации и според разпоредбата на чл. 71, т.1 от ЗДДС, то основателно е било отказано приспадане на данъчен кредит, предвид липса на съответните документи отговарящи на изискванията на чл. 114 и 115 от ЗДДС. Тези пропуски в документалното оформяне на услугите не са били преодолен и при разглеждане на делото пред съда, в тази връзка и с оглед събраните доказателства, следва да се приеме, за верен и законосъобразен изводът на приходната администрация в тази насока.

От събраните писмени доказателства, се установява, че фактурите и съпровождащи документи /договори/ относно спорните доставки се съхраняват от ревизираното лице, но както се посочи същите не отговарят на изискванията на чл. 114 и 115 от ЗДДС, всички фактури са надлежно счетоводно отразени в неговото счетоводство, но липсва коректното им отразяването в счетоводството на доставчиците, тъй като същите са отразени единствено в дневниците за продажби за съответните на доставчиците „Ди Ли Я“ ЕООД, „Елит Груп 2018“ ЕООД и „Ауто Трейд 02“ ЕООД, но не са отразени и по съответните счетоводни сметки, за да бъдат отчетени като част от финансовия резултат. Доставчиците също така, не са подали годишните си данъчни декларации за процесните периоди и не са отразили като задължение към бюджета по счетоводните сметки, процесните фактури.

Също така се споделят изводите на данъчните органи, че липсват доказателства, а и такива не са събрани в хода на съдебното производство, че доставките фактурирани от „ДИ ЛИ Я“ ЕООД, „ЕЛИТ ГРУП 2018“ ЕООД и „АУТО ТРЕЙД-02" ЕООД за данъчни периоди април 2018г. до месец юли 2018г. включително и месец януари 2019г. не са били реално осъществени. Това е било установено от органите по приходите, които са изградили своите изводи базирайки се на комплекс от доказателства, а именно, че нито едно от дружествата доставчици не е представило изискваните документи, нито е дало информация за място на съхранението им, не е осигурило извършване на проверка от ревизиращия екип, въпреки, че същите са били издирвани от органи по приходите в рамките на различни ревизионни

производства, но без да бъдат открити на адресите им; всички доставчиците са били deregистрирани на основание чл. 176 от ЗДДС, а също така в процесните периоди тези дружества не са разполагали с кадрова и техническа обезпеченост за осъществяване на доставките. На следващо място са отчетни пороците при документиране на доставките, посочени по-горе, които е безпредметно да се повтарят. Данъчните органи са отчетли и това, че "ЕЛЕКТРО ПРОДЖЕКТ" ЕООД не е представило документи, които обичайно съпътстват реално извършени доставки, като: търговска кореспонденция, оферти, изготвени количествено-стойностни сметки. Прието е, че представената при втората ревизия инструктажната книга е новосъздаден документ за целите на повторното ревизионно производство, като е отчетено, че за работници липсват доказателства да са били наети по трудово или извънтрудово правоотношение от доставчиците, а и е изготвена едновременно за различни обекти, чиито наименования са вписвани допълнително. Тези заключения се потвърждават и от събраните в хода на съдебното производство доказателства, вкл. и ССЕ.

В тази връзка, с оглед установените обстоятелства по назначената ССЕ, а именно, че се установява закупувани и от други доставчици материали, осчетоводени по подсметки на сметка 601- Разходи за материали, а също са извършени и външни услуги от други доставчици. Същевременно е установено, че за закупените материали не се водят регистри на сметка 302- Материали, от които да може да се установи какви материали се закупуват и откъде, не може да се направи подробен анализ за категоричен отговор дали са закупени точно същите, описани в процесните фактури. Относно външните услуги, по подсметка 602- Разходи за външни услуги експеризата е констатирала, че има и други обекти, освен описаните при отговора на предходния обект. Това се наблюдава и в подсметките на сметка 703- приходи от продажба на услуги. Тези констатации на ССЕ, водят до извод, че жалбоподателят е ползвал и други доставчици и е закупувал от тях различни материали, а и е изпълнявал и други обекти освен тези, за които са издавани процесните фактури. Посочените пропуски в процесните фактури и съпровождащите ги документи, оборват заключението на назначената СТЕ и допълнителна СТЕ, сочещо, че в голямата си част материалите и услугите по процесните фактури е посочено, че са включени в последващите доставки. Още повече, че както беше посочено, представените от жалбоподателя протоколи за акт 19, без подпис от страна на възложителя, не се ползват от съда и не могат да бъдат приети за писмени доказателства, а същевременно СТЕ и допълнителната СТЕ ги е ползвала.

Предвид гореизложеното се установява, че в хода на ревизионното производство данъчните органи са положили необходимите усилия по установяване на релевантните факти и събирането на доказателства за реалността на извършените сделки. От представените документи е видно, че липсват доказателства за наличие

на материална и ресурсна обезпеченост за извършване на проверяваните доставки, не са декларирани обекти, складове на стопанска дейност, техническа и материална обезпеченост. Не са представени договори за поръчки, заявки, информация за начина на калкулиране на цената на стоките и услугите, приемо-предавателни протоколи. В случая липсват счетоводни данни за материални сметки, от които да е видно осчетоводяване на придобиването и изписването на стоката по вид и количество, с оглед доказване, че доставчиците са придобили и са имали наличности от съответния вид към датата на доставките. В действителност липсата на кадрова обезпеченост при доставки на стоки не е самостоятелно основание за отказ на правото на приспадане на данъчен кредит, но в хода на ревизията не е установена и ресурсна обезпеченост за извършване на проверяваните доставки, не са декларирани обекти, складове на стопанска дейност, дори не са подадени и публикували ГФО за периодите на издаване на фактурите от доставчиците. Не са ангажирани доказателства и във връзка с предходните доставки, справки за стокосен поток с цел проследяване заприходването и изписването на стоките по доставчици, клиенти, вид, стойност и количество. Не са представени регистри за счетоводно и аналитично отчитане.

Съдът, не приема възражението на жалбоподателя, че наличните фактури и договори, както и частичното им счетоводно отразяване доказват реалността на доставките. Следва да се посочи, че тези обстоятелства са оценени от съдебния състав, но съпоставени към гореизложените установени по делото факти, не могат сами по себе си да доведат до извод за реалност на твърдените доставки, тъкмо напротив, установения комплекс от доказани обстоятелства – безспорно установяват фиктивност на спорните доставки в конкретния случай.

Съдът намира, че в случая РА е съобразен и с практиката на Съда на Европейския съюз (ЕС). При различна фактическа обстановка, по същество навсякъде ЕС намира, че правото на данъчен кредит е свързано с осъществена реална доставка. Нито Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност, нито практиката на ЕС обаче ограничават по някакъв начин възможностите за изследване на въпроса дали доставката е осъществена реално и дали, ако е осъществена, не се разминава с отразеното във фактурата (напр. по отношение на посочения доставчик) и дали получателят е могъл да знае за това. Отново нито Директивата, нито практиката на ЕС лимитират какви обективни факти от действителността могат да бъдат анализирани за тези цели – и това е нормално, тъй като те варират значително според спецификите на конкретния случай.

Съгласно чл. 25, ал. 1 от ЗДДС, данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица. Според чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. След като

липсват доказателства за реално прехвърляне на собственост върху индивидуално определени по вид, обем и характер вещи или за извършване на конкретни услуги, индивидуализирани по вид, характер обем, то не е налице данъчно събитие. Съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС, на датата на възникване на данъчното събитие по ал. 2, 3 и 4 данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли. От всички доказателства по делото преценени в своята съвкупност и взаимовръзка, съдът прави извод, че „ЕЛЕКТРО ПРОДЖЕКТ“ ЕООД, не успя да установи по безспорен и категоричен начин, въз основа на представените фактури и съпровождащи ги договори, макар и частично осчетоводени, че е налице реална доставка на стоките от „ДИ ЛИ Я“ ЕООД, „ЕЛИТ ГРУП 2018“ ЕООД и „АУТО ТРЕЙД-02" ЕООД, които представляват данъчно събитие, поради което и фактурите не са документално обосновани, поради което и няма изискуем данък, нито задължение за неговото начисляване, следователно и няма как да бъде ползвано право на приспадане на данъчен кредит, по отношение на тези фактури. Предвид на което, се споделят изводите на приходната администрация, че не следва да бъде признато правото на приспадане на данъчен кредит по посочите фактури.

Съдебният състав намира, че от доказателства по делото се установява, че злоупотребата с ДДС по всяка от проверяваните доставки е обусловена от действия на ревизираното лице, насочени към създаване на данъчно предимство. Като това е осъществено, чрез създаването и използването на документите, с цел заобикаляне на закона и постигане на данъчно предимство, като същевременно доставките не са икономически обосновани, независимо от това че са свързани с дейността на дружеството. Знанието за това у ревизираното лице се извежда от: обективните действия свързани със снабдяването и представянето пред данъчните органи на оспорените фактури и приложените към тях документи, който документално да обосноват неизвършени сделки и услуги, без реално те да са извършени. Тези обективни действия, според настоящия съдебен състав водят до еднозначен извод, че жалбоподателят съзнателно е използвал посочените фактури и приложения към тях, с цел създаване на данъчно предимство.

Съдът констатира, че определените лихви за забава за установените задължения по ЗДДС са правилно и законосъобразно изчислени, предвид на което РА е законосъобразен и в тази си част.

По ЗКПО:

Данъчните органи са извършили увеличение на декларирания финансов резултат и са преобразували декларирания от жалбоподателя счетоводен финансов резултат със сбора от данъчните основи по фактури, издадени от „ДИ ЛИ Я“ ЕООД и „ЕЛИТ ГРУП 2018“ ЕООД, общо в размер на 383 451,70 лв., в т. ч. 136 781,70 лв., осчетоводени като разходи за материали и 246 670,00 лв., осчетоводени като

разходи за услуги, за данъчния период 2018г. Като са приели, че издадените фактури от тези доставчици не отразяват реално извършени стопански операции – доставки на материали и услуги и съответно не са изпълнени изискванията на чл.10, ал.1 от ЗКПО за документална обоснованост на разходите. Предвид на тези изводи, счетоводният финансов резултат на жалбоподателя е преобразуван на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, поради установеното отклонение от данъчно облагане – начисляване на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени и чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО поради непризнаване за данъчни цели на разходи, които не са документално обосновани, т.е. обективирани с първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция. Като е определен данък в размер на 38 345,17 лв. по ЗКПО и задължения за лихви в размер на 7 925,30 лв.

Съдът, счита, че тези изводи на данъчните органи за правилен и законосъобразен, доколкото от събраните в хода на административното и съдебното производство доказателства се установява, че осчетоводените като разходи за услуги и материали по фактури с доставчици „ДИ ЛИ Я“ ЕООД и „ЕЛИТ ГРУП 2018“ ЕООД не са реално извършени, а за да се признаят за данъчни цели същите според чл.16, ал.2, т.4 от ЗКПО следва да бъдат реално извършени. Тези изводи се базират на установената нереалност на доставките, за което са изложени съображения по-горе и същите е безпредметно да се преповтарят. Също така, следва да се посочи, че с оглед констатациите и установените обстоятелства свързани с некоректното и непълно осчетоводяване на процесните фактури и липса на съпровождащи документи не са налице и условията на чл.10, ал.1 от ЗКПО изискващи за признаване за данъчни цели, разходът да бъде документално обоснован. Предвид тези обстоятелства съдът споделя изводите за наличие на основание за преобразуване на финансовия резултат на дружеството жалбоподател.

Съдът констатира, че и определените лихви за забава за установените задължения по ЗКПО са правилно и законосъобразно изчислени, предвид на което РА е законосъобразен и в тази си част.

В обобщение съдът намира, че РА е законосъобразен и обоснован, по изложените по-горе съображения, а жалбоподателят, с оглед доказателствената тежест, която носи в процеса, не успя да обори фактическите констатации и правни изводи на ревизиращите органи, поради което жалбата е неоснователна и като такава следва да бъде оставена без уважение.

При този изход на правния спор е основателно искането на ответника за заплащане на юрисконсултско възнаграждение в минимален размер от 20604 лева за двете инстанции. Според разпоредбите на, чл.161, ал. 1 от ДОПК във вр. чл. 8, ал.1, вр. чл. 7, ал. 2, т.5 от Наредба № 1 от 9 юли 2004г. (Загл.изм.-ДВ, бр.14 от 2025г.) за възнагражденията за адвокатска работа минималния размер на юрисконсултско възнаграждение според материални интерес в случая е 10802 лв. На основание

чл.226, ал.3 от АПК следва да се определи възнаграждение за всяка от двете инстанции, в които е участвал процесуалния представител на ответника и съответно същото е в общ размер на 20604 лева.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК, Административен съд – София - град, Трето отделение, 79 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на "ЕЛЕКТРО ПРОДЖЕКТ" ЕООД, ЕИК[ЕИК], срещу РА № Р-22002220003553-091-001/14.04.2021г., издаден от М. Й. С. – възложил ревизията и Б. В. М. – ръководител на ревизията органи, потвърден с Решение № 1473/23.09.2021г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ С..

ОСЪЖДА „ЕЛЕКТРО ПРОДЖЕКТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] да заплати на Национална агенция за приходите [населено място] сумата 20604 лева (двадесет хиляди шестстотин и четири лева) разноси по делото.

Решението подлежи на обжалване пред ВАС в 14 дневен срок от съобщаването му на страните.