

РЕШЕНИЕ

№ 23967

гр. София, 18.11.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав, в публично заседание на 10.10.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елена Попова

при участието на секретаря Елица Делчева и при участието на прокурора Десислава Кайнакчиева, като разгледа дело номер **3696** по описа за **2024** 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).

Производството по делото е образувано след жалба от „ГЕЯ-ДЕК“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк]бл.34А с управител Е. И. Л.. Предмет на разглеждане по настоящото дело е жалбата по ревизионен акт /РА/ №Р-22221723002024-091-001/10.11.2023г., издаден от П. Т. П.- началник сектор, възложил ревизията, и А. Л. И., главен инспектор по приходите- ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден от Директора на Дирекция „ОДОП“ С. съгласно чл.156 ал.4 ДОПК.

Жалбоподателят оспорва РА, с който от страна на органите по приходите са определили дължим корпоративен данък и допълнително начислен ДДС и са начислени лихви върху дължимите вноски. Изложени са твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Твърди се, че в РА няма конкретизация, от кои факти се прави извода, че процесните сделки са симулативни и водят до избягване на данъчната тежест. Оспорва твърденията на данъчните органи относно договор за изпълнение на СМР от 04.05.2020г. за строителен обект „М. долина 3“, като твърди, че е отчетена печалба, а не загуба, както се твърди в РА. С жалбата се оспорват и изводите на данъчните органи за нереално изпълнение и непризнаването на фактури с издатели „Г. 2008“, „Техномакс БГ“ ЕООД и „ТИ ЕС ТИ ГРУП“ ЕООД, като се твърди, че фактурите имат данни за персонална

идентификация на доставчика и предмет на сделката, като отделно от това са представени доказателства за реално извършени услуги и за техническия и кадрови потенциал на доставчиците при насрещните проверки. Претендира отмяната на РА за установените задължения по ЗДДС за периода 01.04.2022г и по ЗКПО за периода от 01.01.2022 до 31.12.2022г., ведно с начислените за тях лихви за забава.

В съдебно заседание, жалбоподателят редовно уведомен, не се явява, представлява се от процесуалния представител, като се представят и подробни писмени бележки. Твърди се, че от събраните доказателства по делото, включително изготвената съдебно-счетоводна и допълнителна съдебно-счетоводна експертиза изводите в РА са оборени. Претендира сторените по делото разноси, съгласно представен списък.

Ответният административен орган – Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., редовно уведомен се представлява от процесуалния си представител, който в съдебно заседание и в представените писмени бележки по делото, излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли съда да я остави без уважение, като остави в сила оспорения ревизионен акт. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на адвокатския хонорар.

Представителят на Софийска градска прокуратура изразява становище за неоснователност на жалбата.

Съдът, като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства поотделно и в тяхната съвкупност, приема за установено следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221723002024-020-001/07.04.2023г., връчена по електронен път на 19.04.2023 г., изменена със Заповеди за изменение на ЗВР № Р-22221723002024-020-002/13.07.2023г., издадени от П. Т. П., на длъжност началник на сектор при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-849/31.10.2022г. на Директора на ТД на НАП С., възложено извършването на ревизия на от „ГЕЯ-ДЕК“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] за определяне на задълженията за корпоративен данък за периодите от 01.01.2022 г. до 31.12.2022 г. и за данък върху добавената стойност за периодите от 01.04.2021 г. до 31.12.2022 г. /л.37 и сл./

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р Р-22221723002024-092-001/06.10.2023г.г., връчен на 17.10.2023 г. по реда на чл.29 ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК /л.45-63/. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от страна на ревизираното лице не е подадено писмено възражение срещу съдържащите се в РД констатации и предложение за установяване на задължения.

Ревизионният акт, предмет на настоящето производство, с №Р-22221723002024-091-001/10.11.2023г., издаден от П. Т. П.- началник сектор, възложил ревизията, и А. Л. И., главен инспектор по приходите- ръководител на ревизията, връчен на 16.11.2023 г. по електронен път /л.66-71/.

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 е определен дължим корпоративен данък в размер на 43 295,16 лева и допълнително начислен ДДС в размер на 60 366,65 лева и са начислени лихви върху дължимите вноски. По отношение на ЗКПО в РА се приемат изводите от РД, с които на основание чл. 23, ал.2, т.1 от ЗКПО във връзка с чл. 26, т.2 от ЗКПО се увеличава счетоводният финансов резултат за данъчни цели със сумата в размер на 242 280,00 лв., като на основание чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО във връзка с чл. 26, т. 1, счетоводният финансов резултат се увеличава със сума в размер на 552 795,50 лева. В

резултат на извършените корекции по ЗКПО, резултатът за периода 2022 г. се променя от данъчна загуба в размер на 358 116,42 лв. на данъчна печалба в размер на 438 951,62 лв. и определен корпоративен данък в размер на 43 895,16 лева.

По отношение на ДДС по същия начин в РА са възприети констатациите в РД, като е отказано правото на данъчен кредит по фактури, издадени от доставчиците „ГРАМАДЕ 2008" ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ТЕХНОМАКС БГ" ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „ТИ ЕС ТИ ГРУП" ЕООД с ЕИК[ЕИК] поради не е осъществен състава на чл.68 - 69 от ЗДДС във връзка с неизвършени доставки по смисъл на чл. 6, ал. 1 и чл.9 от ЗДДС в общ размер на 60 366,65 лв.

Като краен резултат с РА е определено за КПО, че резултатът за периода 2022 г. дължим корпоративен данък е в размер на 43 895,16 лева, от които внесени авансови вноски в размер на 600,00 лева и остатък за внасяне в размер на 43 295,16 лева, за ДДС за ревизираните периоди допълнително е начислен ДДС в размер на 60 366,65 лева по данъчни периоди съгласно Таблица 1 от РА.

Върху така определените задължения по ЗДДС и ЗКПО данъчните органи са начислили дължимите лихви, като към 10.11.2023г. в РА е определена обща дължима сума за дружеството в размер на 117 269.15 лв.

Така издадения Ревизионен акт № Р-22221723002024-091-001/10.11.2023 г, издаден от П. Т. П. - орган, възложил ревизията и А. Л. И. - ръководител на ревизията, е мълчаливо потвърден от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика” С..

В хода на проведената ревизия са предприети редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД/РА. На основание чл. 37 ал. 3. чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ с изх. № Р-22221723002024-040-001 / 12.04.2023 г., в отговор на което дружеството е представило документи и писмени обяснения на 02.05.2023 г.

На 06.07.2023 г. е извършено посещение за преглед на оригинални счетоводни документи, находящи се в счетоводен офис на дружество „Атком консулт" ООД с ЕИК[ЕИК]. За извършеното посещение е съставен протокол обр. КД 73 сер. АА № 1938087 / 06.07.2023 г.

На основание чл. 45 от ДОПК в хода на ревизията са извършени насрещни проверки на други задължени лица дружества-доставчици на ревизираното лице:

- извършена е насрещна проверка на „ГРАМАДЕ 2008" ЕООД с ЕИК[ЕИК], приключила с протокол за извършена насрещна проверка № П-22002323095883-141-001 /13.06.2023 г.

- Извършена е насрещна проверка на "ТЕХНОМАКС БГ" ЕООД с ЕИК[ЕИК], приключила с протокол за извършена насрещна проверка П-22221023095790-141-001 / 08.06.2023 г.

- Извършена е насрещна проверка на „ТИ ЕС ТИ ГРУП" с ЕИК[ЕИК], приключила с протокол за извършена насрещна проверка № П-22220423095870-141-001 /07.06.2023 г.

По отношение на ЗКПО ревизиращите органи са констатирани, че са отчетени разходи в пъти превишаващ отчетените приходи. В извършената ревизия е отбелязано, че по отношение на обект „Мапинова долина 3" ревизираното лице е в качеството на подизпълнител и като такава, то има строго ограничени параметри на дейностите които ще извърши - с количествени и стойностни показатели които са описани в

Договора и количествено стойностната сметка. Те са в размер на 1 468 747,00 лв. Видно е че за този обект, са отчетени разходи в много по-голям размер, а именно 2 226 506,50 лева. Превишението на договорените разходи е в размер на 757759,50 лева. Според ревизиращите органи не са предоставени доказателства, защо се е наложило завишение на разходите с посочената сума, нито анекси към основният договор. В същото време, ревизираното лице издава фактури към възложителя „Г.Р. Апартаменти" ЕООД в общ размер на 1 631 161,19 лева, т.е. близо два пъти по-малко от отчетените разходи за този обект.

По отношение на дружество „Л.П.2022" ЕООД с ЕИК[ЕИК], ревизиращите органи са установили свързаност между дружествата, тъй като едноличен собственик на капитала на дружество „Л.П.2022" ЕООД е „ГЕЯ-ДЕК" ЕООД. Между дружествата е сключен Договор за изпълнение на СМР от 18.11.2022 г., с възложител „Л.П.2022" ЕООД и изпълнител „ГЕЯ-ДЕК" ЕООД, изпълнителят приема и се задължава да извърши СМР на обект „Жилищна сграда" в поземлен имот с идентификатор 68134.4334.9677, УПИ II- 97,98,99,кв.10, местност м. О. купел, съгласно Разрешение за строеж №76/29.07.2022г. За възложените с този Договор СМР възложителят се задължава да заплати на изпълнителя възнаграждение изчислено на база твърди единични цени, съгласно Количествено-стойностна сметка, която възлиза на обща сума 1 270 584,00 лв. без вкл. ДДС.

Ревизиращите органи са установили липса на доказателства за реалното извършване доставка на услуги от „Грамаде 2008" ЕООД по фактура: № [ЕГН] / 12.12.2022 г. с ДО 37 500,00 лв. Процесната фактура е с предмет на доставка услуга. Разходите по фактурата са осчетоводени по сметки 602. Фактура № [ЕГН] /12.12.2022 г. с ДО 37 500,00 е намерила отражение в разходната част на ОПР за 2022 г., като разходи за външни услуги и са включени при определяне на счетоводния финансов резултат, като са намалили размера му.

След като се констатирани, че фактурата представлява документ, които не отразяват реално извършени услуги, ревизиращите органи са приели, че то същите не могат да послужат за целите на данъчното облагане.

Предвид посочените констатации на основание чл. 23, ал.2, т.1 от ЗКПО във връзка с чл. 26, т.2 от ЗКПО според ревизиращите органи се увеличава счетоводният финансов резултат за данъчни цели със сумата в размер на 37 500,00 лв.

Относно ДДС ревизиращите органи са констатирани, че дружеството притежава собствени транспортни средства, машини и съоръжения. Ползва собствен офис находящ се на адрес - [населено място], [жк], бл. № 34А, партер, а за складови помещения използва обектите, където извършва строително-монтажните дейности, както и имот находящ се в [населено място], местност Факултета. За офис помещение се ползва и собствен имот находящ се в [населено място], [улица]. Разполага с необходимите материални и кадрови ресурси за осъществяване на своята стопанска дейност. През ревизирания период в дружеството има списъчен състав 27 лица, назначени по трудови правоотношения.

През ревизирания период и преди него „ГЕЯ-ДЕК" ЕООД е извършвало дейности, свързани със строителство на сгради и съоръжения, производство на електрическа енергия и услуги със строителна техника, които са облагаеми доставки по смисъла на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС и е начислявало ДДС с данъчна ставка в размер на 20%.

1.Ревизиращите органи са установили, че съгласно представения договор от 03.11.2022 г.- „Грамаде 2008" ЕООД в качеството му на наемодател и „Г.-ДЕК" ЕООД

в качеството на наемател, в чл. 1 се декларира, че наемодателя предоставя за временно ползване техника. (Във връзка с издадена ф-ра за наем на техника N1000000114/12.12.2022 г. на стойност с ДО 37 500,00 лв. и ДДС 7 500 лв.) В чл.2 е описано, че наемната цена за ползването на техника е посочена в приемо-предавателен протокол. Приемо- предавателни протоколи не са представени от дружеството получател. „Грамаде 2008" ЕООД представя Констативно стойностна сметка акт обр. 19 № 1 / 12.12.2022 г. за изпълнение на СМР съгласно Договор от 03.11.2022 г." Видно от него са описани дейности с Багер JCB JS 210 LC и Багер JCB 2CX 4T в стойности, количество, единична цена за обект: Почистване на терени, изкореняване на корени за бъдещо изграждане на фотоволтаична електроцентрала в имоти, за обща сума 37 500 лв. Предоставената техника е наета. По отношение на ползваната техника за извършване на услугите, дружеството представя Договор от 07.11.2022 г. за наем на техника - 2 бр. багери JCB, сключен за срок от 12 месеца между „Вейпинг Дистрибушън" ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „ГРАМАДЕ 2008" ЕООД. Представен е приемо-предавателен протокол от 07.11.2022 г., от който е видно, че на тази дата „Вейпинг Дистрибушън" ЕООД предава на „Г. 2008" Багер JCB JS 210 LC и Багер JCB 2CX 4T. За връщането на багерите е представен Приемо-предавателен протокол от 09.12.2022 г. като за периода на ползване наемателя дължи 35 000 лв., за която „Вейпинг Дистрибушън" ЕООД издава фактура № [ЕГН]/09.12.2022 г. на стойност 35 000,00 лв. (ДО 35 000,00 лв.)

На базата на така представените документи ревизиращите органи са направили извода, че видно от представените документи е, че във фактурата, както и в договора и ППП не са посочени конкретизиращи данни, като номер на рама и др., с които обектът на доставка да бъде индивидуализиран, т.е. същите са формални съставени документи.

2. По отношение на издадена фактура за извършване на СМР на обект: [населено място], ж.к. О. купел № [ЕГН] / 19.12.2022 г. на стойност 70 002,00 лв./ДО 58 335,00 лв. и ДДС 11 667,00 лв. ревизиращите органи са разгледали представения им договор от 08.11.2022г. за извършване на СМР с възложител „ГЕЯ-ДЕК" ЕООД и изпълнител „ГРАМАДЕ 2008" ЕООД, съгласно който възложителят възлага, а изпълнителят се задължава срещу възнаграждение и съгласно одобрената проектна документация да извърши СМР на обекти, посочени от възложителя. Приемо- предавателни протоколи не са представени от дружеството възложител. „Грамаде 2008" ЕООД представя Констативно- стойностна сметка акт обр. 19 № 1 / 19.12.2022 г. за изпълнение на СМР съгласно Договор от 08.11.2022 г." Видно от него са описани дейности са почистване на терена, изкореняване на дървета, други отпадъци, натоварване на отпадъци, монтаж на временна ограда, разтоварване и монтаж на фургони, изкопни работи за подравняване на терена, валидиране на площадката, конкретизирани са в стойности, количество и единична цена за обект: [населено място], ж.к. О. купел. „Грамаде 2008" ЕООД декларира основна икономическа дейност „Производство на други метални изделия некласифицирани другаде" с код по К. 2599, дейност несвързана с предмета на декларираната услуга съгл. Договор и Констативен акт към „ГЕЯ-ДЕК" ЕООД. Общата стойност на извършените дейности е 58 335 лв.

По отношение на извършените СМР към „ГЕЯ-ДЕК" ЕООД: „ГРАМАДЕ 2008" ЕООД представя Договор от 11.11.2022 г. като възлага на „Вейпинг Дистрибушън" ЕООД да извърши СМР. Представен е и протокол за приемане на извършени СМР от 16.12.2022 г. Видно от него са описани дейности са почистване на терена, изкореняване на

дървета, други отпадъци, натоварване на отпадъци, монтаж на временна ограда, разтоварване и монтаж на фургони, изкопни работи за подравняване на терена, валидиране на площадката, конкретизирани са в стойности, количество и единична цена за обект: [населено място], ж.к. О.-курел. Общата стойност на извършените дейности е 48 500 лв., за която „Вейпинг Дистрибушън" ЕООД издава фактура № [ЕГН] / 16.12.2022 г. на стойност 48 500,00 лв. (ДО 48 500,00 лв.).

Ревизиращите органи са приели, че проверяваното дружество „ГРАМАДЕ 2008" ЕООД не притежава необходимата кадрова, материална и техническа обезпеченост, за да извърши декларираните от ревизираното лице услуги „извършване на СМР.

3. По отношение на издадените фактури с доставчик „ТЕХНОМАКС БГ" ЕООД и получател „ГЕЯ-ДЕК" ЕООД

- Фактура № [ЕГН]/11.06.2021 г. на стойност 59 364,00 лв. (ДО 49 470,00 лв. ДДС 9 894,00 лв.) предмет на доставка услуга с багер товарач „К. WB 93S-5" KMTWB020T77F00693 на обект М. долина

- Фактура № [ЕГН]/21.07.2021 г. 36 612,00 лв. (ДО 30 510,00 лв. ДДС 6 102,00 лв.) с предмет на доставка услуга с багер товарач „К. WB 93S-5" KMTWB020T77F00693 за вертикална планировка на обект М. долина, ревизиращите органи при извършена проверка в ИС на НАП са установили, че „ТЕХНОМАКС БГ" ЕООД отразява и двете фактури в дневниците за продажби в 07/2021 г. данъчен период, а е следвало издадената фактура № [ЕГН]/11.06.2021- да бъде включена в м.06.2021 г.

Анализ на предоставените доказателства:

Съгласно представения Договор № 1724 от 01.06.2020 г. за наем на техника и механизация, където „ТЕХНОМАКС БГ" ЕООД в качеството му на наемодател и „ГЕЯ-ДЕК" ЕООД в качеството на наемател, в чл. 1 се декларира, че наемодателя предоставя след изрична заявка наем на тежкотоварна техника с оператор за извършване на разкриване, избутване на строителни отпадъци и земни маси на обект М. долина с Багер товарач „К. WB 93S-5" KMTWB020T77F00693, издаден е и Анекс към Договор за наем на техника № 1724 сключен на 01.06.2020 г. между „ТЕХНОМАКС БГ" ЕООД и „ГЕЯ -ДЕК" ЕООД като в предмет на договора се добавя и бобкат за вертикална планировка. Представени са възлагателни писма. „Грамаде 2008" ЕООД представя -Приемо-предавателен протокол от 11.06.2021 г. за приемане на извършената работа и брой машинно смени с машина багер товарач К. WB 93S-5" KMTWB020T77F00693 - 97 мсм

-Приемо-предавателен протокол от 21.07.2021 г. за приемане на извършената работа брой машинно смени с машина багер товарач К. WB 93S-5" KMTWB020T77F00693 - 45 мсм;

- Приемо-предавателен протокол от 21.07.2021 г. за приемане на извършената работа и брой машинно смени с машина бобкат за вертикална планировка - 30 мсм.

Ревизиращите органи са направили извода, че не е установено извършването на посочените доставки от цитирания доставчик. Формално са изпълнение условията за деклариране на трудови договори, но не се доказва престация на труд поради факта, че дружество не е подало декларации обр. 1, и обр. 6, както и не е заплатило дължимите осигурителни вноски. Наличието на фактури не може да бъде доказателство за действителното изпълнение на доставките. За доказване реалността на доставката и нейното изпълнение е

необходимо, както доставчикът, така и получателят да притежават достатъчно убедителни доказателства за това изпълнение

4. По отношение на дружество „ТИ ЕС ТИ ГРУП“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] качеството му на доставчик по фактура № [ЕГН]/15.10.2021 г. на стойност 149 760 лв. (ДО 124 800,00 лв. ДДС 24 960лв.) с получател „ГЕЯ-ДЕК“ ЕООД. с предмет на доставка СМР по договор и протокол за установяване завършването и заплащане на натурални видове строително-ремонтни работи ревизиращите органи са разгледали представените им

- Договор за изпълнение на СМР, сключен между „ТИ ЕС ТИ ГРУП“ ЕООД и „ГЕЯ-ДЕК“ ЕООД от 15.05.2021 г. на обект М. долина
- Констативен акт № 1 /15.10.2021 г. по договор за изпълнение на СМР от 15.05.2021 г.
- Копия на трудови договори на работници в дружество „ТИ ЕС ТИ ГРУП“ ЕООД
- Справка на действащи трудови договори към дата 31.01.2021 г.
- Счетоводно отразяване на продажбата

След запознаване с така представените документи ревизиращите органи са направили извод, че за ревизирувания период, по отношение на издадена фактура с доставчик „ТИ ЕС ТИ ГРУП“ ЕООД и получател „ГЕЯ-ДЕК“ ЕООД - Фактура N2 [ЕГН] /15.10.2021 г. е установено, че процесната фактура е отразена в дневниците за продажби за съответния данъчен период от дружеството „ТИ ЕС ТИ ГРУП“ ЕООД с начислено ДДС; назначените лица по трудови правоотношения чл. 62 от КТ в „Ти Ес Ти Груп“ ЕООД за проверявания период са 11 лица, но дружеството не е внасяло осигурителни вноски.

4. „ТИ ЕС ТИ ГРУП“ ЕООД е подало ГДД по чл.92 от ЗКПО за 2021 г. Деклариран е данък, който частично е внесен.

Въз основа на горното ревизиращите органи са стигнали до извода, че не е установено извършването на посочените доставки от цитирания доставчик, като е посочено, че наличието на фактури не може да бъде доказателство за действителното изпълнение на доставките.

В обобщение изводите на ревизиращите органи са, че от всичко гореизложено се налага извода, че не е доказано по категоричен и безспорен начин изпълнение на доставки от страна на посочените по-горе процесии доставчици независимо, че същите са издали данъчни фактури за това. Наличието на фактури не може да бъде доказателство за действителното изпълнение на доставките. За доказване реалността на доставката и нейното изпълнение е необходимо, както доставчикът, така и получателят да притежават достатъчно убедителни доказателства за това изпълнение. Предметът на доставка не е бил наличен, тъй като не се доказва, кой реално е вършил „услугите по договор“, за да бъдат те обект на последваща сделка. Според данъчните органи от страна на ревизираното предприятие не се доказват обстоятелствата, че конкретно тези доставчици са извършили процесните доставки, липсват всякакви доказателства, които да покажат, че въпросните дружества са имали възможността да извършат декларираните услуги. Изводът на ревизиращите органи е, че от това може да се направи извода, че фактурираните доставки, за които се претендира приспадане на

данъчен кредит изобщо липсват. Посочили са, че е създадена е правна привидност, зад която не стои нищо. Фактурирани са доставки, които не са извършвани въобще, а не само между страните, сочени като доставчик и получател по фактурите. Като заключение ревизиращите органи са посочили, че щом липсва доставка по смисъла на чл. 6 и чл.9 от ЗДДС, която доставка да е облагаема, съгласно чл.12 от ЗДДС, не възниква задължение за начисляване на ДДС, не би могло да е налице и право на данъчен кредит. В конкретния случай, след като няма реално извършени доставки по смисъл на чл. 6, ал. 1 и чл.9 от ЗДДС от страна на доставчиците „ГРАМАДЕ 2008“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ТЕХНОМАКС БГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „ТИ ЕС ТИ ГРУП“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] за ревизираното лице не е осъществен състава на чл.68 - 69 от същия закон. В резултат на гореизложеното в хода на извършеното ревизионно производство се отказва правото на приспадане на данъчен кредит по фактури:

№ [ЕГН] /12.12.2022 г. с ДО 37 500,00 лв. и ДДС 7 500,00 лв., № [ЕГН] / 19.12.2022 г. с ДО 58 335,00 лв. и ДДС 11 667,00 лв., № [ЕГН] /11.06.2021 г. с ДО 49 470,00 лв. и ДДС 9 894,00 лв., № [ЕГН]/21.07.2021 г. с ДО 30 510,00 лв. и ДДС 6 102,00 лв., № [ЕГН] / 15.10.2021 г. с ДО 124 800,00 лв. и ДДС 24 960,00 лв., № [ЕГН] / 07.11.2022 г. с ДО 527,40лв. и ДДС 105,48 лв., № [ЕГН] / 25.06.2021 г. с ДО 690,83 лв. и ДДС в размер на 138,17лв в общ размер на 60 366,65 лв.

В хода на съдебното производство е допусната съдебно-счетоводна експертиза и допълнителна съдебно-счетоводна експертиза, които съдят кредитира изцяло и коментира при излагане на правните си изводи.

Въз основа на така установената фактическа обстановка съдят формира следните правни изводи:

Жалбата е подадена до съда от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. РА №Р-2222 [ЕГН]-091-001/10.11.2023г. е връчен на „ГЕЯ-ДЕК“ ЕООД на **16.11.2023** /л.1031/. Жалбата, с която РА се обжалва от дружеството по административен ред пред Директора на Дирекция ОДОП С. ЦУ на НАП е подадена в 14-дневния срок по чл.152 ал.1 ДОПК-на **28.11.2023** /л.1027 и сл./. Съгласно разпоредбата на чл.155 ал.1 ДОПК решаващият орган следва да разгледа жалбата по същество и да се произнесе с мотивирано искане в 60-дневен срок от изтичане на срока по чл.146, съотв. от отстраняване на нередовностите по чл.145 или от одобряване на споразумението по чл.154 ДОПК. В случая, видно от приложената преписка, няма данни за нередовности в подадената жалба и за споразумение, поради което следва извода, че е приложима първата хипотеза на чл.155 ал.1 изр.1 като след изтичане на 7-дневния срок по чл.146 започва да тече срокът е 60-дневения срок за произнасяне от страна на административния орган. От изложеното следва, че административният орган е следвало да се произнесе до 29.01.2024г. Срокът за произнасяне от страна на директора на ДОДОП е удължен с 1 месец, видно от споразумение от 22.01.2024г., приложено към жалбата на дружеството до АССГ и на стр.1007. Предвид гореизложеното Директорът на ДОДОП е следвало да се произнесе в

срок до 29.02.2024г., като непроизнасянето от страна на Директора е приравнено от закона на мълчаливо потвърждение на РА.

На основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК съдът решава делото по същество, като може да отмени изцяло или частично ревизионния акт, да го измени в обжалваната част или да отхвърли жалбата. При разглеждането на спора по същество и когато съдът приеме, че актът е незаконосъобразен на основанията, на което е издаден, трябва да разгледа спора по същество, като прецени наличието на материалноправните предпоставки за възникване и установяване на правото на приспадане на данък. Производството по обжалване на РА не е контролно - отменително, а е процес по същество, поради което съдът трябва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер.

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, дори и да не са наведени доводи за неговата нищожност. За валидността на акта съдът следи служебно и в тази връзка намира оспореният ревизионен акт за редовно издаден, съображенията за това са следните:

Оспореният ревизионен акт РА №Р-22221723002024-091-001/10.11.2023г. е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл. 120 от ДОПК - РА е мотивиран, като неразделна част от него е и ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа. Съдържа разпоредителна част в табличен вид с посочени вид, основание и размер на установените задължения. Следователно от формална страна РА е издаден в предвидената от закона писмена форма и има законово изискуемото съдържание.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

Съдът констатира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от посочените като техни издатели органи по приходите с квалифициран електронен подпис по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕУУ, приравнен на саморъчен, съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ.

Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, РА е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. 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. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл. 26 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. От изложеното следва, че

доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Съгласно чл. 25, т. 1 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл. 52 от 01.07.2016 г., както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. От така представените преписи на хартиен носител, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи съдът намира, че същите са надлежно подписани. При това положение трябва да се приеме, че ревизията е редовно възложена от компетентни органи, а РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК.

Ревизионният доклад е съставен в предвидения 14-дневен срок от изтичане на срока за завършване на ревизията. Съгласно чл. 117 от ДОПК, ревизионният доклад се съставя от ревизиращия орган по приходите не по-късно от 14 дни след изтичането на срока за извършване на ревизията, но съставянето на ревизионния доклад след този срок, не може да доведе до незаконосъобразност на ревизионния акт, защото сроковете за съставянето на ревизионния доклад и за издаване на РА са инструктивни, а не преклузивни и с изтичането им не се погасява правото на органа да го състави, респективно да го издаде. В този смисъл е и трайно установената и непротиворечива съдебна практика, която е изразена в съдебни решения, измежду които и в Решение № 10566 от 11.07.2013 г. по адм. д. № 3654/2013 г., Първо отд. на ВАС, Решение № 11595 от 19.09.2011 г. по адм. д. № 75/2011 г., VIII отд. на ВАС, Решение № 17370 от 20.12.2013 г. по адм. д. № 5861/2013 г., VIII отд. на ВАС.

По същество, правният спор в случая се свежда до това налице 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, и в крайна сметка - за физическото им наличие при ревизираното лице.

В закона няма 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. 9 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.

От гледна точка на формалната логика 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 препятстват упражняването на правото на данъчен кредит.

С обжалвания РА за данъчен период за периодите от 01.04.2021 г. до 31.12.2022 г., е отказано е отказано право на приспадане на данъчен кредит по посочените по-горе фактури.

Следователно, предмет на спора е наличието на реално осъществени доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, предвидено като изискване за възникване право на данъчен кредит в разпоредбата на чл. 68 от ЗДДС, съгласно която данъчният кредит е сумата от данъка, която регистрирано по ЗДДС лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Доставка на услуга по смисъла на чл. 9 от с.з. е всяко извършване на услуга. Ако липсват доказателства, че е налице реалност на доставката, дори да са изпълнени всички останали изисквания на ЗДДС по отношение на издаването на данъчна фактура на регистрирано по същия закон лице, начисляването на ДДС от също регистрирано лице, то правото на приспадане на данъчен кредит няма да възникне.

По делото, в проведеното на 27.06.2024 г. и на 10.10.2024г. като компетентно изготвена и неоспорена от страните, е приета съдебно- счетоводна експертиза, респ. допълнителна съдебно-счетоводна експертиза. По делото се съдържат писмени доказателства, по които е работило вещото лице, представени в хода на ревизионното производство.

Съдът приема, че доколкото в случая се касае за частни свидетелстващи документи, издадени от търговеца и неговите доставчици в кръга на осъществяваната от тях търговска дейност, по същество липсва оспорване на тяхната истинност по смисъла на чл.193 ГПК във вр. с чл.144 АПК. Това е така, тъй като оспорените документи нямат материална доказателствена сила, тъй като не удостоверяват неизгодни за издателя си факти (например разписка, че стоката/услугата/ по фактурите не е реално получена или предоставена на купувача). В правната теория се поддържа, че производството по чл.193 ГПК намира приложение само при оспорване на авторството, а не и на съдържателната (удоверителната) част на

свидетелстващите документи. Частният свидетелстващ документ, ако е подписан, има само формална доказателствена сила - следователно, не е необходимо да се открива производство по чл.193 от ГПК, за да се установи несъответствие на изявлението с обективната действителност. Съдът следва да прецени съответните факти по вътрешно убеждение, без да е обвързан от обективизираното в частния документ. При тази си оценка съдът съобрази и формираната съдебна практика / решение №67 от 31.07.2015г. по т. д. №631/2014г. решение №96/26.11.2009г. по т. д. № 380/2008г. на ВКС, ТК, I т. о., решение № 47/ 08.04.2013г. по т. д. № 137/2012г. на ВКС, ТК, II т. о., решение № 109/07.09. 2011 г. по т. д. № 465/2010г. на ВКС, ТК, II т. о., решение № 114/26.07.2013г., решение №46/27.03.2009г. по т. д. № 454/2008г. на ВКС, ТК, II т.о., решение №42/ 19.04.2010г. по т. д. № 593/2009г. на ВКС, ТК, II т. о., решение № 166/ 26.10.2010г. по т. д. № 991/2009г. на ВКС, ТК, II т. о., решение № 23/07.02.2011 г. по т. д. №588/2010г. на ВКС, ТК, II т. о., решение №30/08.04.2011 г. по т. д. №416/ 2010г. на ВКС, ТК, I т.о. и др./, която застъпва становището, че първичните счетоводни документи и вписванията в счетоводните книги следва да се преценяват от съда според тяхната редовност и съобразно другите доказателства по делото.

1. Жалбоподателят е упражнил правото си на данъчен кредит по фактури, издадени от „Грамаде 2008“ ЕООД, както следва: N1000000114/12.12.2022 г. на стойност с ДО 37 500,00 лв. и ДДС 7 500 лв. Във връзка с така издадената фактура е представен Договор от 03.11.2022 г.- „Грамаде 2008“ ЕООД в качеството му на наемодател и „Г.-ДЕК“ ЕООД в качеството на наемател, Констативно- стойностна сметка, представена от „Грамаде 2008“ ЕООД акт обр. 19 № 1 / 12.12.2022 г. за изпълнение на СМР съгласно Договор от 03.11.2022 г. По отношение на ползваната техника за извършване на услугите, дружеството представя Договор от 07.11.2022 г. за наем на техника - 2 бр. багери JCB, сключен за срок от 12 месеца между „Вейпинг Дистрибушън“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „ГРАМАДЕ 2008“ ЕООД. Представен е приемо-предавателен протокол от 07.11.2022 г., от който е видно, че на тази дата „Вейпинг Дистрибушън“ ЕООД предава на „Г. 2008“ Багер JCB JS 210 LC и Багер JOB 2CX 4T. За връщането на багерите е представен Приемо-предавателен протокол от 09.12.2022 г. като за периода на ползване наемателя дължи 35 000 лв., за която „Вейпинг Дистрибушън“ ЕООД издава фактура № [ЕГН] / 09.12.2022 г. на стойност 35 000,00 лв. (ДО 35 000,00 лв.)

С оглед на обстоятелството, че изисканите от ревизиращите писмени документи са представени в срок и в рамките на извършената проверка, които касаят удостоверяването на реално извършени услуги може да бъде направен обоснован извод, че същите установяват реално изпълнение на договореното. Представените в хода на проверката писмени документи не са съставени на по-късен етап от процедурата по оспорване на ревизионния акт, за да послужат с цел аргументирането на реално извършени.

От друга страна неоспорената и компетентно изготвена съдебно-счетоводна експертиза констатира, че видно от представените документи, се установяват изискуемите счетоводни записвания направени в счетоводството на дружеството във връзка със сключения договор.

При тази фактическа обстановка, съдът намира, че в случая за възникването и

наличието на правото на приспадане на данъчен кредит остават без значение следните обстоятелства:- декларирал ли е, или не, издателят на фактурата наетите от него работници и съществувало ли е правоотношение между тях; подало ли е дружеството „Грамаде 2008“ ЕООД годишна данъчна декларация.

2. По отношение на издадена фактура за извършване на СМР на обект: [населено място], ж.к. О. купел № [ЕГН] / 19.12.2022 г. на стойност 70 002,00 лв./ДО 58 335,00 лв. и ДДС 11 667,00 лв. са представени договор от 08.11.2022г. за извършване на СМР с възложител „ГЕЯ-ДЕК“ ЕООД и изпълнител „ГРАМАДЕ 2008“ ЕООД, съгласно който възложителят възлага, а изпълнителят се задължава срещу възнаграждение и съгласно одобрената проектна документация да извърши СМР на обекти, посочени от възложителя. „Грамаде 2008“ ЕООД е представило Констативно стойностна сметка акт обр. 19 № 1 / 19.12.2022 г. за изпълнение на СМР съгласно Договор от 08.11.2022 г." Видно от него са описани дейности са почистване на терена, изкореняване на дървета, други отпадъци, натоварване на отпадъци, монтаж на временна ограда, разтоварване и монтаж на фургони, изкопни работи за подравняване на терена, валидиране на площадката, конкретизирани са в стойности, количество и единична цена за обект: [населено място], ж.к. О. купел.

По отношение на извършените СМР към „ГЕЯ-ДЕК“ ЕООД: „ГРАМАДЕ 2008“ ЕООД представя Договор от 11.11.2022 г. като възлага на „Вейпинг Дистрибушън“ ЕООД да извърши СМР. Представен е и протокол за приемане на извършени СМР от 16.12.2022 г. Видно от него са описани дейности са почистване на терена, изкореняване на дървета, други отпадъци, натоварване на отпадъци, монтаж на временна ограда, разтоварване и монтаж на фургони, изкопни работи за подравняване на терена, валидиране на площадката, конкретизирани са в стойности, количество и единична цена за обект: [населено място], ж.к. О.-курел. Общата стойност на извършените дейности е 48 500 лв., за която „Вейпинг Дистрибушън“ ЕООД издава фактура № [ЕГН] / 16.12.2022 г. на стойност 48 500,00 лв. (ДО 48 500,00 лв.).

Ревизиращите органи са приели, че проверяваното дружество „ГРАМАДЕ 2008“ ЕООД не притежава необходимата кадрова, материална и техническа обезпеченост, за да извърши декларираните от ревизираното лице услуги „извършване на СМР.

Съдът не споделя и доводите на ревизиращите органи досежно липса на кадрова, техническа и материална обезпеченост на дружествата-доставчици. Съдът счита, че реализирането на документираните с приемно-предавателни протоколи услуги от типа на процесните не предполага непременно професионална квалификация, сертифициране или особена техническа обезпеченост. За съответната облагаема услуга е без правно значение кой е извършил услугите. Освен това не може да се вмени в задължение и последното да се абсолютизира на ревизираното лице да извършва проверка и да установява наличието на материална и кадрова обезпеченост на доставчика на услуги. Доколкото от заключението на ССЧЕ се установи плащането на цената по тези фактури, приемането на услугите, удостоверено в ППП и вписването на доставките в Дневниците за продажби и отразяването им в Справките декларации по ЗДДС, то следва, че възложителят е приел изпълнението по договорите. Следва извод, че услугата е извършена, т.е. има

осъществена реална услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС.

Липсата на кадрова и материална обезпеченост сама по себе си не може да се прецени като предпоставка за отказ на правото на данъчен кредит, в какъвто смисъл са и решения по дело С -18/13 и С-324/11. Освен това, съдът намира, че не следва да се вменява в тежест на ревизираното лице да извършва задължителна проверка за евентуално нарушаване на данъчно, гражданско или трудовото законодателство от страна доставчиците на услуги. Още повече, че в случая за качественото изпълнение на дейността не се изисква същата да бъде осъществявана от лица, притежаващи специална квалификация или правоспособност. В тази връзка, съдът съобрази, че към всички договори и фактури са представени приемо- предавателни протоколи, от които се установява, че предоставената стока/услуга е предадена и приета без забележки от страните. Съдът съобрази също и заключенията по ССЧЕ, че всички фактури от доставчиците са вписани в дневниците за продажби и са отразени в справките декларации по ЗДДС. По същите е извършено плащане, като са издадени изискуемите първични документи и същите са надлежно осчетоводени за съответните данъчни периоди, видно от: приложените по делото хронологични регистри на счетоводни сметки на доставчиците и жалбоподателя, Органът по приходите не е оспорил счетоводното отчитане на предоставените стоки и услуги при ревизираното лице. Не се и твърди същите да са осъществени от други доставчици.

3. По отношение на издадените фактури с доставчик „ТЕХНОМАКС БГ“ ЕООД и получател „ГЕЯ-ДЕК“ ЕООД

- Фактура № [ЕГН] / 11.06.2021 г. на стойност 59 364,00 лв. (ДО 49 470,00 лв. ДДС 9 894,00 лв.) предмет на доставка услуга с багер товарач „К. WB 93S-5“ KMTWB020T77F00693 на обект М. долина

- Фактура № [ЕГН] / 21.07.2021 г. 36 612,00 лв. (ДО 30 510,00 лв. ДДС 6 102,00 лв.) с предмет на доставка услуга с багер товарач „К. WB 93S-5“ KMTWB020T77F00693 за вертикална планировка на обект М. долина, ревизиращите органи при извършена проверка в ИС на НАП са установили, че „ТЕХНОМАКС БГ“ ЕООД отразява и двете фактури в дневниците за продажби в 07/2021 г. данъчен период, а е следвало издадената фактура № [ЕГН]/11.06.2021- да бъде включена в м.06.2021 г.

Анализ на предоставените доказателства:

Във връзка с така проверяваните фактури са представени договор № 1724 от 01.06.2020 г. за наем на техника и механизация, където „ТЕХНОМАКС БГ“ ЕООД в качеството му на наемодател и „ГЕЯ-ДЕК“ ЕООД в качеството на наемател, в чл. 1 се декларира, че наемодателя предоставя след изрична заявка наем на тежкотоварна техника с оператор за извършване на разкриване, избутване на строителни отпадъци и земни маси на обект М. долина с Багер товарач „К. WB 93S-5“ KMTWB020T77F00693; Анекс към Договор за наем на техника № 1724 сключен на 01.06.2020 г. между „ТЕХНОМАКС БГ“ ЕООД и „ГЕЯ -ДЕК“ ЕООД, като в предмет на договора се добавя и бобкат за вертикална планировка; Представени са възлагателни писма; „Грамаде 2008“ ЕООД е представил приемо-предавателен протокол от 11.06.2021 г. за приемане на извършената работа и брой машинно смени с машина багер товарач К. WB 93S-5” KMTWB020T77F00693 - 97 мсм,

Приемо-предавателен протокол от 21.07.2021 г. за приемане на извършената работа брой машинно смени с машина багер товарач К. WB 93S-5" KMTWB020T77F00693 - 45 мсм; Приемо-предавателен протокол от 21.07.2021 г. за приемане на извършената работа и брой машинно смени с машина бобкат за вертикална планировка - 30 мсм.

Ревизиращите органи са направили извода, че не е установено извършването на посочените доставки от цитирания доставчик. Според тях формално са изпълнение условията за деклариране на трудови договори, но не се доказва престация на труд поради факта, че дружество не е подало декларации обр. 1, и обр. 6, както и не е заплатило дължимите осигурителни вноски. Наличието на фактури не може да бъде доказателство за действителното изпълнение на доставките. За доказване реалността на доставката и нейното изпълнение е необходимо, както доставчикът, така и получателят да притежават достатъчно убедителни доказателства за това изпълнение.

Приетата и неоспорена счетоводна експертизата е констатирала, че всички фактури, по които с РА е отказан данъчен кредит, са включени в дневниците за продажби и в подадените справки-декларации за ДДС, което обстоятелство е установено и в хода на ревизията. Безспорно е установено, че ревизираното дружество разполага с първични счетоводни документи, отразяващи доставките, в които е посочен вида на услугата, съгласно изискването на чл. 114, ал. 1, т. 9, вр. чл. 71, т. 1 ЗДДС. От представените от жалбоподателя в хода на ревизията и при административното обжалване на РА писмени доказателства се установява по категоричен начин изпълнението на същите, както и реалното им предаване и получаване от жалбоподателя, поради което неправилно не е признато правото на данъчен кредит. Разпоредбата на чл. 68, ал. 2 от ЗДДС обуславя възникването на правото на приспадане на данъчен кредит на данъчно задълженото лице от кумулативното осъществяване на елементите от регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав. Същият, наред с притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, включва и установяването на реалното извършване на услугите по облагаемата доставка - арг. от чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, съответно реалното предаване и приемане на стоките по доставката, съобразно изискването на чл. 6, ал. 1 ЗДДС.

По отношение непризнатите доставки са установени изискуемите нормативни предпоставки за възникване право на данъчен кредит за ревизираното дружество. При липсата на нормативна уредба, която да изисква наличието на конкретен вид документи за доказване на определени факти и обстоятелства, меродавен за преценката дали една услуга е действително осъществена е съвкупният анализ на всички събрани по делото доказателства. В преобладаващата си част и с оглед спецификата на търговската дейност те са частни документи, тъй като за относими към данъчното облагане факти и обстоятелства официалните документи по чл. 179 ГПК са рядкост в оборота. Ето защо не би могло да се приеме, че доказателствената сила на частните документи следва да се изключи, тъй като липсата на обвързваща материална сила не е равнозначна с липсата на каквато и да е доказателствена сила. Този извод следва от нормата на чл. 180 ГПК, като при

преценката на доказателствената сила на частни документи, касаещи правоотношения между търговци, следва да бъдат съобразени и разпоредбите ТЗ. В този смисъл решение №11223/24.10.2024г. на ВАС по адм. дело №5477/2024 по по описа на ВАС.

Ето защо по отношение на, доставките на услуги на ревизираното лице, съдебният състав счита изводите на органите по приходите за неправилни.

4. По отношение на дружество „ТИ ЕС ТИ ГРУП“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] качеството му на доставчик по фактура № [ЕГН]/15.10.2021 г. на стойност 149 760 лв. (ДО 124 800,00 лв. ДДС 24 960лв.) с получател „ГЕЯ-ДЕК“ ЕООД с предмет на доставка СМР по договор и протокол за установяване завършването и заплащане на натурални видове строително-ремонтни работи ревизиращите органи са разгледали представените им

- Договор за изпълнение на СМР, сключен между „ТИ ЕС ТИ ГРУП“ ЕООД и „ГЕЯ-ДЕК“ ЕООД от 15.05.2021 г. на обект М. долина
- Констативен акт № 1 /15.10.2021 г. по договор за изпълнение на СМР от 15.05.2021 г.
- Копия на трудови договори на работници в дружество „ТИ ЕС ТИ ГРУП“ ЕООД
- Справка на действащи трудови договори към дата 31.01.2021 г.
- Счетоводно отразяване на продажбата

След запознаване с така представените документи ревизиращите органи са направили извод, че за ревизирувания период, по отношение на издадена фактура с доставчик „ТИ ЕС ТИ ГРУП“ ЕООД и получател „ГЕЯ-ДЕК“ ЕООД - Фактура N2 [ЕГН] /15.10.2021 г. е установено, че процесната фактура е отразена в дневниците за продажби за съответния данъчен период от дружеството „ТИ ЕС ТИ ГРУП“ ЕООД с начислено ДДС; назначените лица по трудови правоотношения чл. 62 от КТ в „Ти Ес Ти Груп“ ЕООД за проверявания период са 11 лица, но дружеството не е внасяло осигурителни вноски. „ТИ ЕС ТИ ГРУП“ ЕООД е подало ГДД по чл.92 от ЗКПО за 2021 г. Деклариран е данък, който частично е внесен.

Въз основа на горното ревизиращите органи са стигнали до извода, че не е установено извършването на посочените доставки от цитирания доставчик, като е посочено, че наличието на фактури не може да бъде доказателство за действителното изпълнение на доставките.

Следва да се посочи, че обезпечеността на доставчиците – материално-техническа и кадрова не е предпоставка за правото на данъчен кредит и в този смисъл е и съдебната практика на СЕС – решение по дело С-324/11 (G. Toth), решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11 (M. kft и P. D.) и решение С-18/13 ("М. П."), която е възприета и в решенията на ВАС. Съгласно тази практика липсата на обезпеченост на доставчика не може да рефлектира върху правото на данъчен кредит за получателя по доставките, освен ако приходната администрация или съда не установят, че е налице данъчна измама с участието и: или със знанието на получателя по доставките. В случая липса такова установяване, като доказателствената тежест за същото е изцяло върху органите по приходите. В този смисъл Решение №1582/12.02.2024г. на ВАС по адм. дело №7459/2023г .по описа на ВАС и

Решение №12680/15.12.2023г. на ВАС по адм . дело №7643/2023г по описа на ВАС.

От практиката на съда следва, че в рамките на прилагането на критерия за пряката връзка от страна на данъчните администрации и националните съдилища те трябва да вземат предвид всички обстоятелства, при които са осъществени съответните сделки, и да държат сметка само за доставките, които са обективно свързани с облагаемата дейност на данъчно задълженото лице. По този начин наличието на подобна връзка трябва да се прецени с оглед на обективното съдържание на въпросната доставка.

В заключение, съдът приема, че не бе опровергана истинността на издадените фактури от дружествата доставчици за доставка на услуги. Същите кореспондират по съдържание със справките-декларации по чл. 125 от ЗДДС и дневници за продажбите за данъчните периоди на издаване на фактурите и аналитичен регистър на сметки 4532, 411 и 702. Т.е. не е оборената тяхната формална доказателствена сила и на основание чл. 180 от ГПК, вр. с чл. 144 от АПК, вр. с § 2 от ДР на ДОПК, съдът приема, че същите съставляват доказателство, че изявленията, които се съдържат в тях, са направени от съответните лица, които са представлявали дружествата - контрагенти. Същевременно съдът съобрази, че не се твърди и не се установи някои от търговците по тези сделки изрично да се е противопоставил на тяхната валидност по смисъла на чл. 301 от ТЗ, т.е. сделките между ревизираното лице и дружествата -доставчици са били осъществени. На основание нормата на чл. 55 от ТЗ, която постановява, че редовно водените търговски книги и записванията в тях могат да се приемат като доказателство между търговци за установяване на търговски сделки, съдът приема за установено, че между доставчиците и жалбоподателя са съществували валидни търговски правоотношения, в изпълнение на които са били издадени всяка от описаните фактури. Тоест, съвкупната преценка на установените факти води до извода, че със сделките, по които са облагаемите доставки са издадени фактури от „ГРАМАДЕ 2008" ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ТЕХНОМАКС БГ" ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „ТИ ЕС ТИ ГРУП" ЕООД с ЕИК[ЕИК] са реално осъществени, т.е. сделките са действителни и изпълнени от страните.

В частта по ЗКПО

Съгласно чл. 10, ал. 1 от ЗКПО счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на *Закона за счетоводството /ЗСч/*, отразяващ вярно стопанската операция. По силата на чл. 3, ал. 3 от ЗСч предприятията осъществяват текущото счетоводно отчитане на основата на документална обоснованост на стопанските операции и факти при спазване изискванията за съставянето на документи по този закон. В тази връзка извършваните дейности, следва да бъде надлежно документирано с първични счетоводни документи. Нарушението на изискванията за документална обоснованост на разходите, регламентирани в цитираните разпоредби или установяването на извършени разходи, които не са свързани с дейността на дружеството, са основание за извършване на увеличение на счетоводния финансов резултат по реда на чл. 26 от ЗКПО.

В този смисъл използването на фактури, по които не се доказва

осъществяването на доставки на стоки, за да се оправдаят счетоводно разходи, обосновава заключението, че стопанските операции не са документално обосновани чрез първичен счетоводен документ, отразяващ ги вярно по смисъла на чл. 10, ал. 1 ЗКПО и на основание чл. 26, т. 2 ЗКПО тези разходи не се признават за данъчни цели. Както и при определяне на задълженията за косвен данък, така и при определянето на задълженията за пряк данък, когато се налага да се извърши преценка за това осъществени ли са доставките, за които са издадени фактури, от значение е доказването на факта на установяването от получателя на фактическа власт върху стоките, за да е в състояние той в последствие да се разпорежи с тях за целите на осъществяването от него доставки.

Настоящият съдебен състав счита, че изводите на ревизиращите органи са неправилни, като същите са опровергани с изготвената по делото съдебно-счетоводна експертиза. Видно от заключението на вещото лице на л.821 от том 3 на делото в хода на ревизията от жалбоподателя е представена Справка с натрупване за периода 01,2021-12,2021г. за счетоводна сметка 611 „Разходи по обекти“. На л.822 от том 3 на делото в хода на ревизията от жалбоподателя е представена Справка с натрупване за периода 01,2022-12,2022г. за счетоводна сметка 611 „Разходи по обекти“. От справките се установява относно обект М. долина - 3 УПИIV-1330, кв.24 следното :

За 2020г. е останало незавършено производство в размер на 723 959,97лв.

За 2021г. са приключени разходи в размер на 1 049 836,48лв. (дебит счетов.см-ки от група 70”Приходи от продажба” на кредит счетов.см-ка 611”Разходи за основна дейност”)

За 2021г. са натрупани разходи за 1 117 673,88лв.(дебит счетов.см-ка 611”Разходи за основна дейност” на кредит смет.см-ки от група 60”Разходи по икономически елементи”)

За 2021г. е останало незавършено производство в размер на 791 797,37лв.

За 2022г. са приключени разходи в размер на 1 176 670,02лв. (дебит счетов.см-ки от група 70”Приходи от продажба” на кредит счетов.см-ка 611”Разходи за основна дейност”)

За 2022г. са натрупани разходи за 384 872,65лв.(дебит счетов.см-ка 611”Разходи за основна дейност” на кредит смет.см-ки от група 60”Разходи по икономически елементи”)

За 2022г. е останало незавършено производство в размер 0лв.

Фактурирани приходи по години от жалбоподателя към Г.Р.Апартаменти ЕООД са следните:

Видно от представена при проверка на място в счетоводството на жалбоподателя Справка с хронология по аналитичен показател за периода Януари - Декември, 2021г. за номенклатура - 615, ОБЕКТИ Строителство по стопански начин и Справка с хронология по аналитичен показател за периода Януари - Декември, 2022г. за номенклатура - 615, ОБЕКТИ Строителство по стопански начин, се установява, че приходите са следните:

За2021г. = 1 150 130,05лв.

За2022г. = 481 031,14лв. или общо за 2021г. и 2022г. = 1 631 161,19лв.

В този смисъл по делото са представени доказателства, отразяващи вярно

счетоводните операции, налице са и доказателства, че разходите са отчетени в съответните периоди, през които жалбоподателят черпи права. Видно от данните по делото и с оглед на експертното заключение на вещото лице, следва извода, че са спазени и изискванията за текущо начисление на разхода.

С оглед на така установените факти и с оглед неправилното изключване на посочените по-горе частни документи от доказателствения материал се стига до обоснования извод за липса на предпоставки за прилагане разпоредбата на чл. 26 от ЗКПО. Както се посочи по-горе специалната норма на чл. 301 от ТЗ препятства възможността да се игнорира доказателствената сила на частните диспозитивни и свидетелстващи документи – фактури, приемо-предавателни протоколи и др. само въз основа на осъществено оспорване на автентичността им. След като приходната администрация не е ангажирала конкретни доказателства, оборващи представените от дружеството-жалбоподател, то представените от него доказателства не следва да бъдат игнорирани, а да бъдат ценени във връзка с останалите, вкл. и със заключенията на ССЕ.

По изложените съображения съдът приема изводите на ревизиращия орган за незаконосъобразни, поради което жалбата се явява основателна и следва да бъде уважена.

От страна на жалбоподателя се претендират разноски. По делото е списък за претендирани разноски в размер на 17 190.00лв., който включва държавна такса в размер на 50.00лв. за образуване на делото, и депозит за съдебно-счетоводна експертиза в размер на 400.00лв., както и адвокатско възнаграждение в размер на 16 740.00лв. Представено адвокатско пълномощно на л.175 и фактури за платени суми в размер на 5 580.00лв. и за 11 160.00 лв.-л.275 и сл., които са доказателства за реално изплатена сума от страна на жалбоподателя, поради което съдът счита, искането за разноски следва да бъде уважено като основателно и доказано. Представени са доказателства за платен депозит за допусната ССЧЕ в размер на 500.00 лв. и внесена държавна такса в размер на 50 лв., които сума следва да бъдат присъдени на жалбоподателя. Съдът намира за неоснователни възраженията от страна на ответника за прекомерност на адвокатското възнаграждение, предвид материалния интерес по делото - корпоративен данък в размер на 43 295,16 лева и допълнително начислен ДДС в размер на 60 366,65 лева, като така определеното адвокатско възнаграждение е в минимален размер съгласно чл.7 ал.2 т.5 от Наредба №1 от 9 юли 2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Воден от горното, Административен съд София град, I отделение, 21-ви състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ ревизионен акт /РА/ №Р-22221723002024-091-001/10.11.2023г., издаден от П. Т. П.- началник сектор, възложил ревизията, и А. Л. И., главен инспектор по приходите- ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден от Директора на Дирекция „ОДОП“ С. съгласно чл.156 ал.4 ДОПК.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"

[населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите да заплати на „ГЕЯ-ДЕК“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], сумата в размер на 17 190.00 лв. /седемнадесет хиляди сто и деветдесет лева/, представляваща разноси по делото.

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: