

РЕШЕНИЕ

№ 3724

гр. София, 07.06.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в
публично заседание на 15.05.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **1751** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба от „ПИ ЕМ АЙ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], №1, вх. „А“, ет.1 и електронен адрес: [електронна поща], чрез адв. Д. М., в качеството на пълномощник, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-2221321005172-091-001 от 08.09.2022 г., издаден от И. Х. К.– орган, възложил ревизията и З. Тикова З.– ръководител на ревизията, в частта в която е потвърден и изменен с решение № 1892/02.12.2022г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – С. касателно непризнатото право на данъчен кредит по фактури, издадени от „ИНТЕРФУОН“ ЕООД и „ВНВ ТРЕЙД“ ЕООД, установения резултат за корпоративен данък за 2018г. и 2020г., ведно с начислените лихви върху тези суми, дължимата лихва за периода на неправомерно упражненото право на данъчен кредит в данъчен период м.04.2018 г. до датата на извършената корекция, както и начислена е лихва в размер на 1 721,83 лв. относно неначисления ДДС за получено авансово плащане за данъчен период м.11.2019 г.

Жалбоподателят излага съображения, че при издаването на РА, ревизиращите са допуснали съществени процесуални нарушения, като не са събрали, обсъдили и приложил всички относими към ревизионното производство доказателства, поради което са достигнали до неверни правни изводи, а оттам и до незаконосъобразност и неправилност на издадения РА. Оспорва РА и установените задължения по ЗДДС и ЗКПО, като счита същия за незаконосъобразен, неправилен, издаден в противоречие

на материалния закон. Цитира практика на СЕС, съгласно която намира, че в тежест на органите по приходите е да установят съответния факт, данъчният период през който е осъществен и размера на дължимата корекция. Подробно излага съображенията си по отделните пунктове. Моли обжалваният РА в обжалваната му част да бъде отменен като незаконосъобразен, като определите задължения за корпоративен данък и ДДС, както са определени и декларирани от ревизираното дружество.

В проведеното по делото съдебно заседание, жалбоподателят редовно уведомен, не изпраща представител.

Ответникът - директор на Дирекция „ОДОП“ – С., редовно уведомен, чрез юрк. Д. оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена, Претендира юрисконсултско възнаграждение.

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

Жалбата е подадена в рамките на срока за съдебно обжалване на РА от надлежна страна, поради което се явява процесуално допустима.

От фактическа страна се установява следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221321005172-020-001/10.09.2021 г., връчена на 23.09.2021 г., изменена със Заповеди № 22221321005172-020-002/23.12.2021 г. и № Р-22221321005172-020-003/21.01.2022 г., издадени от И. Х. К., на длъжност началник сектор при ТД на НАП В. Т., оправомощен със Заповед № РД-01-287/10.05.2021 г. на директора на ТД на НАП С., във връзка със Заповед № З-ЦУ-1659/05.05.2021 г. и Заповед № З-ЦУ-2872/10.09.2021 на зам. изпълнителния директор на НАП, е възложено извършването на ревизия на „ПИ ЕМ АЙ“ЕООД за определяне на задълженията за ДДС за данъчни периоди от 01.04.2018 г. до 31.12.2020 г. и за определяне на задълженията за корпоративен данък за периодите 01.01.2018 г. до 31.12.2020 г. Определен е краен срок за приключване на ревизията до 24.01.2022 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221321005172-092-001/09.05.2022 г., връчен електронно на 10.05.2022 г. По реда на чл.117, ал. 5 от ДОПК срещу констатациите в РД е подадено писмено възражение с вх.№ 14064/08.08.2022 г., което е разгледано по същество и е прието за частично основателно.

Възражението е прието за основателно в частта на извършеното увеличение на финансовия резултат за 2018 г. с разходи в размер на 40 000,00 лв., отчетени за външни услуги по доставки от „АНИБА ТРЕЙД“ ЕООД. Основание за приетото възражение в тази част е, че задълженото лице е извършило корекция в следващ данъчен период, като е намалило счетоводния финансов резултат /С./ през 2021 г. в подадената годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО с вх.№ 2213И0137591/10.04.2022 г. В останалата част относно задължението по ЗКПО за 2018 г., не са представени нови доказателства, оборващи констатациите в РД и направените предложения за установяване на задълженията.

Ревизията приключва с РА № Р-22221321005172-091-001 от 08.09.2022 г., издаден от И. Х. К. – орган, възложил ревизията и З. Тикова З., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. Т. – ръководител на ревизията. РА е връчен по

електронен път на 19.09.2022 г.

Като краен резултат от проведното ревизионно производство с оспорения РА, след извършено прихващане на сумата в размер на 43,26 лв. от надвнесен ДДС за данъчни периоди м.04.2020 г., м.05.2020 г. и м.06.2020 г., са установени задължения за довносяне в размер на 299 810,08 лв. /главница и лихва/, от тях ДДС в размер на 201040,43 лв. за данъчни периоди м.10.2019 г., м.11.2019г., м.12.2019 г., м.02.2020 г. и м.11.2020 г. и лихви в размер на 55 735,89 лв., в т. ч. лихви в размер на 2 607,76 лв. за сторниран неправомерно упражнен данъчен кредит от дружеството за м.04.2018 г. и корпоративен данък в размер на 35 347,30 лв. за ревизираните 2018 г. и 2020 г. и лихви в размер на 7 686,46 лв.

РА е обжалван по административен ред с жалба вх. № 17169 от 26.09.2022г. г. по регистъра на ТД на НАП В. Т. и вх. № 23-22-15196/06.10.2022г по регистъра на дирекция ОДОП С., във връзка с която с решение № 1892/02.12.2022г. Директора на Дирекция „ОДОП“ е отменил Ревизионен акт № Р-22221321005172-091-001 от 08.09.2022 г., издаден от И. Х. К.– орган, възложил ревизията и З. Тикова З.– ръководител на ревизията, в оспорената част за установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м.10.2019 г. и м. 11.2019 г. и е върнал административната преписка за извършване на ревизия за горепосочените видове задължения и периоди, изменил е Ревизионен акт № Р-22221321005172-091-001 от 08.09.2022 г. в оспорената част за установения резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2018 г. в размер на 13 093,09 лв. изменям на корпоративен данък в размер на 9 759,76 лв., ведно със съответните лихви и е потвърдил Ревизионен акт №Р-22221321005172-091-001 от 08.09.2022 г. в останалата оспорена част касателно непризнатото право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „ИНТЕРФОУН“ ЕООД и „ВНВ ТРЕЙД“ ЕООД общ размер на 71 593, 34 лв., и начислената лихва върху сумата, установения резултат за корпоративен данък по ЗКПО за 2020г. в размер на 30 186, 83 лв., както и по отношение на начислените лихви за ползвания данъчен кредит за м.042018г. в размер на 8 000 лв. по 6 фактури , издадени от „АНИБА ТРЕЙД“ ЕООД, сторнирани през 2021г. и начислена е лихва в размер на 1 721,83 лв. относно неначисления ДДС за получено авансово плащане за данъчен период м.11.2019 г.

В хода на ревизията е констатирано е, че дейността на „ПИ ЕМ АЙ“ ЕООД през ревизирания период е извършване на строителни дейности, специфични дейности по изграждане на канализационна мрежа, изграждане на сметища, направа на водоснабдяване и канализация.

Предприети процесуални действия, описани в констативната част на РД, който, по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, е неразделна част от издадения РА.

На основание чл. 37, ал. 3 от ДОПК с връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ от ревизираното дружество са изискани необходимите документи. В отговор са представени с писма изисканите доказателства и писмени обяснения, в това число фактури, протоколи обр. 19, нотариални актове, счетоводни регистри и обяснения и други, всички описани в констативната част на РД.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени проверки на други дружества, в това число „ИНТЕРФОУН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] приключила с ПИНП № П-22221021185387-141-001/09.12.2021 г., „ВНВ ТРЕЙД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], приключила с ПИНП № П-22221021185385-141-001/08.12.2021 г., „АНИБА ТРЕЙД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], приключила с ПИНП № П-22221121183564-141-001/11.11.2021г.,

„АДВАНТИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], приключила с ПИНП № П-22221922005035-141-001/25.02.2022 г.; „ХОБИСИМО“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], приключила с ПИНП № П- 22221422003664-141-001/24.02.2022 г. и други физически лица, описани в РД.

Съобразно събраните доказателства, органите по приходите са констатирани следните обстоятелства за корекция на декларираните данни по видове данъци и на основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци такси и други публични и държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ са начислени съответните лихви, които са предмет на настоящия спор:

По ЗКПО:

Декларираният за 2018 г. данъчен финансов резултат в размер на 35 424,45 лв. е установен на данъчен финансов резултат в размер на 130 930,87 лв. и корпоративен данък в размер на 13 093,09 лв., начислен и внесен в размер на 2 942,45 лв., данък за довносяне в размер на 9 550,64 лв. За невнесените в срок суми е начислена лихва в размер на 4566,67лв., съгласно приложен лихвен лист, в това число и лихва за просрочие в размер на 1 228,99 лв. за периода от 01.04.2019 г. до 10.04.2022 г. относно непризнати разходи за данъчни цели по 6 броя фактури, издадени от „АНИБА Т.“ ВООД през 2018 г., които са сторнирани от задълженото лице през 2021 г. в оборотната ведомост и ГДД за 2021 г.

Прието е, че допълнително установеният данък за 2018 г. произтича от непризнатите за данъчни цели разходи за външни услуги в размер на 33 333,35лв. по фактури, издадени от „СИДЖИ-7“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с които на основание чл.26, т. 2 от ЗКПО и чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 4 от същия закон е извършено увеличение на финансовия резултат за 2018 г.

Единственият мотив на компетентните органи по приходите е, че с РА № Р-22220618002023-091-001/23.11.2018 г. /приобщен в производството / на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1 във връзка с чл. 9 от ЗДДС на „ПИ ЕМ АЙ“ ЕООД е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактури издадени „СИДЖИ-7“ЕООД. В цитирания РА е констатирано, че всички събрани доказателства от ревизираното лице и „СИДЖИ – 7“ ЕООД не удостоверяват факта, че реално са извършени строително-монтажни работи по изграждане на канализационната мрежа на [населено място] от посочения доставчик.

- не е признато декларирано намаление на С. за 2018 г. с приспадане на загуба в размер на 62 173,07 лв. Органите по приходите са констатирани, че ревизираното дружество не е формирало и декларирано данъчна загуба през периода, визиран в чл. 70, ал. 1 от ЗКПО, даващ право за пренасяне на данъчната загуба, и не е изпълнено изискването по отношение на декларираното приспадане, загубата задължително да се пренася последователно до изчерпването ѝ през следващите 5 години.

Горното е установено на база извършен анализ на декларираните резултати от ревизираното дружество в подадените ГДД за последните 5 години и това са: По ГДД с вх.№ 2203И0030734/24.03.2014 г за данъчен период 2013 г. е деклариран нулев данъчен финансов резултат; по ГДД с вх. № 2203И0039108/30.01.2015 г. за данъчен период 2014г. е деклариран данъчен финансов –данъчна печалба в размер на 15 844,55 лв.; по ГДД с вх. № 2206И0036927/21.01.2016 г. за данъчен период 2015 г. е деклариран данъчен финансов – данъчна печалба в размер на 4 133,93 лв.; по ГДД с вх. № 2206И0051267/08.02.2017 г. за данъчен период 2016 г. е деклариран данъчен финансов – данъчна печалба в размер на 110 573,57 лв. и по ГДД с вх. №

2206И0067720/12.02.2018 г., за данъчен период 2017 г. е деклариран данъчен финансов – данъчна печалба в размер на 3 024,74 лв.

Освен горното, за непризнатите за данъчни цели разходи в размер на 40 000,00 лв. по фактури за доставки от „АНИБА ТРЕЙД“ ЕООД, отчетени през 2018 г. и коригирани в ГДД за 2021 г., като са посочени в увеличение на финансовия резултат от задълженото лице, е начислена лихва за просрочие в размер на 1 228,99 лв. за периода от 01.04.2019 г. до 10.04.2022 г. Предходното е констатирано при проверка, документирана с протокол №П-22221321033460/18.02.2021 г., при която е установено, че доставките, предмет на фактурите, издадени от „АНИБА ТРЕЙД“ ЕООД с ДДС в общ размер на 8 000,00 лв. не са извършени. Ревизираното лице е коригирало размера на ползвания данъчен кредит и същевременно е увеличило финансовия си резултат за 2021 г. в приложената ГДД за 2021г. вх.№ 2213И0137591/10.04.2022 г. и в хронологичен регистър за този доставчик през 2021 г. със сумата общо в размер на 40 000,00 лв. по съответните фактури.

Декларираният данъчен финансов резултат за 2020 г. в размер на 43 901,70 лв. е установен на данъчен финансов резултат в размер на 301 868,36 лв. и корпоративен данък в размер на 30 186,83 лв., начислен и внесен в размер на 4 390,17 лв., данък за довносяне в размер на 25 796,66 лв. и начислена лихва за невнесените в срок суми в размер на 3 230,77 лв.

Допълнително установеният данък за 2020 г. произтича от непризнатите за данъчни цели разходи за външни услуги в размер на 158 333,33 лв., по фактури, издадени от „ВНВ ТРЕЙД“ ЕООД и разходи в размер на 99 633,33 лв., по фактури, издадени от „ИНТЕРФОУН“ ЕООД, с които на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО и чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 4 от същия закон е извършено увеличение на финансовия резултат за 2020 г. Извършеното увеличение се основава на извършените проверки на доставчиците и направените изводи, че услугите не са извършени от тях.

С решение № 1892/02.12.2022г., Директорът на Дирекция „ОДОП“ е извършил корекция на допълнително задължения по ЗКПО за 2018г., като установените допълнително задължения по ЗКПО за 2018г. в размер на 13 093, 09 лв. са определени на такива в размер на 9 759,76 лв.

В хода на ревизията, органите по приходите не са признали правото на приспадане на данъчен кредит на „ПИ ЕМ АЙ“ ЕООД по фактури, издадени на същото от „ИНТЕРФОУН“ ЕООД и „ВНВ ТРЕЙД“ ЕООД и е начислена лихва за данъчни периоди, както следва:

-за данъчни периоди м.12.2019 г., м.02.2020 г. и м.11.2020 г. не е признато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 39 926,67 лв. по фактури № [ЕГН]/23.12.2019 г., № [ЕГН]/27.12.2019 г., № [ЕГН]/17.02.2020 г., № [ЕГН]/21.02.2020 г., № [ЕГН]/02.11.2020 г., № [ЕГН]/09.11.2020 г. и № [ЕГН]/18.11.2020 г., издадени от „ИНТЕРФОУН“ ЕООД, като е начислена дължимата лихва.

По процесните доставки по връчено ИПДПОЗЛ № П-22221021185387-040-001/22.10.2021 г. на „ИНТЕРФОУН“ ЕООД са представени от проверяваното дружество копия от процесните фактури с предмет на доставка по фактурите услуги – СМР. Представен е договор 26.10.2020 г. за извършване на СМР за обект „Извършване на рекултивация на депо за твърди битови отпадъци /ТБО/ [населено място]“, между „ПИ ЕМ АЙ“ ЕООД-възложител и „ИНТЕРФОУН“ ЕООД-изпълнител, с който договор възложителят възлага, а изпълнителят приема в

свое задължение да изпълни възмездно със свои ресурси, качествено и в срок следните видове СМР за обект: Извършване на рекултивация на депо за твърди битови отпадъци (ТБО), [населено място]. Срокът за изпълнение на договорените видове СМР е в рамките на 8 месеца от датата на започване и откриване на строителната площадка. Стойността на всички отделни СМР е договорена предварително и представлява Приложение №1 към основния договор, която е сума в размер на 190 000,00 лв. без ДДС, като ДДС се начислява допълнително. Приложени са 7 протокола (Образец 19) с възложител: „ПИ ЕМ АЙ“ ЕООД и изпълнител „ИНТЕРФОУН“ ЕООД за обект: Закриване и рекултивация на старо депо за твърди битови отпадъци (ТБО) в местност „Градище“ в землището на [населено място], обл. Г..

Установено е, че разплащането по представените фактури е по банков път, като посочената банкова сметка се различава от декларираната в ИС на НАП в ТБ „У. Б.“ IBAN [банкова сметка]. От извършена проверка в ПП на НАП „Справка - регистрация на трудови договори“ е констатирано, че в „ИНТЕРФОУН“ ЕООД няма назначен персонал през периода на издаване на фактурите и не е подавана Справка по чл. 73 от ЗДДФЛ за 2020 г. Липсват данни за декларираните недвижими имоти и ППС.

Приложени са фактури от предходен доставчик „АДВАНТИ“ ЕООД с № 10000000231/05.11.2020 г., № 10000000267/20.11.2020 г., № 10000000244/13.11.2020 г. и № 10000000282/24.11.2020 г., всички с данъчна основа в размер на 20 833,33 лв. и ДДС в размер на 4 166,67 лв., обща стойност на фактурите 100 000,00 лв. в т. ч. данъчна основа в общ размер на 83 333,32 лв. и начислен ДДС в общ размер на 1 666,68 лв. Документи за разплащане не са приложени. По отношение на сочения подизпълнител „АДВАНТИ“ ЕООД е констатирано, че дружеството има декларирана само една банкова сметка, която е с неактивен профил и е закрыта на 10.09.2020 г., преди да са издадени фактурите. По данни на информационната система на НАП е констатирано, че за периода на издаване на цитираните по-горе фактури соченият предходен доставчик има назначени 2 лица на трудов договор на длъжност общ работник строителство на сгради и работник строителство. От дружеството не са подадени декларации обр.1 за лицата и декларация обр.6. В подадената ГДД по чл. 92 от ЗКПО за финансова 2020 г. дружеството няма деклариран разходи за амортизации на активи.

Приходните органи са констатирани, че няма яснота относно преките изпълнители на услугите, използвани активи за извършване на услугата – наети или собствени, информация и документи относно начина на калкулиране на цената на услугата и нейните елементи, вложени материали и труд.

Съгласно представени писмени обяснения от ревизираното дружество, „ИНТЕРФОУН“ ЕООД има сключен договор за извършване на услуга с подsigуряване на работна ръка и извършване на СМР под надзор на ревизираното лице. Посочено е, че материалите, вложени в извършената работа, са закупени от ревизираното дружество от „ЮРОКОМ 2000“ ЕООД по договор № Ю-ПД-855/12.08.2018 г. и приложение № 30000062286/10.01.2018 г. По време на извършената работа всички видове дейности са координирани и ръководени от дружеството и необходимите материали се осигуряват за извършване на СМР в рамките на работния ден. Като ангажимент на споменатото

дружество е и полагане на бетон по спецификация за изграждане на отводнителни системи на обета. Строителният материал, необходим за извършената работа, е доставен от „ПЛАНЕКС ИНФРАСТРУКТУРА“ ЕООД, а наетият персонал на „ИНТЕРФОУН“ ЕООД също е отговарял за технологично ползване на дренажна фракция на отводнителна система на по-горе посочения обект, който дренажен материал е доставен от „ЗООФАРМ ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД.

Прието е, че соченият като извършител на СМР доставчик не доказва наличието на кадрова и техническа обезпеченост, както и предходния му такъв, поради което е направен извод, че ревизираното лице е знаело или не е възможно да не знае, че доставката е привидна.

-за данъчен период м.11.2020 г. не е признато правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 31 666,67 лв. по фактури №[ЕГН]/03.11.2022 г., №[ЕГН]/11.1.1.2022 г. и №[ЕГН]/17.11.2022 г., издадени от „ВНВ ТРЕЙД“ ЕООД, като е начислена дължимата лихва.

Съгласно установената фактическа обстановка, от страните по доставка са представени процесните фактури, договор, протоколи акт обр.19. Съгласно ангажирания договор за извършване на СМР от 26.10.2020 г., сключен на 26.10.2020 г. между „ПИ ЕМ АЙ“ ЕООД-възложител и „ВНВ ТРЕЙД“ ЕООД - изпълнител, възложителят възлага, а изпълнителят приема в свое задължение да изпълни възмездно със свои ресурси качествено и в срок следните видове СМР за обект: Канализационна и водопроводна мрежа по [улица] за срок от три месеца от датата на започване и откриване на строителната площадка. Стойността на всички отделни СМР е договорена предварително и представлява Приложение №1 към основния договор. Общата стойност представлява сума в размер на 158 333,33 лв. без ДДС, като ДДС се начислява допълнително. От прекия доставчик са представени още 3 протокола и фактури от предходен доставчик „ХОБИСИМО“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с предмет СМР. При направена справка в ИМ на НАП е констатирано, че дружеството не е имало лица, назначени по трудови правоотношения. Не са представени договори за наемане на персонал или договори, сключени с подизпълнители за извършени дейности. Приходните органи са констатирани, че дружеството не разполага с кадрова обезпеченост за извършване на СМР, няма документи и писмени обяснения относно осчетоводяване на доставките и извършените разплащания. Не са констатирани извършени разходи, които да могат да бъдат надеждно измерени, оценени и непосредствено обвързани с фактурираните към ревизирания субект услуги, така както е посочено в т. 7.1 и 7.2, б. „г“ от приложимия СС 18 „Приходи“, във връзка с чл. 12, ал.1 от Правилника за прилагане на ЗДДС. В заключение органите по приходите са приели, че „ВНВ ТРЕЙД“ ЕООД не е разполагало с необходимия трудов и материален ресурс с

който да осъществи дейностите, описани в Протоколите обр.19 към съответните фактури с получател „ПИ ЕМ АЙ“ ЕООД. Приета е липса на доставка по процесните фактури.

На следващо място, ревизиращия екип с РА е начислил лихва до датата на извършената корекция в размер на 2 607,76 лв. за ползвания данъчен кредит в м. 04.2018 г. в размер на 8 000,00 лв. по 6 фактури, издадени от „АНИБА ТРЕЙД“ ЕООД.

В хода на ревизията „ПИ ЕМ АЙ“ ЕООД е заявило в представени писмени обяснения от 06.10.2021 г., че по отношение на издадените от „АНИБА ТРЕЙД“ ЕООД фактури с №0... 342/05.04.2018 г., №0..351/11.04.2018 г., №0..359/17.04.2018 г., №0..373/23.04.2018 г., №0..393/27.04.2018 г. и №0..400/30.04.2018 г. е извършена корекция на ползвания данъчен кредит както следва:

- в м.03.2021 г. извършена корекция на фактури с №0... 342/05.04.2018 г. и №0..351/11.04.2018 г., като е подадена справка декларация за м.03.2021 г. №22131389759/13.04.2021 г. с резултат ДДС за внасяне 6 163,68 лв. Част от сумата е приспадната от ДДС за възстановяване в размер на 5_832,97 лв. за м.01. по подадена СД №22131381797/13.02.2021г. Останала част в размер на 330,71 лв. по СД м.03.2021 г. е внесена на 01.10.2021 г.

- в м.08.2021 г. извършена корекция на фактури с №0... 373/23.04.2018 г. и №0..400/30.04.2018 г., като е подадена справка декларация за м.08.2021 г. №22131408429/09.09.2021 г. с резултат ДДС за внасяне 186,71 лв. Сумата е внесена на 01.10.2021 г.

- м.09.2021 г. извършена корекция на фактури с №0... 393/27.04.2018 г. и №0..359/17.04.2018 г., като е подадена справка декларация за м.09.2021 г. №22131413848/13.10.2021 г. с резултат ДДС за внасяне 635,14 лв. Сумата не е внесена.

Във връзка с горното с процесния РА е начислена дължимата лихва за периода на неправомерно упражненото право на данъчен кредит в данъчен период м.04.2018 г. до датата на извършената корекция.

Начислена е лихва в размер на 1 721,83 лв. относно неначисления ДДС за получено авансово плащане за данъчен период м.11.2019 г. , за което жалбоподателят не е изложил конкретни възражения срещу РА в тази му част, нито пред решаващият орган, нито пред съда.

В хода на съдебното производство са приети съдържащите се в административната преписка доказателства.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Жалбата е подадена срещу годен за обжалване административен акт, от процесуално легитимирано лице и в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, с оглед на което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Обжалваният ревизионен акт, в частта му, с която е потвърден при условията на чл. 156, ал. 6 от ДОПК от решаващия орган е издаден от орган по приходите, разполагащ с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК (Изм. - ДВ, бр. 82 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.) ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията.

Процесният РА № Р-22221321005172-091-001 от 08.09.2022 г. е издаден от компетентни органи - възложилият ревизията началник сектор при ТД на НАП –В. Т. И. Х. К. – орган, възложил ревизията, оправомощен със Заповед № 3-ЦУ-1659/05.05.2021г. на Зам.-изпълнителния директор на НАП и З. Тикова З., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. Т. – ръководител на ревизията.

Спазена е предписаната от чл.120, ал.1, пр.1 ДОПК писмена форма по образца по чл.120, ал.3 ДОПК с реквизитите по чл.120, ал.1, пр.2, т.1–8 ДОПК, в т. ч. мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения по ЗДДС с акцесорните им лихви по чл.175, ал.1 ДОПК и чл.1 ЗЛДТДПДВ и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди и в рекапитулация. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е постъпило писмено възражение срещу констатациите, отразени в РД.

Съдът намира, че при издаването на ревизионния акт не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необосновааност на обжалвания ревизионен акт. Установено е в хода на ревизията, че основната дейност на задълженото лице през ревизирания период е извършване на строителни дейности, специфични дейности по изграждане на канализационна мрежа, изграждане на сметища, направа на водоснабдяване и канализация.

Предмет на оспорване пред настоящата инстанция са установените допълнителни задължения по ЗКПО за 2018г. определени в размер на 9 759,76 лв. с решение № 1892/02.12.2022г. Директора на Дирекция „ОДОП“, ведно със съответните лихви в размер на 2 013, 70 лв., установените допълнителни задължения по ЗКПО за 2020г. в размер на 30186,83 лв. и лихва – 3 119,79 лв., ЗДДС общ размер на 71 593, 34 лв., и начислената лихва в размер на 15 075,21 лв. върху сумата по фактури издадени от „ИНТЕРФОУН“ ЕООД и „ВНВ ТРЕЙД“ ЕООД, начислените лихви за ползвания данъчен кредит за м.042018г. в размер на 8 000 лв. по 6 фактури , издадени от „АНИБА ТРЕЙД“ ЕООД,

сторнирани през 2021г., както и начислена лихва за неначисления в срок ДДС по получено плащане за периода 15.12.2019 г. до 14.02.2022 г. в размер на 1 721,83 лв.

Настоящата инстанция намира оспорения РА в обжалваната му част за мотивиран. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК ревизионния доклад се прилага към ревизионния акт и е неразделна част от него. Съгласно същата разпоредба органите по приходите са длъжни да обсъдят направените срещу ревизионния доклад възражения и представените доказателства. В случая РД съдържа подробни мотиви, срещу същия не е подадено възражение и следователно не е налице каквото и да било процесуално нарушение, водещо до отмяна на РА.

Основния спорен въпрос по делото е извършени ли са реални доставки на услуги по фактурите, издадени от „ИНТЕРФОУН“ ЕООД и „ВНВ ТРЕЙД“ ЕООД за процесните периоди, а именно извършени ли са от доставчиците .

Съгласно чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност /Директива 2006/112/ЕО/ от съществено значение за възникване на право на приспадане на данъчен кредит и неговото упражняване е получателят по доставката да разполага с фактура за доставката и доставката да е осъществена. Цитираните разпоредби са транспонирани в националното законодателство. С чл. 68, ал. 1 и ал. 2 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС законът въвежда изисквания за упражняване на правото на данъчен кредит, като основният правопораждащият факт е изпълнението на облагаема доставка, съответно възникване на данъчно събитие. Правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с наличието на реално извършена доставка, по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки и услуги по облагаема доставка. От съдържанието на разпоредбата следва, че стоките и услугите трябва да са фактически получени, за да може тази сума на данъка да бъде приспадната. В тази връзка следва да се посочи, че в множество свои решения Съдът на Европейския съюз /СЕС/ по тълкуване на относимите разпоредби на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. /например т. 32 на Решение 06.12.2012 г. по дело С-285/2011 г., Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 г., Решение от 29.04.2004 г. по дело С-152/02 и др./ съдът изрично посочва, че за да се признае право на данъчен кредит, е необходимо първо да се провери дали доставките са осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право.

Притежаването на фактури за доставки и включването им в справките-декларации и отчетните регистри по ЗДДС, както и тяхното

отразяване в счетоводен регистър не са достатъчни за признаване правото на приспадане на данъчен кредит. Независимо от формалното изпълнение на изискванията на закона, следва да се установи изпълнени ли са реално фактурираните доставки. Т. разбираше е застъпено в Решение на СЕС по дело C-643/11, съобразно което: „Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка“.

В този смисъл е и практиката на СЕС. В тази връзка в т. 13 от Решение по дело C-342/87 G. Н., СЕС е приел, че упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит, не включва данъка, който се дължи само защото е вписан във фактура; упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци, т. е. тези, отговарящи на облагаема сделка или платени, доколкото са дължими. В т. 17 от същото решение се сочи, че „ако всеки фактуриран данък можеше да се приспада, дори когато не отговаря на действително дължим данък, то данъчната измама би била по-лесна“. Аналогични изводи се съдържат и в решение от 29.04.2004 г. по дело C-152/02.

Съгласно съдебната практика на СЕС понятието „доставка“ обхваща всяко прехвърляне на материално имущество от едната страна, която оправомощава другата страна да разполага с него като собственик на собствеността /т. 39 от Решение от 12.01.2006 г. по обединени дела C-354/03, C-355/03 и C-484/03/. Затова е необходимо да се установи дали за конкретното приспадане е налице доставка - получаване на стоките или услугите. Следователно, данъчните органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че това право е упражнено въз основа на документ /фактура/ с цел изкуствено създаване на условия за правото на приспадане на данъчен кредит. Изкуственото създаване на условия за получаване на изгода, каквато в случая представлява правото на приспадане на данъчен кредит се определя като злоупотреба /т. 74 и т. 75 от Решение от 21.02.2006 по дело C-255/02/.

В случая, в хода на настоящото ревизионно производство органите по приходите са предприели описаните процесуални действия, като в хода на ревизията са изискани относими доказателства и от двете страни по доставките. Ревизираното лице и доставчиците са представили фактури, приемо-предавателни протоколи, договори, счетоводни документи.

За да се признае на получателя правото на приспадане на данъчен кредит по облагаема доставка обаче следва да са изпълнени условията, посочени в чл. 71 от ЗДДС, като при изследване на предпоставките за

възникване на това право следва винаги да се държи сметка за това дали ли е облагаема доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС и едва след това да се проверява за изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в чл. 71 от ЗДДС. Необходимо е също така да се установи по категоричен начин не само дали доставките са осъществени по принцип, а дали са извършени именно от вписаните във фактурите доставчици.

Наличието на облагаема доставка е елемент от механизма на функциониране на данъка върху добавената стойност. Поради това не може да бъде игнорирано доказването ѝ при извършване на преценка досежно наличието на право на приспадане на данъчен кредит. Видно от мотивите на Решение от 21 юни 2012 г. на СЕС по съединени дела C-8/11 MANAGEBEN KFT и C-142/11 P. D., правото на приспадане възниква за получателя по доставката на услуга, само когато по категоричен начин е доказана нейната реалност – чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС и чл. 24 §1 от Директива 2206/112. Така е и според Решение от 31 януари 2013 г. по дело C-643/11 „ЛВК-56“ ЕООД, съгласно което правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател по фактурата да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка и получателят по фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с ДДС.

На основание чл. 170, ал. 1 от Административнопроцесуалния кодекс /АПК/, приложим по силата на §2 от Допълнителните разпоредби /ДР/ на ДОПК, доказателствената тежест за установяване на реалността на фактурираните доставки е за жалбоподателя, тъй като за него възникват благоприятните от това правни последици, а именно правото на приспадане на данъчен кредит.

В случая са фактурирани услуги, за изпълнението на които следва влягане на материали и използване на техника и труд.

Видно от доказателствата по преписката, доставчиците са фактурирали услуги.

Понятието „доставка на услуга“ е дефинирано с разпоредбата на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, която гласи, че това е извършване на услуга. Видно от мотивите, изложени в т. 40 от Решение от 20 юни 2013 г. по дело C-653/11 г., P. NEWEY на СЕС, услугата подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение, в рамките на което се разменени конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя. С оглед това при извършване на преценка досежно реалността на престираните услуги е необходимо да се изследва дали

при възлагането им страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида на услугите, дължимия резултат и какви отделни компоненти са формирали договорената цена. Следва да се прецени резултатът, който е предаден, съответства ли на възложеното, какви трудови и материални ресурси са ползвани от доставчика и направените във връзка с тях разходи.

Удостоверяването на доставката когато се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен с резултата от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. В конкретния случай, изводът за липса на реални доставки е формиран на база установена липса на капацитет за извършването на доставките от процесните доставчици, въз основа на данни, съдържащи се в информационната система на НАП и анализ на представените от доказателства. Органите по приходите са извършили редица процесуални действия за изясняване на обстоятелствата, свързани с изпълнението на доставките. Извършени са насрещни проверки на доставчиците, проверки в електронния регистър на НАП, изискани са доказателства от ревизираното лице, направена е проверка в счетоводното дружество и са приобщени доказателства събрани в хода на проверка на лицето. Настоящата инстанция намира, че в хода на ревизионното производство са спазени правилата за доказване. Относно доказателствената тежест на участниците в производството следва да се посочи, че разпоредбата на чл. 37 от ДОПК съдържа правила в тази връзка. Доказателствата в административното производство се събират служебно от органите по приходите или по инициатива на субекта. От една страна от ревизиращите органи е изготвено и връчено ИПДПОЗЛ и са очертани изрично фактите, които следва да бъдат доказани от ревизираното дружество, както и последиците от непредставяне на доказателства. От друга страна, съгласно ал. 2 на посочената разпоредба, лицето е длъжно да представи всички данни, сведения, документи, книжа, носители на информация и други доказателства отнасящи се до неговите права и задължения, до фактите и обстоятелствата, подлежащи на установяване. В конкретния случай, след като жалбоподателят черпи изгодни за себе си правни последици, изразяващи се в ползване на право на приспадане на данъчен кредит, то той носи тежестта по доказване на правопораждащия факт, а именно извършването на реална доставка. Независимо, че от ревизираното лице са представени описаните доказателства, на нито един етап от развитото се производство ревизираното лице не е ангажирало убедителни доказателства, които да оборят тезата на ревизиращия орган за липса на доставки по спорните фактури.

За доказване обективното изпълнение на услугите не е достатъчно само

ангажирането на договори и приемо-предавателни протоколи. Договорът указва само намеренията на страните, които са го сключили за извършване на определени действия, описани в предмета на договора и условията, при които това ще бъде направено, но самото му сключване не означава, че предметът на договора е непременно изпълнен, без да е доказана възможността на съответния доставчик да извърши услугите. Представените договори за доставки и приемо-предавателните протоколи са създадени с цел да обслужат защитната теза на ревизираното лице, въпреки че и двете страни са ги подписали. Договорите и протоколите са частни документи и като такива се ползват с формална доказателствена сила.

Предметът на доставките от всички процесни доставчици, които са идентични – СМР.

При извършена преценка на документите, представени в хода на ревизията от жалбоподателя и от спорните доставчици, настоящата инстанция намира, че задълженото лице не е ангажирало необходимите и относими доказателства за наличието на реално извършени сделки. Напротив, от представените доказателства е видно, че са налице формално изготвени документи, зад които фактически не стои нищо и това обстоятелство е известно и няма как да не е известно на ревизирания субект.

Съгласно представените два еднотипни договора с процесните доставчици, те като преки изпълнители имат задължение възмездно, със свои ресурси да изпълнят видовете СМР за съответните обекти. Задължение на възложителя е да осигури необходимата техническа документация, работни проекти, детайли и указания, свързани с предмета на договора, както и необходимото техническо ръководство на обекта, необходимите материали.

Следователно, за да започне изпълнението възложителят трябва да предаде на изпълнителя необходимите проекти и разрешителни, сведения и данни за извършване на поръчката, както и да предостави необходимата техника и материали на място. Такива документи, които би следвало да изхождат от жалбоподателя в качеството му на възложител, не са представени, както и доказателства за предоставената необходима техника за изпълнение на видовете услуги. Договорено е, че изпълнителят приема да извърши вписаните СМР със свои работници и да осигури безопасни условия на труд и индивидуални средства за защита /облекло и други/, съгласно изискванията на действащата нормативна база и стриктно да спазва утвърдения План за безопасност и здравословни условия на труд на обекта. Въпреки твърденията в жалбата, че доставчиците са имали налични работници, по делото липсват документи, от които да е видно, че съобразно обема и вида на услугите, те са разполагали с необходимите работници и

специалисти, обучени за конкретната работа и притежаващи необходимия документ за правоспособност. Няма данни за надлежно оформен списък на работниците, съдържащ данни за трите им имена, длъжност, вид работа, която изпълнява, нито списък с лицата, притежаващи квалификационни групи по електробезопасност, заложено в Споразумение за съвместно осигуряване на ЗБУТ и опазване на околната среда / т. 11 и т. 21/. В съответствие с изискванията на ЗБУТ в това споразумение е регламентирано да не се допускат лица, които нямат необходимата квалификация, не са обучени за съответната работа и не притежават необходимия документ за правоспособност.

Следователно, не са налице каквито и да е данни и доказателства сочените подизпълнители „ИНТЕРФΟΥН“ ЕООД и „ВНВ ТРЕЙД“ ЕООД да са имали работници и квалифицирани специалисти, обучени за конкретната работа и притежаващи необходимия документ за правоспособност квалификация. От дружествата също не са представени доказателства за лицата, на които е възложено изпълнение на посочените услуги, нито са ангажирани такива за полагащ труд на съответните обекти, както и за начислено и заплатено възнаграждение.

По отношение на претендираното право на данъчен кредит за данъчни периоди м.12.2019 г., м.02.2020 г. и м.11.2020 г. по 7 фактури, издадени от „ИНТЕРФΟΥН“ ЕООД е видно от обема и вида на документираните дейности, че повечето от тях изискват ръчен труд за изпълнението им. Необходимо е участие на работници и специалисти /шофьори/ за посочените периоди от м.12.2019 г. до м.11.2020 г., както и използване на МПС, техника и материали. Според обясненията на ревизираното дружество, главният ангажимент на „ИНТЕРФΟΥН“ ЕООД е осигуряване на работна ръка и извършване на СМР под надзор на ревизираното лице. Установено е, че доставчикът не е разполагал с наета работна ръка по трудово или гражданско проваотношение. Посочен е подизпълнител „АДВАНТИ“ ЕООД, издал на „ИНТЕРФΟΥН“ ЕООД четири фактури през м.11.2020 г. Настоящата инстанция намира, че соченият подизпълнител за посочения период не е имал необходимият трудов персонал, за да изпълни описаните обеми и видове дейности в акт обр. 19. Установява се, че от 27.06.2020 г. са наети 2 лица по трудов договор на длъжност общ работник в строителството. Не се доказва с чие участие са извършени документираните в протокол обр.19 от 23.12.2019 г. и протокол обр.19 от 27.12.2019 г., дейности като: изкоп на хумус-пласт 30 см. 5370 куб.м.; натоварване на разкопана почва, в същия обем; изкоп на земни маси 2171,00 куб.м.; разриване на отпадъци 2171,00 куб.м.; полагане на тръба 10,5 м; монтаж на обсадна тръба ф1000 10,5 м; оразмеряване и полагане на бентомат 18600 куб.м.; ръчен изкоп на траншея 133 куб.м.; бетон 8,74 куб.м.; кофраж 96 куб.м.;

пробиване на дупки в П. тръба 180 бр.; изработка и монтаж на армировка 45,76 кг; товарене на оборска тор 35,6 тона; доставка на тревни смеси 445 кг; поливане с автоцистерна 231 тона, многократно описани в цитираните протоколи.

По отношение на претендираното право на данъчен кредит за данъчен период м.11.2020 г. в общ размер на 31 666,67 лв. по фактури № [ЕГН]/03.11.2022 г., № [ЕГН]/11.1.1.2022 г. и № [ЕГН]/17.11.2022 г., издадени от „ВНВ ТРЕЙД“ ЕООД, е установено, че дружеството не разполага с работници за изпълнение на дейностите: оформяне и трамбоване на пясъчна възглавница 43,125 куб.м. монтаж и засипване с пясък на тръба 345 куб.м.; засипване и трамбоване на фракция 1006,25 куб.м.; засипване и трамбоване на фракция 0-40 /пътно легло/ 115 куб.м.; водопроводен клон ф90- изкоп, натоварване и извозване на земни маси до депо 708,75 куб. м.; извозване на земни маси до едпо 708,75 куб.м.; направа на челни заварки и изтриване с хидр. Налягане 11 бр.; направа на аварийна заварка с електромуфа 4 бр. и други, описани в 3 протокола акт обр. 19.

Нито от дружествата доставчици, нито от жалбоподателя са представени доказателства за лицата, на които е възложено изпълнение на посочените услуги, за обема и вида на положения от тях, както и за размера на начисленото им и изплатено възнаграждение.

Освен това, няма и документи за извършени разходи, свързани с вложените собствени средства, които са за сметка на изпълнителя според договорите, в това число: разходи, свързани с командироването на лица до обекта, който е в [населено място] по отношение на „ИНТЕРФОУН“ ЕООД, които /пътни, хотел, храна/; разходи за необходимите и задължителни предпазни средства; разходи или доказателства за преминал курс по електробезопасност и други.

Следователно липсата на преки доказателства за изпълнението на поставените дейности от посочените доставчици е индикация за формалния характер на съставените документи – протоколи и договори. Това се подкрепя и от общо вписания предмет в процесните фактури, издадени от „ИНТЕРФОУН“ ЕООД в които услугите са вписани като „извършено СМР“ и не са описани конкретни параметри.

Съдържанието на процесните фактури е само по себе си основание за отказ на правото на приспадане на данъчен кредит. Съгласно чл. 71, т. 1 от ЗДДС лицето упражнява правото си на приспадане при условие, че притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115 от ЗДДС. С разпоредбата на чл. 114, ал. 1 от ЗДДС са подробно описани изискванията към първичните счетоводни документи. Едно от тях е визираното чл. 114, ал. 1, т. 9, а именно количеството и вида на стоката, вида на услугата. В Решение от 08 май 2013 г. по дело С-271/12 PETROMA TRANSPORTS SA, СЕС е посочил, че разпоредбите

на Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба като разглежданата в главното производство, по силата на която правото на приспадане на ДДС може да се откаже на данъчнозадължени лица, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение към последните след приемането на решението за отказ е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните сделки.

От съставените по този начин фактури, не може да се установи съответствие на предмета на същите с предмета на приложените към тях протоколи и извършената работа и вложените ресурси, както и съответствие с приложените към жалбата доказателства за извършени от „ПИ ЕМ АЙ“ ЕООД последващи услуги към клиентите.

Всички изложени по-горе факти и обстоятелства, преценени в съвкупност, дават основание да се заключи, че е налице формално документиране на доставки и движение на документи, без да има фактическо изпълнение и това е известно и няма как да не е известно на ревизирувания субект, тъй като то разполага с цялата и необходима материално-техническа база и трудов ресурс и е фактическият изпълнител на процесните услуги. В хода на ревизионното производство от страна на органите по приходите са предприети съответните действия и са установени всички релевантни към спора обстоятелства, чиято преценка е довела до това заключение.

От своя страна жалбоподателят не е предоставил информация за това по какви критерии е избрал доставчиците. В този смисъл, съдът намира, че изборът на спорните доставчици не е извършен на база обективни търговско-икономически критерии и жалбоподателят не е целял получаване на реални доставки на стоки и услуги, а само съставяне на данъчни документи, които да осигурят възможност за ползване на право на данъчен кредит за съответните периоди.

С оглед горното, основателно с РА е прието, че фактурираните доставки от посочените доставчици не са реално и действително извършени от тях, поради което следва да бъде оставен в сила в тази му част.

Неоснователно е оплакването в жалбата и по отношение на начислените лихви за ползвания данъчен кредит за м. 04.2018 г. в размер на 8 000,00 лв. по 6 фактури, издадени от „АНИБА ТРЕЙД“ ЕООД, сторниран през 2021 г.

При служебна проверка в ИС Контрол относно установените при ревизията и декларирани от дружеството обстоятелства във връзка с упражненото право на данъчен кредит по декларирани доставки от „АНИБА ТРЕЙД“ ЕООД органите по приходите установяват по безспорен начин, че отразените 6 фактури в м.03.2018 г. с право на

данъчен кредит в размер на 8 000,00 лв. са отразени в със знак минус в периодите м.03.2021 г., м.08.2021 г. и м.09.2021г.

Корекцията е в размер на ползваното право на данъчен кредит по съответните фактури. По този начин е отстранено данъчното предимство, което е получено с упражненото право на данъчен кредит по доставки, за които не е налице това право. Съгласно Указание №20-00-134/ 21.06.2013 г. на изпълнителния директор на НАП, при фактурирани облагаеми доставки, които не са действително извършени, с цел спазване на принципа на неутралността, на лицата следва да бъде предоставена възможност да коригират неправомерно фактурирания ДДС, което може да се извърши по реда на чл.116 от ЗДДС, като се състави протокол. Анулирането на документ след данъчния период, в който е издаден, следва да се отрази в дневника за покупките с обратен знак и да намери съответно отражение в справката-декларация. Дори ако корекцията на неправомерно фактурирания данък е извършена с издаване на кредитно известие, същата следва да се приеме, предвид отстраняване на риска от данъчни загуби. Посочено е, че ако такива фактури бъдат анулирани, съответно или се издадат кредитни известия до приключване на ревизионното производство, респективно административното обжалване, това следва да бъде взето предвид от органа по приходите, съответно от решаващия орган. За периода на неправомерно упражненото право на приспадане на данъчен кредит по така коригираните фактури до периода на анулирането им следва да бъде начислена лихва.

С оглед горното, органите по приходите правилно са приели, че е ползван неправомерно данъчен кредит, за който следва да бъде начислена лихва, от датата, на която е следвало да бъде внесен данъка по чл. 89 от ЗДДС, до датата на отстраняване на щетата за фиска, а именно подаването на отчетните регистри по ЗДДС, в които въпросните фактури са отразени с отрицателен знак. С настоящия РА правилно е начислена лихва по тези доставки и същата е дължима.

По отношение на начислени лихви за неиздаден данъчен документ за получено авансово плащане жалбоподателят не е изложил конкретни възражения в тази част на РА, но предвид оспорване на общия размер на установеното задължение по ЗДДС, съдът дължи произнасяне относно законосъобразността на акта и в тази му част.

Във връзка с извършена продажба на недвижим имот на А. З. З. е установено, че цената на имота е в размер на 65 000,00 лв., от която сума съгласно предварителен договор са преведени 15 724,87 лв. и сумата от 46 896,00 лв. е платена по банков път на 28.11.2019 г. Във връзка с продажбата ревизираното дружество е представило ф.№0..415/04.01.2022 г. на обща стойност 46 896,00 лв. в т. ч. данъчна

основа в размер на 39080,00 и начислен ДДС 7 816,00 лв. При извършена проверка в банковите извлечения по сметка в ТБ „Ю.“ [банкова сметка] е установено, че по споменатия нотариален акт за покупко- продажба на недвижим имот №129/18.11.2019 г. е извършено плащане на 28.11.2019 г. в размер на 46 896,00 лв., а фактурата за полученото плащане е издадена на 04.01.2022 г.

Предвид неизпълнение разпоредбите на чл. 113 ал. 1 ЗДДС, във връзка с чл. 113 ал. 4 от с.з. е начислена лихва за неначисления в срок ДДС по получено плащане за периода 15.12.2019 г. до 14.02.2022 г. в размер на 1 721,83 лв.

Предвид установената фактическа обстановка настоящата инстанция намира, че задълженото лице е нарушило чл. 113 ал. 1 ЗДДС, според който всяко данъчнозадължено лице - доставчик, е длъжно да издаде фактура за извършената от него доставка на стока или услуга или при получаване на авансово плащане преди това, като съгласно чл. 113 ал. 4 от с. з. фактурата се издава задължително не по-късно от 5 дни от датата на възникване на данъчното събитие за доставката, а в случаите на авансово плащане - не по-късно от 5 дни от датата на получаване на плащането. Поради това основателно е начислена дължимата лихва за неначисления в срок ДДС по получено плащане за периода 15.12.2019 г. до 14.02.2022 г.

В частта по ЗКПО.

Неоснователна е жалбата и в частта ѝ по отношение на установения резултат по ЗКПО за 2018 г. в размер на 9 759, 76 лв. , коригиран с решение № 1895/02.12.2022г., както и лихва за забава в размер на 2013,70лв. след корекцията и за 2020 г. в размер на 30186,83 лв. и лихва от 3119,79 лв.:

На база констатациите в частта по ЗДДС и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10 ал. 1 от ЗКПО, е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат за отделните данъчни периоди и е установен дължим корпоративен данък. Това е направено защото е установено, че сделките от процесните доставчици не са реално извършени, а с фактурите са отчетени разходи довели до отклонение от данъчно облагане. По отношение на разходите, документирани с процесните фактури, от фактическа страна е установено и не съществува спор, че същите са отчетени като разходи в съответния отчетен период. В разпоредбата на чл. 10 от ЗКПО, законодателят е дефинирал съдържанието на понятието документална обоснованост, според специфичните изисквания и за целите на ЗКПО.

Разпоредбата на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО гласи, че счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч., отразяващ вярно стопанската операция. Доказването на осчетоводените разходи във

връзка с разпоредбите на чл. 10 от ЗКПО и ЗСч. става освен с фактури, с търговска кореспонденция, документи за плащане, протоколи за приемане и предаване на извършената работа, доказателства за използвани материали, приложения съгласно договора за условията на възложителя и други документи с подобен характер, разработени като вътрешен документооборот, които могат да послужат за доказване на извършените услуги. Такива доказателства не са представени в хода на ревизионното производство, в т.ч. пред настоящата инстанция.

Следва да се отбележи, че ЗКПО третира облагането с пряк, а не с косвен данък, поради което като критерий за признаване на разходите е въздигнато надлежното и съобразено със законовите изисквания документирани на същите. В случая, корекцията на данъчната основа е извършена на базата на установената липса на доставки от процесните доставчици. Както беше посочено по-горе в решението, жалбоподателят не разполага с достатъчно доказателства за реалността на получените доставки. В случая въпреки, че разполага с фактури и другите описани документи, те не отразяват вярно стопански операции. Тези факти налагат извода, че жалбоподателят е извършил невярно счетоводни записвания и в резултат на това, неправилно са завишени отчетените разходи за 2018 г. и 2020г. Въпреки, че са налице издадени фактури, същите не отговарят на изискванията на чл. 114 от ЗДДС и не доказват, че услугите са действително извършени. Ето защо органите по приходите правилно и законосъобразно са приели, че не е налице документална обосноваване на стопанските операции. В случаите, когато разходите не са документално обосновани по смисъла на чл. 10 от ЗКПО, на основание чл. 26, т. 2 от същия закон, тези разходи не се признават за данъчни цели. С издадения РА е извършена правилна преценка на събраните в хода на ревизията доказателства, като са изведени обосновани изводи за наличието на основания по чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10 от ЗКПО.

Доколкото извършеното увеличение на финансовия резултат за 2018 г. със сумата в размер на 33 333,35 лв. по фактури, издадени от „СИДЖИ-7“ ЕООД се основава на непризнато право на данъчен кредит на ревизираното дружество с РА № Р-22220618002023-091-001/23.11.2018 г. настоящата инстанция намира, че жалбата е основателна в тази част. Органите по приходите не са съобразили факта, че цитираният РА е обжалван пред административния орган и отменен частично, като незаконосъобразен, включително и в частта за непризнатото право на данъчен кредит по доставките за СМР, документирани с 5 фактури, издадени от „СИДЖИ-7“ ЕООД за данъчен период м.01.2018 г. Настоящата инстанция счита, че неправилно са приложени разпоредбите на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО и чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10, ал.1 от закона по отношение на

извършеното увеличение на финансовия резултат за 2018 г. с непризнати разходи за външни услуги в размер на 33 333,33 лв., тъй като е прието с решението на директора на ОДОП, че тези услуги са извършени през процесния период.

В случая не е налице отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16 от ЗКПО чрез начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, тъй като те са реално извършени от „СИДЖИ-7“ ЕООД, поради което правилно и законосъобразно решаващият орган е изменил РА по отношения на установения резултата за корпоративен данък по ЗКПО за 2018г.

Неоснователно е твърдението на жалбоподателят, че органът по приходите неправилно е достигнал до извода, че ревизираното лице не е формирало и декларирало данъчна загуба през периода визиран в чл. 70, ал. 1 от ЗКПО, с оглед на което не е признал декларираното намаление на С. за 2018г. - приспадане на загуба 62 173,07 лв. Не излага конкретни аргументи и не представя доказателства по направеното възражение.

В хода на ревизията е установено, че жалбоподателят с подадената ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2018 г. е декларирал преобразуване на счетоводния финансов резултат в намаление -приспадане на загуба в размер на 62 173,07 лв. С цел установяване произхода на приспаданатата данъчна загуба е извършен анализ на декларираните данъчни финансови резултати за периода, през които лицето има право да приспадне декларираната данъчна загуба, по реда на чл. 70 ал. 1 от ЗКПО. Не са установени обстоятелства, водещи до прилагане на цитираната разпоредба. Съгласно чл. 70, ал. 1 от ЗКПО данъчно задължените лица имат право да пренасят данъчната загуба, формирана по реда на тази част. Когато данъчно задължено лице е избрало да пренася данъчната загуба, тя задължително се пренася последователно до изчерпването ѝ през следващите 5 години. Съгласно чл. 70, ал. 2 от ЗКПО, данъчно задълженото лице упражнява правото си на избор чрез приспадане на данъчната загуба през първата година след реализирането на данъчната загуба, през която лицето е формирало положителен данъчен финансов резултат преди приспадане на данъчната загуба. Когато до датата на данъчния контрол данъчно задълженото лице не е формирало положителен данъчен финансов резултат преди приспадане на данъчната загуба, смята се, че лицето е упражнило правото си на избор за пренасяне на данъчна загуба. Съгласно горесцитираните разпоредби, ревизираното дружество не е формирало и декларирало данъчна загуба през периода визиран в чл. 70, ал. 1 от ЗКПО, даващ право за пренасяне на данъчната загуба. Жалбоподателят претендира приспадане на посочената сума, но не представя конкретни доказателства за основанието и размера на

посоченото в ГДД намаление.

Предвид установеното съдът приема, че не е изпълнено изискването по отношение на декларираното приспадане- формирана загуба, която задължително да се пренася последователно до изчерпването ѝ през следващите 5 години. Поради изложеното, основателно не е признато декларираното намаление на финансовия резултат - приспадане на загуба в размер на 62 173,07 лв.

Що се касае до останалите корекции на финансовия резултат за 2020 г. с разходите за външни услуги и начислените лихви за неправомерно отчетен разход през 2018 г., сторниран от дружеството през 2021 г., оспореният отново е РА е правилен и законосъобразен по следните съображения:

Доколкото резултатите по ЗДДС са дали отражение върху резултатите по ЗКПО и предвид мотивите на настоящото решение за нереално извършени доставки по фактури, издадени от „ВНВ ТРЕЙД“ ЕООД и „ИНТЕРФОУН“ ЕООД са налице основания за непризнаване на разходите по тези фактури. С оглед на това, увеличението на С. на дружеството за 2020 г. с отчетените разходи за външни услуги в размер на 158 333,33лв., по фактури, издадени от „ВНВ ТРЕЙД“ ЕООД и разходи в размер на 99 633,33 лв., по фактури издадени от „ИНТЕРФОУН“ ЕООД, е законосъобразно.

В случая не съществува спор, че посоченият разход е документиран с надлежно издадена фактура, съгласно приложения договор между страните и протокол акт обр.19. В хода на ревизионното производство е установено, че спорните доставки не са реално извършени от посочените доставчици. Горното обстоятелство води до заключението, че са налице търговски взаимоотношения, в резултат на които се отчитат суми, водещи до неправомерно намаляване на финансовия резултат и в резултат на това намаляване на дължимия корпоративен данък. Следователно процесните сделки са сключени с цел отклонение от данъчно облагане, поради което със стойността на същите следва да бъде увеличен финансовият резултат на жалбоподателя за съответната година. Както нееднократно е приел в своите решения Върховният административен съд /ВАС/ на Република България, констатациите за липса на реална доставка и отчитане на разходи, които не са реално направени, са взаимнообвързани и потвърждаването им по отношение на косвения данък рефлектира върху облагането с прекия данък. Посредством отчитането на разходи за стоки и услуги, които не е получило, ревизираното лице е намалило размера на счетоводния финансов резултат, което от своя страна е оказало влияние и върху размера на следващия се данък, т. е. в случая е налице заобикаляне на данъчния закон и избягване от данъчно облагане. С извършеното от органите по приходите увеличение на финансовия резултат със

стойността на отчетените разходи по фактурите, издадени за сделки, които реално не са осъществени, е отстранено влиянието на тези разходи върху финансовия резултат на жалбоподателя. Предвид изложеното ревизионният акт в тази част следва да се потвърди.

Предвид изложеното, извършеното преобразуване на счетоводния финансов резултат на посочените основания и установеният КД, са законосъобразни и РА следва да се потвърди и в тази оспорена част.

РА следва да се потвърди и в частта на начислената лихва за периода на неправомерно отчетен разход за външни услуги по фактури, издадени от „АНИБА ТРЕЙД“ ЕООД до направената корекция в посока намаление. Разходите за външни услуги по доставки от „АНИБА ТРЕЙД“ ЕООД в размер на 40 000,00 лв., с които е намален С. през 2021 г.

Констатирано е, че корекциите на доставките от „АНИБА ТРЕЙД“ ЕООД са отразени в аналитичните регистри на 602 и 401, оборота и салдото по тях са намерили отражение в оборотната ведомост за 2021 г. За дължимия данък по непризнатите разходи за данъчни цели през 2018 г. в размер на 4 000,00 лв., коригирани през 2021 г. основателно е начислена дължима лихва за просрочие в размер на 1 228,99 лв. за периода от 01.04.2019г. до 10.04.2022 г.

С оглед гореизложеното съдът намира, че РА с който по отношение на жалбоподателя са установените допълнителни задължения по ЗКПО за 2018г. определени в размер на 9 759,76 лв. с решение № 1892/02.12.2022г. Директора на Дирекция „ОДОП“, ведно със съответните лихви в размер на 2 013, 70 лв., допълнителни задължения по ЗКПО за 2020г. в размер на 30 186,83 лв. и лихва – 3 119,79 лв., установените задължения по ЗДДС общ размер на 71 593, 34 лв., ведно с лихва в размер на 15 075,21 лв. по фактури издадени от „ИНТЕРФΟΥН“ ЕООД и „ВНВ ТРЕЙД“ ЕООД, начислените лихви за ползвания данъчен кредит за м.042018г. в размер на 8 000 лв. по 6 фактури, издадени от „АНИБА ТРЕЙД“ ЕООД, сторнирани през 2021г., както и начислена лихва за неначисления в срок ДДС по получено плащане за периода 15.12.2019 г. до 14.02.2022 г. в размер на 1 721,83 лв., е правилен и законосъобразен.

Предвид заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение и с оглед изхода на делото, същото се явява основателно, поради което и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК във вр. с чл. 8, ал. 1, вр. чл.7, ал.2, т. 5 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати в полза на бюджета на ответника сумата от 10 308,82 лв. (десет хиляди триста и осем лева и 82 ст.), представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК,

Административен съд София – град, III отделение, 7 – ми състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ПИ ЕМ АЙ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], №1, вх. „А“, ет.1 и електронен адрес: [електронна поща], чрез адв. Д. М., в качеството на пълномощник, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221321005172-091-001 от 08.09.2022 г., издаден от И. Х. К.– орган, възложил ревизията и З. Тикова З.– ръководител на ревизията, в частта в която е потвърден и изменен с решение № 1892/02.12.2022г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – С., касателно установените допълнителни задължения по ЗКПО за 2018г. определени в размер на 9 759,76 лв. с решение № 1892/02.12.2022г. Директора на Дирекция „ОДОП“, ведно със съответните лихви в размер на 2 013, 70 лв., допълнителни задължения по ЗКПО за 2020г. в размер на 30 186,83 лв. и лихва – 3 119,79 лв., установените задължения по ЗДДС общ размер на 71 593, 34 лв., ведно с лихва в размер на 15 075,21 лв. по фактури издадени от „ИНТЕРФОУН“ ЕООД и „ВНВ ТРЕЙД“ ЕООД, начислените лихви за ползвания данъчен кредит за м.042018г. в размер на 8 000 лв. по 6 фактури , издадени от „АНИБА ТРЕЙД“ ЕООД, сторнирани през 2021г., както и начислена лихва за неначисления в срок ДДС по получено плащане за периода 15.12.2019 г. до 14.02.2022 г. в размер на 1 721,83 лв., като неоснователна.

ОСЪЖДА „ЮНИК АРТ“ ООД, ЕИК 202079542заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП сумата в размер на 10 308,82 лв. (десет хиляди триста и осем лева и 82 ст.) за юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: