

РЕШЕНИЕ

№ 7814

гр. София, 21.12.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 3 състав,
в публично заседание на 20.09.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ива Кечева

при участието на секретаря Мариана Велева и при участието на прокурора Куман Куманов, като разгледа дело номер **11421** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба, подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя М. Ц. П., срещу Ревизионен акт № Р-22220419001628-091-001 от 31.03.2020 г., издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията, и Р. Т. З. – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с решение № 1434/17.09.2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” [населено място].

В жалбата са изложени подробни аргументи за незаконосъобразност на ревизионния акт, поради допуснати нарушения на процесуалните правила и противоречие с материалния закон. Твърди се, че ревизиращите органи не са обсъдили подаденото от дружеството възражение срещу РД, както и представените в хода на ревизията доказателства. Оспорен е изводът на органите по приходите за липса на реално изпълнение на процесните доставки, като се твърди, че от представените в хода на ревизионното производство писмени документи се установява по несъмнен начин, че са налице всички предпоставки за възникване и признаване право на данъчен кредит по спорните фактури. Твърди се, че разходите по процесните фактури са действително осъществени, а съставените счетоводни документи отговарят на изискванията на ЗКПО и Закона за счетоводството, като установяват вярно извършените стопански операции, което обуславя, че спрямо спорните разходи не са налице хипотезите по чл.

15 и чл.16 ЗКПО. Посочва се, че на част от процесните доставчици са издадени ревизионни актове, влезли в сила, с които са признати приходите по фактурите, по които с обжалвания РА са извършени корекции. Изложени са доводи за противоречие на РА с константната практика на Съда на ЕС.

В хода на устните състезания по делото, жалбоподателят, чрез адв. Ч., моли съда да отмени РА, в оспорената част, по аргументи, изложени в жалбата. Претендира присъждане на разноски.

Ответникът – директор на дирекция ”ОДОП” – [населено място], чрез процесуален представител юрк. А., изразява становище за неоснователност на жалбата, като сочи, че събраните в хода на съдебното производство доказателства не опровергават фактическите и правни изводи на органите по приходите. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на СГП изразява становище за основателност на жалбата.

Административен съд София- град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Със Заповед /ЗВР/ № Р-22220419001628-020-001/15.03.2019 г., връчена по електронен път на 19.03.2019 г., изменена със Заповеди за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ № Р-22220419001628-020-002/17.06.2019 г. и № Р-22220419001628-020-003 от 19.07.2019 г., издадени от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършване на ревизия на [фирма], за установяване на задължения за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения по Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за данъчни периоди от 01.09.2014 г. до 28.02.2019 г.; за вноски за здравно осигуряване /ЗО/ - за осигурители, за вноски за универсален пенсионен фонд /УПФ/ - за осигурители, за вноски за държавно обществено осигуряване /ДОО/ - за осигурители, за данъчни периоди от 01.09.2014 г. до 28.02.2019 г.; за задължения за ДДС за данъчни периоди от 01.07.2015 г. до 28.02.2019 г., за корпоративен данък по ЗКПО за 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г.

За резултатите от ревизията е издаден Ревизионен доклад /РД/ № Р-22220419001628-092-001/30.12.2019 г., връчен на 21.01.2020 г. В рамките на удължения до 04.03.2020 г. срок е подадено писмено възражение срещу РД.

Ревизията е приключила с оспорения Ревизионен акт № Р-22220419001628-091-001 от 31.03.2020 г., издаден от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Р. Т. З., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 31.03.2020 г.

Жалбата по реда на чл. 152 ДОПК е подадена с вх. №ТД-05-54 от 14.04.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-652/24.04.2020 г. по регистъра на дирекция ОДОП С.. На основание чл. 156, ал. 7 от ДОПК срокът за произнасяне по жалбата е продължен по взаимно писмено съгласие между жалбоподателя и директора на дирекция ОДОП С. с три месеца, до 20.09.2020 г. С решение № 1434/17.09.2020 г. на директора на дирекция „ОДОП” – С., издадено в срока по чл. 156, ал. 7 ДОПК, ревизионният акт е потвърден в обжалваната част на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди от м.10.2015 г. до м.01.2017 г., м.05.2017 г., м.06.2017 г., м.09.2017 г., от м.11.2017 г. до м.05.2018 г., м.10.2018 г. и м.01.2019 г., както и в

частта на установените резултати за корпоративен данък по ЗКПО за 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г., ведно със съответните лихви. Решението е връчено на ревизираното дружество на 10.01.2020 г.

В хода на съдебното производство е изслушана и приета съдебно- счетоводна експертиза, изготвена от вещото лице С. К., която съдът кредитира като обективно, компетентно изготвена, съдържаща отговор на поставените задачи и неоспорена от страните по делото.

Жалбата до АССГ е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и от надлежна страна, поради което е процесуално допустима. Разгледана по същество жалбата е частично основателна.

Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни органи съобразно разпоредбата на чл. 119, ал. 2 РА - Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Р. Т. З., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. ЗВР, ЗИЗВР, РД, както и РА, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, като от приетите писмени и веществени доказателства, неоспорени от жалбоподателя, се установява, че същите са подписани с квалифициран електронен подпис. Спазена е предвидената в закона писмена форма, съобразно разпоредбата на чл. 3, ал. 2 ЗЕДЕУУ, с предписаното в чл. 120 ДОПК съдържание. В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила.

РА се обжалва в частта, потвърдена с решението на директора на дирекция ОДОП С., с която са определени на допълнително установените задължения по Закона за данък върху добавената стойност в общ размер на 59 463,99 лв., ведно с лихва за забава в размер на 24 953,63 лв. за данъчни периоди от м.10.2015 г. до м.01.2017 г., м.05.2017 г., м.06.2017 г., м.09.2017 г., от м.11.2017 г. до м.05.2018 г., м.10.2018 г. и м.01.2019 г. Оспорва и установените допълнителни задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративно подоходно облагане за 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г. в общ размер на 19 182,75 лв. и лихва за забава в размер на 5 925,67 лв.

Установено е, че основната дейност през ревизирия период на [фирма] е счетоводно обслужване, финансови, данъчни консултации, изготвяне и управление на европейски проекти, посредничество и търговия на едро с промишлени стоки, консултации, свързани с образование, предоставяне на административен капацитет. На ревизираното дружество е връчено по електронен път Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22220419001628-040-001/19.03.2019 г. В отговор са представени документи, описани в РД. Доказателства са представени и с възражението срещу РД, обсъдени с РА.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на дружества - преки доставчици на жалбоподателя, резултатите от които са отразени в ПИНП, описани в РД.

С РА, в оспорената пред съда част, са извършени корекции на декларираните от жалбоподателя резултати по ЗДДС за ревизираните данъчни периоди, както следва:

1. Относно фактурирани доставки от [фирма].

Установено е, че ревизираното лице е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в размер на 40,00 лв. по фактура №58/08.12.2015 г., издадена от [фирма], с предмет на доставката „услуги“.

За целите на ревизията фактурата не е представена. Същата е осчетоводена като разход за външна услуга в сметка 602-Разходи за външни услуги, като не са установени данни за извършено плащане. Фактурата не е декларирана в дневника за продажби на доставчика. Ревизиращите органи са посочили, че както доставчика, така и ревизираното лице не са ангажирали доказателства за реалността на доставката. Поради това, с РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 40,00 лв., по фактура №58/08.12.2015 г. издадена от [фирма], на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 71, т. 1 от ЗДДС.

2. Относно фактурирани доставки от Д. „Е.“.

Ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури №00000000018/19.03.2018 г. и №00000000019/26.03.2018 г., в общ размер на 18 000,00 лв., с предмет „услуга по разработване на проектни предложения“ по процедура Подобряване на производствения капацитет в М. /малки и средни предприятия/ и по подмярка „Инвестиции в преработка/маркетинг на селскостопански продукти“.

В хода на ревизията от жалбоподателя, във връзка с посочените доставки, са представени документи, от които се установява следното:

Фактура № 18/19.03.2018 г., издадена от Д. „Е.“, с предмет: услуга по разработване на проектни предложения за клиенти на [фирма] по договор от 24.10.2017 г., по процедура Подобряване на производствения капацитет в М., ОП Иновации и конкурентоспособност“, данъчна основа 45000,00 лв. и ДДС 9000,00 лв.

Сключен е Договор от 24.10.2017 г., между [фирма] – възложител и Д. „Е.“ – изпълнител, с предмет: извършване на консултантско обслужване и подготовка на проектни предложения за клиенти на [фирма] по процедура „Подобряване на производствения капацитет в М.“ на ОП „Иновации и конкурентоспособност - BG16RFOP002-2.001“.

Представен е приемо-предавателен протокол от 19.03.2018 г., съгласно който представител на [фирма] е приел изготвени документи и информация, свързани с изпълнението на договора от 24.10.2017 г. от Д. „Е.“.

Фактура № 19/26.03.2018 г., издадена от Д. „Е.“, с предмет: услуга по разработване на проектни предложения за клиенти на [фирма], по подмярка Инвестиции в преработка/маркетинг на селскостопански продукти“, с данъчна основа 45000,00 лв. и ДДС 9000,00 лв. Сключен е Договор от 30.10.2017 г., между [фирма] – възложител и Д. „Е.“ – изпълнител, с предмет: извършване на консултантско обслужване и подготовка на проектни предложения за клиенти на [фирма] по подмярка: „Инвестиции в преработка/маркетинг на селскостопански продукти“.

Представен е приемо-предавателен протокол от 26.03.2018 г., установяващ предаването и приемането на резултата от възложената услуга – документи и информация, в изпълнение на договор от 30.10.2017 г..

Ревизираното лице е представило документи за последваща реализация на процесните доставки, както следва:

Фактура № [ЕГН]/11.02.2020 г., издадена на [фирма] с данъчна основа 20 000,00 лв. и ДДС – 4 000,00 лв. с предмет на доставка „консултантска услуга по договор от 24.02.2017 г.“; Договор от 24.02.2017 г., с възложител [фирма] и изпълнител – [фирма], с предмет на доставка извършване на консултантски услуги, във връзка с разработване и приемане на проектни предложения по Оперативна програма „Иновации и конкурентоспособност 2014 г. – 2020 г.“; приемо-предавателен протокол от 11.02.2020 г., копие от Информационна система за управление и наблюдение на

средствата от ЕС в България /ИСУН/ за подадени проектни предложения за [фирма] - 21.06.2019 г. и 04.07.2019 г.

Фактура № [ЕГН]/11.02.2020 г., издадена на [фирма], с данъчна основа 25 000,00 лв. и ДДС – 5 000,00 лв., с предмет на доставка „консултантска услуга по договор от 24.02.2017 г.“; договор от 24.02.2017 г., с възложител [фирма] и изпълнител – жалбоподателят, с предмет на доставка - извършване на консултантски услуги във връзка с разработване и приемане на проектни предложения по Оперативна програма „Иновации и конкурентоспособност 2014 г. – 2020 г.“; приемо-предавателен протокол от 11.02.2020 г., входящ номер от ИСУН за подадени проектни предложения за [фирма] от дата 12.02.2019 г.

Относно фактурата с предмет – проектно предложение по подмярка „Инвестиции в преработка/маркетинг на селскостопански продукти“, ревизираното лице е представило фактура № [ЕГН]/07.02.2020 г., издадена на [фирма], с данъчна основа 22 500,00 лв. и ДДС – 4 500,00 лв., с предмет на доставка „консултантска услуга по мярка 4.1 Инвестиции в земеделски стопанства съгласно договор от 27.02.2017 г.“; договор от 25.02.2017 г., с възложител [фирма] и изпълнител – [фирма], с предмет на доставка „извършване консултантски услуги по разработване и управление на проектни предложения по Програмата за развитие на селските райони за периода 2014 г. – 2020 г., приемо-предавателен протокол от 07.02.2020 г.

Представена е фактура №[ЕГН]/11.02.2020 г., издадена на [фирма] с данъчна основа 22 500,00 лв. и ДДС – 4 500,00 лв., с предмет на доставка „Консултантска услуга по мярка 4.1 - Инвестиции в земеделски стопанства съгласно договор от 25.02.2017 г.“; договор от 25.02.2017 г., с възложител [фирма] и изпълнител – [фирма], приемо-предавателен протокол от 11.02.2020 г.

Ревизиращите органи са приели, че представените документи не могат да бъдат обвързани с процесните фактури и договори с Д. „Е.“. Изложили са мотиви, че поради факта, че представените договори с клиенти са сключени още през 2017 г., същите би следвало да са налични в счетоводството на [фирма] и да са представени в хода на ревизията, тъй като са надлежно изискани по реда на ДОПК. Не може безусловно да се приеме, че именно [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са възложителите на спорните консултантски услуги по изработване на проекти. Видно от приемо-предавателните протоколи между [фирма] и Д. „Е.“, проектите са изработени и предадени още през м.03.2018 г., а от представените входящи номера от ИСУН за подадени проектни предложения е видно, че същите са подадени едва през средата на 2019 г. От представените документи не става ясно защо услугите са приети от клиентите едва през м.02.2020 г. и има ли реална реализация на посочените проекти. На следващо място никъде в сключените договори с Д. „Е.“ не е посочено колко проекта следва да се изработят, за да се приеме, че именно посочените клиенти са възложителите на спорните услуги. Поради това органите по приходите са формирали извод, че представените документи са антидатиращи, създадени за целите на ревизията, целящи да докажат изгодни за ревизираното лице факти и обстоятелства. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ на размер на 18 000,00 лв. за данъчен период м. 03.2018 г.

Въз основа на констатациите на приетата по делото експертиза се установява следното:

Издадените фактури от Д. „Е.“, ЕИК[ЕИК] - №18/19.03.2018 г., с данъчна основа

45000,00 лв. и ДДС 9000,00 лв. и №19/26.03.2018 г. с данъчна основа 45000,00 лв. и ДДС 9000,00 лв. са осчетоводени със следните счетоводни записвания:

Дебит сметка 402 - Доставчици по аванси - за сумата на данъчната основа по фактурите Дебит сметка 453/1 - Начислен данък за покупките - със сумата на начисления ДДС по фактури 18/19.03.2018 г. и 19/26.03.2018 г.

Кредит сметка 401 - Доставчици - с общата стойност по фактурите. Начисления аванс във връзка със сключените договори за консултантски услуги е закрит след края на ревизирания период.

Експертизата е констатирала и счетоводно отразяване на доставките при Д. „Е.“.

3. Относно фактурираните доставки от [фирма].

С РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма]: № [ЕГН]/28.09.2017 г., в размер на 1 140,00 лв. и № [ЕГН]/29.09.2017 г., в размер на 1 120,00 лв.

В хода на ревизията от жалбоподателя, във връзка с посочените доставки, са представени документи, от които се установява следното:

На 28.09.2017 г. между [фирма] – възложител и [фирма] – изпълнител, е сключен договор за абонаментна поддръжка, съгласно който изпълнителят се задължава да извършва цялостна поддръжка, профилактика и ремонт на рекламno-информационните елементи на възложителя за цялата 2018 г. Абонаментната поддръжка се извършва в рамките на една година от подписването на договора. Представен е приемо-предавателен протокол от 28.09.2017 г., според който е приета извършена поддръжка за 2018 г. От [фирма] е издадена фактура № [ЕГН]/28.09.2017 г, с предмет „извършена услуга - поддръжка по Договор за 2018 г.". Данъчната основа е в размер на 5700,00 лв., ДДС е в размер 1140,00 лв.

На 29.09.2017 г., между [фирма] - възложител и [фирма] – изпълнител, е подписан Договор за абонаментна поддръжка, съгласно който изпълнителят се задължава да извършва цялостна поддръжка, профилактика и ремонт на рекламno-информационните елементи на възложителя за цялата 2019 г. Издадена е фактура №[ЕГН]/29.09.2017 г., с предмет „извършена услуга - поддръжка по Договор за 2019 г.". Данъчната основа е в размер на 5600,00 лв., ДДС е в размер 1120,00 лв. Представен е приемо-предавателен протокол от 29.09.2017 г., според който е извършена поддръжка за 2019 г.

С подаденото възражение срещу РД жалбоподателят е представил годишни отчети за извършени посещения към 31.12.2018 г. и 31.12.2019 г.

За да откажат право на данъчен кредит по горепосочените фактури органите по приходи са изложили следните мотиви: По договорите с [фирма] са възложени дейности по абонаментна поддръжка за 12 месеца за 2018 г. и 2019 г., които в случая е невъзможно да бъдат извършени авансово и то преди годината, за която се отнасят. Представените приемо-предавателни протоколи документират приемането на извършени на 28.09.2017 г. дейности по абонаментната поддръжка за 2018 г., а на 29.09.2017 г. са приети извършени дейности за 2019 г., което е прието за обективно невъзможно. Поради това на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ на размер на 2 260,00 лв.

Установено е, че през данъчен период м.04.2016 г. от [фирма] е упражнено

право на приспадане на данъчен кредит по фактура № [ЕГН]/08.04.2016 г., издадена от [фирма], с предмет доставка на стоки, на стойност 20 650,00 лв. и ДДС 4 130,00 лв. Към тази фактура през м. 05.2016 г. е издадено кредитно известие /КИ/ № [ЕГН]/01.05.2016 г., с основание - „по договор за реклама“. В протокол от 01.05.2016 г., издаден към КИ, като основание за издаването му е отразено, че „стоките не отговарят на договореното качество“.

Органите по приходите са приели, че не са представени доказателства, които да обосноват както основателността на издадената фактура, така и развалянето на доставката. Поради липсата на представен приемо-предавателен протокол не става ясно какви стоки са фактурирани и кога са предадени. В кредитното известие е посочено, че е по договор за реклама, но такъв не е представен. В представения към КИ протокол е посочено, че стоките не отговарят на договореното качество, но документи от които да е видно какво е договорено и какво не е изпълнено не са представени. Поради това за м. 04.2016 г. е отказано право на данъчен кредит по процесната фактура в размер на 4130 лв., а през м.05.2016 г. е коригиран размерът на ползвания данъчен кредит /- 4130 лв./. Във връзка с тази доставка не е извършена корекция на декларирания от дружеството резултати по ЗДДС, а е начислена лихва за неправомерно ползван от дружеството данъчен кредит.

Според съдебно-счетоводната експертиза, съставените счетоводни записвания при [фирма] във връзка с процесните фактури са следните: Дебит сметка 602-Разходи за външни услуги; Кредит сметка 401/1 Доставчици. 4. Относно фактурираните доставки от [фирма].

Ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 920,00 лв. по фактура №[ЕГН]/29.12.2017 г., с предмет „рекламни материали – 200 бр.“.

Между [фирма] и [фирма] е сключен договор от 30.09.2017 г., по силата на който дружеството се задължава да разнесе до свои клиенти на територията на страната рекламните материали за [фирма]. Съгласно клаузите на договора, на изпълнителя следва да се предадат 200 комплекта, включващи: 1 писмена презентация, 1 календар, 1 тефтер и брошура с описание и ценоразпис на услугите, предоставяни от възложителя. В чл. 3.2 от договора е посочено, че възнаграждението се формира при 200 проведени срещи и предадени рекламни материали с единична цена 48,00 лв. без ДДС/на брой.

Ревизираното дружество е посочило, че рекламните материали /бележници, календари, химикали, и други канцеларски пособия за дейността на дружеството/ са закупени от [фирма].

Органите по приходите са констатирани следното: от ревизираното дружество не са представени издадените от [фирма] фактури, които да конкретизират предмета на доставка, не са представени протоколи за предаване на рекламните материали. Липсват данни кой е изработил писмената презентация и брошурата, както и рекламните надписи върху химикалите и тефтерите. Няма информация на кого са раздадени тези материали, кои лица от [фирма] са ангажирани с разпространението им, какви разходи са направени във връзка с разпространението – транспорт, командировки и др., предвид обяснението, че са разпространявани „на територията на цялата

страна“.

В дневниците за покупки на [фирма] са отразени 6 бр. фактури, издадени от [фирма], през периодите от м. 01.2017 г. до м. 09.2017 г., със сходни стойности на данъчните основи /около 140,00 лв./. Общата им данъчна основа е в размер на 1 028,20 лв., при данъчна основа на услугата от 9 600,00 лв. Посочено е, че предметът на представения с възражението договор не съответства на предмета, посочен във фактурата. Съгласно договора се касае за доставка на услуга, а посоченият предмет на доставка по фактурата е доставка на стока. Това е обосновоало извод, според който договорът не документира реални облигационни отношения, а е създаден за целите на ревизията и същият не следва да се кредитира. Освен горното не са ангажирани никакви съпътстващи доставката доказателства. Поради горното на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 920,00 лв. по процесната фактура.

Приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза е констатирала отразяване на фактурата в счетоводството на жалбоподателя: данъчната основа е отрезена по сметка 602; ДДС по сметка 453/1.

5. Относно фактурираните доставки от [фирма].

Ревизираното лице е ползвало право на данъчен кредит в общ размер на 14 704,00 лв. по фактури № [ЕГН]/26.04.2018 г. и № [ЕГН]/30.04.2018 г., с предмет на доставка „топлоизолация“, издадени от [фирма].

В хода на ревизията от жалбоподателя, във връзка с посочените доставки, са представени документи, от които се установява следното:

Предмет на доставката по фактура №[ЕГН]/25.04.2018 г. е „стоки по опис“. Съгласно представения опис е доставена топлоизолация EPS 462,5 кв.м. Представен е Договор за доставка на строителни материали от 23.04.2018 г., сключен между [фирма] - възложител и [фирма] - изпълнител. Договорено е, че стоката се транспортира от изпълнителя. Изпълнението е прието с приемо-предавателен протокол от 26.04.2018 г.

Предмет на доставката по фактура №[ЕГН]/30.04.2018 г. е „стоки по опис“. Съгласно представения опис е доставена топлоизолация EPS 521,71428 кв.м. Представен е договор за доставка на строителни материали от 25.04.2018 г., сключен между [фирма] - възложител и [фирма] – изпълнител, с който е договорено, че стоката се транспортира от изпълнителя. Изпълнението е прието с приемо-предавателен протокол от 30.04.2018 г.

Извършена е насрещна проверка на [фирма]. За резултатите е съставен ПИНП №П-03001819077043-141-001/21.05.2019 г., в който е констатирано, че фактурите са декларирани в дневника за продажби и в подадената справка-декларация за ДДС. От [фирма] са представени документи и писмени обяснения, според които:

С Договор за доставка на строителни материали от 23.04.2018 г. между [фирма] - Възложител и [фирма] е доставена топлоизолация EPS 462,5 кв.м. Стоката е транспортирана от доставчика. Транспортът е извършен с автомобил рег. № P8055BC, марка M., модел 814K, с водач - Г. Г.. Изпълнението е прието с приемо-предавателен протокол на 26.04.2018 г. Издадена е фактура №[ЕГН]/26.04.2018 г.

В изпълнение на Договор за доставка на строителни материали от 25.04.2018 г., сключен между [фирма] - възложител и [фирма], е доставена топлоизолация EPS 521,71428 кв.м. Стоката е транспортирана от [фирма], с автомобил рег. номер P8055BC, марка M., модел 814K, с водач - Г. Г.. Изпълнението е прието с приемо-предавателен протокол на 30.04.2018 г. Издадена е фактура №[ЕГН]/30.04.2018 г.

Продадените материали по двете доставки са закупени от [фирма]. Изпълнението е прието с приемо-предавателен протокол на 26.04.2018 г. Издадена е фактура от доставчик [фирма] с получател [фирма] №34/30.04.2018 г.

В РД е посочено, че от представените от ревизираното дружество и от доставчика доказателства следва да се направи извод, че доставките са реално извършени. Ревизиращият екип обаче се позовава на ревизионен акт № P-03001818003708/05.11.2018 г., издаден на [фирма], с който е отказано право на данъчен кредит по фактурите, издадени на дружеството от [фирма] – предходен доставчик по процесните доставки. Поради това, органите по приходите са приели, че след като предходните доставки не са реално осъществени, то такива са и тези по фактурите, издадени от [фирма].

От [фирма] са представени документи за последващи доставки към [фирма] - договор, фактури, пътни листа и товарителници. Според издателите на РА, от представените документи не се изяснява какъв е предметът на доставка. Във фактурите е посочено „съгласно договор“, а в договора - „материали по опис“. В приемо-предавателните протоколи са посочени номерата на фактурите, но не и видът, количеството и цената на материалите. В представените товарителници е посочено единствено, че се касае за топлоизолация, без данни за количеството материал, който се транспортира. Превозвач е [фирма], свързано по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК дружество с ревизираното лице – М. П. е едноличен собственик и представляващо двете дружества лице. Посочено е, че установяването на факта на реалното, физическото съществуване на фактурираната стока, съответно нейното предаване на разпореждане на получателя, предполага изследването на въпроса за произхода и съхранението на стоката, заприхождаването и физическата ѝ наличност при получателя. В случая не са ангажирани доказателства, че доставчикът е разполагал физически с процесните стоки, поради което е невъзможност да прехвърли правото на разпореждане върху същите на ревизираното лице.

Предвид горното, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 14 704,00 лв. по фактури, издадени от [фирма].

Експертната е констатирала отразяване на фактурите, издадени от [фирма], в счетоводството на жалбоподателя: данъчната основа е отрезена по сметка 3043; ДДС по сметка 4531.

6. Относно фактурираните доставки от [фирма].

С РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 10 900,00 лв., по фактури, издадени от [фирма].

От представените в хода на ревизията доказателства се установява следното: Фактури с номера: 19/29.12.2015 г., 21/29.01.2016 г., 23/27.02.2016 г.,

26/29.03.2016 г., 27/20.04.2016 г., 29/20.05.2016 г., 36/24.06.2016 г., 39/29.08.2016 г., 38/25.07.2016 г., 1003/26.09.2016 г., 1005/26.10.2016 г., 1006/29,11.2016 г. и 1009/29,12.2016 г., всяка от които е с данъчна основа в размер на 2500,00 лв. и ДДС 500,00 лв., с предмет на доставката „консултации по европейски проекти съгласно договор". Представен е договор за консултантски услуги от 01.02.2015 г., съгласно който изпълнителят - [фирма], извършва мониторинг, периодичен преглед на европейски, национални и други донорски програми за финансиране в сферата на дейностите на възложителя - [фирма], предоставяне на консултации и предложения за изработване на проекти за кандидатстване за финансиране, изработване и редакция на проекти с пълна документация за изготвяне на бизнес планове, анализ на рискове, изготвяне на изискуеми документи за провеждане в рамките на договора процедури за избор на изпълнител чрез избор с публична покана.

Според ревизиращите органи, не са представени документи за предаването на работата – протоколи, проекти, бизнес планове, предложения, както и нужната пълна документация. Не е представена информация за какви проекти са извършвани консултации, какви предложения са подадени, какъв брой са подготвени, какъв брой и кои са приети и одобрени. Липсва информация какви консултации са извършвани, в каква връзка, за кого се отнасят – за възложителя или за негови клиенти.

Фактура №20/30.12.2015 г., с данъчна основа 12000,00 лв. и ДДС 2400,00 лв., е с предмет на доставка: „консултантски услуги по европейски проекти съгласно договор". Представен е договор от 01.06.2015 г. за извършване на консултантски услуги – консултантско обслужване по проектно предложение за финансиране по ОП „Иновации и конкурентоспособност" по проект BG16RFOP002-2-01 „Подобряване на производствения капацитет в М." за клиенти на възложителя. Към фактурата е приложен приемо-предавателен протокол от 30.12.2015 г.

Органите по приходите са приели, че не са представени документи, които да доказват какво е извършено – изготвени конкретни документи съгласно чл. 3 от Договора. Не са представени данни за кои клиенти на възложителя се отнася фактурираната дейност. Не е представена информация за какви проекти са извършвани консултации, какви предложения са подадени, какъв брой са подготвени, какъв брой и кои са приети и одобрени. Липсва информация какви консултации са извършвани.

Фактура №22/19.01.2016 г., с данъчна основа 10000,00 лв. и ДДС 2000,00 лв., е с предмет на доставка: „услуга по договор". Представен е договор от 03.01.2016 г. за предоставяне на програмна услуга, съгласно който изпълнителят следва да създаде и инсталира счетоводен софтуер, необходим за дейността на дружеството - възложител. Плащането е извършено по банков път на 21.06.2016 г. Не е представен приемо-предавателен протокол, удостоверяващ приемане на услугата. Ревизиращите са установили, че в представената от доставчика фактура като предмет на доставка е вписано „Съгласно договор за издаване на програмни продукти и поддръжка“, а във фактурата, представена от ревизираното лице е записано „съгласно договор от 03.01.2016 г. за създаване и инсталиране на софтуерен продукт“. Посочено

е също, че от [фирма] е декларирано, че през ревизирания период са използвани само програмни продукти – „Ажур Л“ и „Микроинвест“. Т.е. самото ревизирано лице потвърждава, че не е получило друг програмен продукт за счетоводно обслужване, предмет на договора от 03.01.2016 г. с изпълнител [фирма]. Установено е, че [фирма] не разполага с лица, притежаващи умения и квалификация за създаване и внедряване на съответния програмен продукт, а доказателства за превъзлагане на услугите на подизпълнител не са представени.

Ревизиращите органи са констатирани, че жалбоподателят е извършил плащане по процесните фактури.

На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 10 900,00 лв.

Приетата по делото експертиза е констатирала отразяване на фактурите, издадени от [фирма], в счетоводството на жалбоподателя: данъчната основа е отрезана по сметка 602; ДДС по сметка 453/1.

7. Относно доставки от ТПК „МЛАДА СИЛА“ и [фирма].

Установено е, че [фирма] е ползвало право на данъчен кредит в размер на 1 600,00 лв., по фактура №[ЕГН]/27.11.2015 г., издадена от [фирма], за изготвяне на проект по процедура „Д. и безопасни условия на труд“ по ОП „Развитие на човешките ресурси“ за клиента на [фирма] – [фирма], приет с приемо-предавателен протокол на 27.11.2015 г.

Представен е договор от 29.09.2015 г., сключен между [фирма] – възложител и [фирма] - изпълнител, с предмет изработка на проект по програмна схема BG05M90P001-1.008, ОП „Развитие на човешките ресурси“, по приоритетна ос „Подобряване на достъпа на заетост и качество на работните места“, по процедура „Д. и безопасни условия на труд“, за клиент на [фирма] - [фирма]. Изпълнението на услугата е прието с приемо-предавателен протокол от 27.11.2015 г., подписан от представители на двете дружества, в който е отразено предоставяне на изработения проект по ОП „Развитие на човешките ресурси“. Представено е извлечение от ИСУН 2020, от което се установява, че [фирма] е кандидатствало по ОП „Развитие на човешките ресурси“, с проектно предложение Подобри условия на труд в [фирма]. Налице е и потвърждение за приемане на проектното предложение от посоченото дружество, клиент на жалбоподателя.

Ревизиращите органи са приели, че услугата е следвало да се фактурира от ревизираното дружество на [фирма]. При анализ на издадените от [фирма] фактури и извършените осчетоводявания е установено, че няма префактуриране на сумата по фактура №[ЕГН]/27.11.2015 г., издадена от [фирма] с данъчна основа 8000,00 лв. и ДДС 1600,00 лв. На основание чл. 25, ал. 2 и чл.86, ал.1 от ЗДДС, ревизиращият екип е приел, че на датата, на която проектното предложение е входено от [фирма] – 07.06.2016 г., за ревизираното дружество е възникнало задължение да издаде фактура с ДО 8000 лв. и ДДС 1600 лв., с получател [фирма], която да намери отражение в дневника за продажби и СД по ЗДДС за м.06.2016 г. Поради това, в данъчен период м. 06.2016 г. е доначислен ДДС в размер на 1600,00 лв.

Съгласно съдебно-счетоводната експертиза, за осчетоводяване на фактура № [ЕГН]/27.11.2015 г. са съставени следните счетоводни записвания: Дебит

сметка 453/1-Начислен данък за покупките 1600,00 лв. Дебит сметка 602-Разходи за външни услуги 8000,00 лв. Кредит сметка 401/1 Доставкащи, контрагент „М.“ 9600,00 лв. Вещото лице посочва, че счетоводна сметка 602-Разходи за външни услуги е транзитна счетоводна сметка, по която се отчитат разходите по икономически елементи. При начисляване на суми по дебитата допълнително се съставя счетоводно записване по кредита на счетоводната сметка, като разходите се отнасят в себестойността. Съставено е следното допълнително счетоводно записване: Дебит сметка 614-Разходи за организация и управление/обща разходи 8000,00 лв. Кредит сметка 602-Разходи за външни услуги 8000,00 лв.

Ревизираното дружество е ползвало право на данъчен кредит в размер на 1 840,00 лв. по фактура №1011/09.06.2017 г., по издадена от ТПК „МЛАДА СИЛА“ с предмет - консултантско обслужване и подготовка на проектно предложение по ОП „Развитие на човешките ресурси“ по процедура „Обучение за заети лица“, приоритетна ос „Подобряване достъпа до заетост и качество на работните места“ за клиента на [фирма] - [фирма]. Резултатът от услугата е приет с протокол от 09.06.2017 г.

Установява се, че с договор от 10.05.2017 г. [фирма] е възложило на ТПК „Млада сила“ извършването на услуги, изразяващи се в консултантско обслужване и подготовка на проектно предложение по ОП „Развитие на човешките ресурси“ по процедура „Обучение на заети лица“, приоритетна ос „Подобряване достъпа до заетост и качество на работните места“ за неин клиент [фирма]. Извършените дейности са приети с протокол от 09.06.2017 г. Издадена е фактура №1011/09.06.2017 г., с данъчна основа 9200,00 лв. и ДДС 1840,00 лв., по която ревизираното дружество е упражнило право на данъчен кредит.

От [фирма] е представено обяснение, съгласно което дейностите не са префактурирани, поради това, че клиентът [фирма] се е отказал от услугите на ревизираното дружество по управление на проекта. Ревизиращите органи са направили заключение, че за извършените услуги от [фирма] е следвало да се издаде фактура с данъчна основа 9200,00 лв. и начислен ДДС в размер на 1840,00 лв. с получател [фирма] до 14.06.2017 г., която да намери отражение в дневника за продажби за данъчен период м.06/2017 г. На основание чл.86, ал.1 от ЗДДС във връзка с извършените услуги в данъчен период м.06.2017 г. е доначислен ДДС в размер на 1840,00 лв.

Според констатациите в РА /стр. 11 РА/ органите по приходите са приели, че доставките от ТПК „МЛАДА СИЛА“ и [фирма] са реално извършени, но не са свързани с последващи облагаеми доставки и с извършваната от дружеството икономическа дейност. Поради това и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС не е налице право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] и ТПК „МЛАДА СИЛА“. Тези изводи, според ревизиращите органи, не променят установените задължения по ЗДДС и ЗКПО за периодите на издаване на анализирани фактури, тъй като размерът на доначисления и непризнат ДДС е един и същ. За целите на ЗКПО се променя единствено основанието за преобразуване на счетоводния финансов резултат за 2017 г.

От мотивите, изложени в РД и от предложението за установяване, както и от установителната част на РА, се установява, че в периодите на деклариране на

фактурите, издадени от [фирма] и ТПК „МЛАДА СИЛА“ – м. 11.2015 г. и м.06.2017 г., не е установено задължение в размер на начисления ДДС по фактурите, т.е. не е отказано право на данъчен кредит по същите. Извършено е доначисляване на ДДС в данъчен период м. 06.2016 г. в размер на 1600,00 лв. и в данъчен период м.06.2017 г. в размер на 1840,00 лв.

8. През м. 12.2015 г. ревизираното лице е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в размер на 3 540,00 лв. по фактура №[ЕГН]/28.12.2015 г., издадена от [фирма] за доставка на стоки – по договор. Представен е договор от 09.12.2015 г., съгласно който следва да се доставят европалети на обща стойност 17 700,00 лв. Издадено е КИ №[ЕГН]/30.09.2017 г. на същата стойност. Не са представени доказателства за доставените стоки, за транспортирането, за приемането им и за извършената проверка, при която да е установено отклонение от тяхното качество, количество или друго. Не е представен и протокол във връзка с установени разминавания между договореното и доставеното качество и количество, което да е основание за разваляне на сделката. Не са представени доказателства и за извършено плащане. Ревизиращият екип е приел, че липсва данъчно събитие по смисъла на ЗДДС, което да е основание за ползване на данъчен кредит по издадената фактура. Във връзка с анулирането на сделката е издадено КИ № [ЕГН]/30.09.2017 г., декларирано в дневника за покупки м.12.2017 г. Съгласно чл. 115, ал. 2 от ЗДДС известието се издава не по-късно от 5 дни от възникването на съответното обстоятелство по ал. 1 – за изменение на данъчната основа или при разваляне на сделката. Ревизиращият екип е приел, че липсват доказателства за реалността на доставката, предвид което фактурата се явява издадена без основание и на основание чл. 68 от ЗДДС не е налице право на приспадане на данъчен кредит в размер на 3 540,00 лв. през м.12.2015 г. Поради горното КИ също се явява издадено без основание, предвид което през м.12.2017 г. е коригиран размерът на ползвания данъчен кредит по подадената за периода СД по ЗДДС в размер на 3 540,00 лв.

Приетата по делото експертиза е констатирала следното:

Към издадената фактура от [фирма] за покупка на стоки е издадено кредитно известие №10000177/30.09.2017 г на същата стойност. Данъчната основа по фактурата е осчетоводена в счетоводна сметка 304/3-Стоки. Данъчната основа по кредитното известие е осчетоводена също в счетоводна сметка 304/3-Стоки, но с отрицателен знак, т.е. сторнирана е стойността на стоките и резултата е нулев, Начисленият ДДС във фактурата е осчетоводен в счетоводна сметка 453/1-Начислен данък за покупките. Начисленият ДДС в кредитните известия е осчетоводен също в счетоводна сметка 453/1-Начислен данък за покупките, но с отрицателен знак, т.е. сторниран е ползваният данъчен кредит от [фирма].

9. По фактури, издадени от [фирма].

Установено е, че по фактури с номера №55/05.03.2016 г., №56/13.03.2016 г. и №57/20.03.2016 г., издадени от [фирма], са доставени „оградна мрежа пано, прахово боядисано с Р.; оградни стълбове прахово боядисани с Р., монтажни скоби зелен цвят и съхранение“. Съгласно представено от [фирма] обяснение стоките са закупени във връзка със сключен между ревизираното дружество и [фирма] договор от 2016 г. за организиране, извършване,

изработка и монтаж на ограда на обект, собственост на възложителя на адрес в [населено място], по негово техническо задание, обяснителна записка и проекти. След подписване на договора и в рамките на договорените срокове от [фирма] не са получени техническо задание, заплащане и възможност за изпълнение. В тази връзка закупените материали не са използвани. Поради дългото съхранение на стоките, доставени от [фирма] към края на 2017 г., същите са станали негодни за ползване и са предадени за скрап. Установено е издаването на фактура към [фирма] с предмет „отпадъчно желязо“ и посочено основание за неначисляване на ДДС – „чл.163а от ЗДДС“. В тази връзка стоките, получени от [фирма], са бракувани. Не е представен акт за брак. Не са установени данни и за счетоводно отразяване на извършеното бракуване.

Посочено е, че на основание чл. 79, ал. 1 от ЗДДС регистрираното по ЗДДС лице, което изцяло или частично е ползвало и приспаднало данъчен кредит за придобитите от него стоки и в следствие при тяхното унищожаване, липса или бракуване начислява и дължи данък в размер на ползвания данъчен кредит. Съгласно ал. 4 начисляването на данъка по чл. 79 ал. 1 от ЗДДС се извършва в данъчния период, през който е възникнало съответното обстоятелство.

В конкретния случай обстоятелството е възникнало м.12.2017 г., в периода в който е прието, че стоките са негодни за ползване, преосчетоводени са като отпадъчно желязо и са предадени за скрап. Поради това в м. 12.2017 г. е извършена корекция на ползвания данъчен кредит в размер на 7 299,99 лв.

След анализ на приетите по делото доказателства и установените въз основа на тях факти, настоящият съдебен състав формира следните правни изводи по отношение на установените задължения по ЗДДС:

По процесните фактури, издадени от Д. „Е.“ и [фирма]:

За законосъобразното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит по облагаема доставка на услуга по смисъла на чл. 8, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 9, ал. 1 ЗДДС или на стока по смисъла на чл. 6, ал. 1, е необходимо по категоричен начин да се докаже, че фактурираните от доставчика услуги са реално извършени от него или негов подизпълнител, съответно фактурираните стоки са реално предадени от доставчика и получени от получателя по доставката.

Въз основа на приетите по делото доказателства се установява, че възложените услуги на Д. „Е.“, с предмет разработване на проектни предложения за клиенти на [фирма], са реално изпълнени. Доказано е и изпълнението на доставката на стоки, възложена на [фирма]. Предметът на доставките, съответно видът и съдържанието на договорените и изпълнени услуги и доставени стоки, е конкретно индивидуализиран в приложените договори и приемно-предавателни протоколи. С последните е установено предаването и приемането на процесните услуги и стоки, които са описани по вид, количество и стойност. Установено е от ревизиращите органи, че процесните фактури са включени в дневника за продажби на доставчиците в съответния данъчен период. Представени са доказателства за плащане, както и за последващи доставки, извършени от жалбоподателя.

Мотивите за нереално изпълнение на посочените доставки на стоки и услуги

на органите по приходите не се подкрепят от приетите по делото доказателства. Така по отношение на фактурите, издадени от Д. „Е.“, ревизиращите считат, че не са налице убедителни доказателства за последваща реализация на услугите, с оглед липсата на данни, сочещи на съответствие между спорните доставки и последващите, които жалбоподателят твърди, че е реализирал. Същевременно, приходните органи не отричат, че доставчикът е осъществил фактурираните дейности и че същите са получени от жалбоподателя. Дружеството е представило в хода на ревизията достатъчно доказателства, установяващи, че доставките от Д. „Е.“ са свързани с икономическата му дейност, като същите са използвани за последващи доставки на услуги с идентичен характер към негови контрагенти - [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Обстоятелството, че процесните доставки към жалбоподателя са изпълнени през м. 03.2018 г., а последващите доставки през м. 02.2020 г., не обосновава извод, че изготвените проекти от Д. „Е.“ не са идентични с предмета на последващите доставки, изпълнени от [фирма]. Напротив, налице е конкретно описание и съвпадение между предмета на спорните доставки и последващите такива, като са ангажирани доказателства за действително подадени проектни предложения по съответната оперативна програма от контрагентите на жалбоподателя. Наличието на по-дълъг период между изпълнението на доставките от Д. „Е.“ и на последващите такива не може да обуслови недоказаност на реалното им изпълнение.

По несъмнен начин е установено и реалната доставка на стоки по фактурите, издадени от [фирма]. Стоките – топлоизолация, са конкретно описани по вид и количество, а предаването им на получателя е констатирано с приемно-предавателни протоколи. Доказана е и последващата реализация на стоките. Такъв е и изводът на ревизиращите органи /стр. 147 от РД/, който е разколебан от констатациите в съставения на доставчика РА, с който е отказано право на приспадане на данъчен кредит по предходните доставки. Това обстоятелство обаче не може да е самостоятелно основание за отказ на данъчен кредит по процесните фактури, за които са налице категорични доказателства, че са реално изпълнени.

Предвидените в Директива 2006/112 и в националния закон материалноправни условия за упражняване правото на приспадане данъчен кредит са следните: - доставчикът, както и получателят, да са данъчно задължени лица (действащи в това си качество); - получените стоки или услуги (по облагаема доставка) да са използвани от получателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки; - получателят да притежава фактура, удостоверяваща действителното извършване на доставката, която съдържа данните, уредени в чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО. При тълкуване на разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО Съдът на ЕС многократно е подчертавал, че не се допуска национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчно задълженото лице право да приспадне данъчен кредит за предоставените му услуги, поради това, че издателят на фактурите за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, липсва материална и персонална обезпеченост на доставчика или негов подизпълнител, без да се доказва въз основа на

обективни данни, че това право е упражнено с измамна цел или с цел злоупотреба /решения на СЕС по дела С - 80/11 и С- 142-11, С- 324/11 и С - 18/13/. В разглеждания случай, във връзка със спорните доставки са представени както издадените фактури, така и доказателства за предаването/приемането на стоките и услугите, извършени от доставчиците. Установено е по несъмнен начин, че услугите и стоките са действително доставени, като вложени в облагаемата дейност на жалбоподателя. Приетата по делото експертиза констатира, че процесните доставки на стоки и услуги са надлежно отразени в счетоводствата на жалбоподателя и на доставчиците. Представени са доказателства за плащане по доставките, което е установено и в хода на ревизията. Същевременно органите по приходите не са събрали доказателства, че процесните доставки са изпълнени от друг доставчик или че жалбоподателят разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на издателите на фактурите. Не е спорно, че стоките и услугите, предмет на процесните фактури, са свързани с облагаемата дейност на дружеството, поради което следва да се приеме, че сключените между получателя и доставчиците договори, издадените фактури, отговарящи на изискванията на чл. 114 ЗДДС и подписаните протоколи доказват по несъмнен начин реалното изпълнение на доставките.

По процесните фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]:

Не бяха опровергани констатациите на ревизиращите органи, обосновавали постановения отказ на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. По отношение на тези доставки не се доказва наличие на предпоставките за упражняване правото на приспадане данъчен кредит, а именно:

Декларираната фактура, издадена от [фирма], не е представена както в хода на ревизията, така и в производствата по обжалване на РА. Фактурата не е декларирана в дневника за продажби на доставчика и не са ангажирани доказателства за предмета на доставката и за реалното ѝ изпълнение.

Издадените от [фирма] фактури са с предмет извършване на услуги съгласно договори за абонаментна поддръжка- цялостна поддръжка, профилактика и ремонт на рекламно-информационните елементи на жалбоподателя за 2018 г. и 2019 г. Приемането на изпълнението на дейностите е констатирано с протоколи съответно от 28.09.2017 г. и от 29.09.2017 г. Следователно, през м. септември е прието извършването на дейности, които доставчикът е следвало да изпълни през 2018 г. и 2019 г., което е невъзможно, тъй като липсват данни за изменение на срока на договорите или на възложените дейности. След като изпълнителят се е задължил да извършва поддръжане на рекламни съоръжения на жалбоподателя през цялата 2018 г., съответно 2019 г., то волеизявлението на страните по доставките за предаване и приемане на изпълнението на услугите преди началото на срока на сключените договори е лишено от предмет и несъмнено сочи, че към този момент осъществяването на доставките, така както страните са се задължили, е невъзможно.

На следващо място, предметът на доставките не е конкретизиран в достатъчна степен, което също пречатства установяването на реалното му изпълнение. Липсва посочване на рекламните съоръжения, за които

доставчикът се е задължил да поддържа, какви дейности е следвало да изпълнява, с каква честота и т.н.

От приетите по делото доказателства не се установи по категоричен начин реалното изпълнение на доставките от [фирма]. Както правилно са посочили ревизиращите органи, налице е разминаване между предмета на доставката, посочен във фактурата - рекламни материали – 200 бр., и уговорените с договора от 30.09.2017 г. дейности – изпълнителят да разнесе до свои клиенти на територията на страната рекламните материали за [фирма]. Същевременно, предаването на резултата от така договорената услуга не е установено по несъмнен начин. Липсват каквито и да е данни за датите, на които са изпълнени рекламните дейности, на кои лица са раздадени материали и по какъв начин изпълнението е удостоверено пред получателя. Невъзможно е предаването и приемането на изпълнението на услугите да е извършено с договора, тъй като към този момент същите не следва да са били извършени.

От приетите по делото доказателства не се установи по несъмнен начин реалното изпълнение на доставките от [фирма]. Относно фактури с номера: 19/29.12.2015 г., 21/29.01.2016 г., 23/27.02.2016 г., 26/29.03.2016 г., 27/20.04.2016 г., 29/20.05.2016 г., 36/24.06.2016 г., 39/29.08.2016 г., 38/25.07.2016 г., 1003/26.09.2016 г., 1005/26.10.2016 г., 1006/29.11.2016 г. и 1009/29.12.2016 г., с предмет на „консултации по европейски проекти съгласно договор“, не е установено предаването и приемането на резултата от фактурираните услуги, както и конкретното съдържание на извършените дейности. Не са представени приемно-предавателни протоколи и/или други документи, установящи вида на изпълнените консултантски дейности и документи – проекти, доклади и др. Конкретното съдържание на фактурираните услуги не се установява и от предмета на договора от 01.02.2015 г., който е твърде общо формулиран – извършване на мониторинг, периодичен преглед на европейски, национални и други донорски програми за финансиране в сферата на дейностите на възложителя - [фирма], предоставяне на консултации и предложения за изработване на проекти за кандидатстване за финансиране, изработване и редакция на проекти с пълна документация за изготвяне на бизнес планове, анализ на рискове, изготвяне на изискуеми документи за провеждане в рамките на договора процедури за избор на изпълнител чрез избор с публична покана. Кои от така възложените дейности са изпълнени, по какъв начин и на кои дати остава напълно неизяснено, което подкрепя извода на ревизиращите за липса на реално изпълнение на тези доставки.

Относно доставката по фактура №20/30.12.2015 г., издадена от [фирма], не са ангажирани доказателства, установяващи както конкретния резултат от услугата - не са представени документи, които да доказват точно какво е извършено и какви документи са изготвени от доставчика в изпълнение на договора от 01.06.2015 г. Не са представени данни за кои клиенти на възложителя се отнася фактурираната дейност, съответно не е доказано, че услугата е свързана с последващи доставки или с икономическата дейност на дружеството. Не е представена информация за какви проекти са извършвани консултации, какви предложения са подадени, какъв брой са подготвени, като

тези данни не се съдържат и в съставения приемно-предавателен протокол. С фактура № 22/29.01.2016 г. са документирани услуги, съгласно договор от 03.01.2016 г. за създаване и инсталиране на софтуерен продукт, необходим за дейността на дружеството – възложител. Няма представен приемно-предавателен за приемане на извършената услуга. Липсват доказателства за вида, качеството и начина на инсталиране на договорения софтуерен продукт, като жалбоподателят не представя каквито и да е доказателства, установяващи че притежава такъв продукт, различен от програмните продукти, които сам е заявил, че ползва – „Ажур Л“ и „Микроинвест“.

Ревизионният акт е законосъобразен и в частта на отказано право на данъчен кредит в размер на 3 540,00 лв. по фактура № [ЕГН]/28.12.2015 г., издадена от [фирма]. Правилен е изводът на ревизиращите органи за недоказаност на реалното изпълнение на доставка на стоки по смисъла на чл. 6 ЗДДС по посочената фактура, поради липса на доказателства за вида на доставените стоки, за предаването и приемането им от получателя. Поради това основателно е прието, че липсва данъчно събитие по смисъла на ЗДДС, което да е основание за ползване на данъчен кредит по издадената фактура. Същевременно, не са ангажирани от жалбоподателя доказателства за наличие на основания за разваляне на сделката – не е представен протокол, установяващ разминавания между договореното и доставеното качество и количество на стоките, което да обоснове издаването на кредитно известие към фактурата. Съгласно чл. 115, ал. 1 и ал. 2 ЗДДС, при изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата. Известието се издава задължително не по-късно от 5 дни от възникване на съответното обстоятелство по ал. 1. В случая, както правилно са констатирани ревизиращите, липсват доказателства, сочещи на основание за издаване на кредитното известие. Същевременно, установеното по категоричен начин издаване на процесната фактура без правно основание, поради недоказано реално изпълнение на доставката, обуславя и липса на основание за издаване на кредитното известие. Същото няма самостоятелно значение, а се издава с цел да коригира фактурата, следователно, след като не се признава наличието на основание за издаване на първичен счетоводен документ, то законосъобразно не е признато и издаденото кредитно известие. Непризнаването на право на данъчен кредит по фактурата, издадена от [фирма] в данъчен период м.12.2015 г., е довело до правилна корекция на данъчния кредит на дружеството в данъчен период м.12.2017 г., чрез непризнаване на издаденото кредитно известие.

По извършеното с РА доначисляване на ДДС:

Доначисляването на ДДС в данъчен период м. 06.2016 г. в размер на 1600,00 лв. и в данъчен период м.06.2017 г. в размер на 1840,00 лв. във връзка с фактурите, издадени от [фирма] и ТПК „МЛАДА СИЛА“, е извършено в нарушение на материалния закон. Необосновани са изводите на ревизиращите органи за възникнало задължение за ревизираното дружество да префактурира получените от двете дружества услуги на неговите контрагенти, съответно на [фирма] и на [фирма].

Констатацията на приходните органи, че жалбоподателят се е разпоредил с получените от [фирма] и ТПК „МЛАДА СИЛА“ услуги и е предоставил същите на своите контрагенти не се подкрепят от събраните в хода на ревизията и представени по делото доказателства. От същите не се установи наличието на реално осъществени доставки по смисъла на чл. 9 ЗДДС от [фирма] към [фирма] и на [фирма], поради което в случая е недоказано възникване на данъчно събитие, което да обоснове доначисляване на ДДС на основание чл. 86, ал. 2 ЗДДС. В този смисъл Решение № 5035 от 20.04.2021 г. на ВАС по адм. д. № 615/2021 г., I о.

Ревизиращите органи, чиято е доказателствената тежест, не са събрали доказателства за предаване на услугите, осъществени от [фирма] и ТПК „МЛАДА СИЛА“, от жалбоподателя на контрагентите му [фирма] и на [фирма], съответно приемането на тези дейности от тези дружества. Наличието на подадено от [фирма] и прието проектно предложение за участие по ОП „Развитие на човешките ресурси“ не представлява доказателство за реално осъществена доставка на услуга от жалбоподателя и то изпълнена от [фирма]. По отношение на контрагента си [фирма], [фирма] изрично е посочило, че не е осъществена доставка, тъй като клиентът се е отказал от услугите на ревизираното дружество по управление на проекта. Ето защо твърдението на приходните органи за възникнало данъчно събитие и наличие на основание за издаване на първичен счетоводен документ и доначисляване на ДДС на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 ЗДДС е необосновано. Поради това, РА, в частта на доначисления ДДС в данъчен период м. 06.2016 г. в размер на 1600,00 лв. и в данъчен период м.06.2017 г. в размер на 1840,00 лв., е незаконосъобразен и подлежи на отмяна.

По фактури, издадени от [фирма]:

Законосъобразно, на основание [чл. 79, ал. 1 от ЗДДС](#), с РА е начислен ДДС в размер на ползвания от жалбоподателя данъчен кредит по фактури № 55/05.03.2016 г., № 56/13.03.2016 г. и № 57/20.03.2016 г., издадени от [фирма].

Съгласно разпоредбата на [чл. 79, ал. 1 от ЗДДС](#) (в приложимата по време редакция), регистрирано лице, което изцяло, частично или пропорционално на степента на използване за независима икономическа дейност, е приспаднало данъчен кредит за произведена, придобита или внесена от него стока, при унищожаване, установяване на липси или при бракуване на стоката начислява и дължи данък в размер на ползвания данъчен кредит. От приетите по делото доказателства се установи по несъмнен начин, че към м. 12.2017 г. стоките, доставени от Л. 2009“ О. са приети от жалбоподателя за негодни за ползване и са предадени за скрап, което обстоятелство не е спорно по делото. В този смисъл дружеството е следвало, но не е извършило корекция на ползвания данъчен кредит по реда на [чл. 79, ал. 1 от ЗДДС](#), поради което законосъобразно с ревизионния акт е начислен допълнително ДДС в размер на 7 299,99 лв. за данъчен период м. 12.2017 г., когато стоките са бракувани.

II. Начислени лихви по неправомерно ползван данъчен кредит и установени задължения по ЗКПО.

1. През м.06.2016 г. ревизираното лице е ползвало право на данъчен кредит в размер на 5 160,52 лв. по фактура №582/19.06.2016 г., издадена от

[фирма]. Установено е, че към датата на издаването на фактурата доставчикът не е било регистрирано по ЗДДС лице. В хода на ревизията доставчикът не е намерен на декларирания адрес и фактурата не е представена. При проверка в счетоводството на [фирма] не е установено наличие на процесната фактура. В тази връзка е издаден протокол за корекция с №1/31.07.2017 г., с който ползваният като данъчен кредит данък по посочената фактура в размер на 5 160,52 лв. е сторниран и е включен в дневника за продажби в м.07.2017 г. Поради горното е начислена лихва в размер на 567,70 лв. за периода на неправомерното използване на данъчен кредит /от 15.07.2016 г. до 14.08.2017 г./.

Със сумата в размер на 25 802,58 лв. на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО е увеличен финансовия резултат на дружеството за 2016 г. Издаденият протокол през 2017 г. не е намерил отражение в счетоводството на дружеството, а е отразен само в дневника за продажби.

2. Установено е, че [фирма] е упражнило право на данъчен кредит по фактури с издател [фирма], за които в хода на проверка, приключила с Протокол №П-22220417057140-073-001/28.09.2017 г., е установено, че са издадени неправомерно. Изготвена е покана по реда на чл. 103 от ДОПК № П-22220417057140-177-001/17.08.2017 г. за корекция на ползвания данъчен кредит общо в размер на 9 400,00 лв., за декларираните услуги от [фирма]. Констатирано е, че [фирма] е включило в дневника си за продажби /за м.08.2017 г./ Протокол по чл. 117 от 17.08.2017 г., с който е начислен ползваният неправомерно като данъчен кредит данък. В тази връзка ревизиращият екип е начислил лихва в размер на 934,85 лв. изчислена за периода на неправомерно ползвания данъчен кредит до дата на внасянето на коригирания ДДС – 07.09.2017 г.

3. Установено е, че през м.12.2016 г. от [фирма] в дневника покупки са отразени фактура №1005/01.12.2016 г., с данъчна основа 25 000,00 лв. и начислен ДДС – 5 000,00 лв. и фактура №1006/06.12.2016 г., с данъчна основа 25 000,00 лв. и ДДС в размер на 5 000,00 лв., с предмет на доставките „услуга“. Не са представени договор или друг документ, както и доказателства за извършено плащане.

Представено е КИ №1006/06.12.2016 г. с данъчна основа 25 000,00 лв. и двустранно подписан Протокол от 06.12.2016 г., съгласно който КИ е издадено поради неосъществена сделка. Във връзка с това е посочено, че ревизираното дружество е допуснало техническа грешка изразяваща се в деклариране на получено кредитно известие като фактура, което от своя страна е довело до неправомерно упражняване на данъчен кредит в размер на 10 000,00 лв.

Независимо от представения документ, ревизираното лице е декларирано кредитното известие като фактура в дневника си за покупки и е ползвало данъчен кредит в размер на 5 000,00 лв. Грешката е установена през м. 03.2018 г. и от дружеството е издаден протокол на основание чл. 117 от ЗДДС с №3/31.03.2018 г., в който протокол е начислило ДДС в размер на 10 000,00 лв. по неправилно декларираните фактура 1005/01.12.2016 г. и неправилно отразеното КИ №1006/06.12.2016 г. като фактура.

Във връзка с неправилното деклариране на КИ №1006/06.12.2016 г. и

незаконосъобразното ползване на данъчен кредит в общ размер на 10 000,00 лв. ревизиращият екип е начислил лихва за просрочие от 15.01.2017 г. до 14.04.2018 г. в размер на 1 263,99 лв.

4. През данъчен период м.04.2018 г. от дружеството е упражнено право на данъчен кредит в размер на 9 980,00 лв. по фактура №1017/16.04.2018 г., издадена от ТПК „МЛАДА СИЛА“, с предмет на доставка „услуги“. През данъчен период м. 05.2018 г. фактурата е сторнирана.

Фактурата не е представена нито от ревизираното лице, нито от доставчика. При извършена проверка в дневниците за продажби на ТПК „МЛАДА СИЛА“ фактура с №1017/16.04.2017 г. не е отразена. Във връзка с неправилното деклариране на фактура №1017/16.04.2018 г. и незаконосъобразното ползване на данъчен кредит в размер на 9 980,00 лв. е начислена лихва в размер на 85,95 лв. за периода от 15.05.2018 г. до 14.06.2018 г.

5. Установено е, че от Фондация „Я.“ са издадени фактури с получател [фирма], декларирани от двете страни в счетоводните им регистри по чл. 124 от ЗДДС, през периода на издаването им /м. 12.2016 г./ . Фактурите не са представени в хода на ревизията.

В хода на извършена насрещна проверка от фондация „Я.“ е декларирано, че такива услуги не са извършвани и не са издавани фактури към ревизираното лице. Въпреки това издадените фактури са включени в дневника за продажби на фондацията през м.12.2016 г. и едва през м.11.2018 г. към тях са издадени кредитни известия с №1 и №2 от 02.11.2018 г. Съгласно писмено обяснение от управителя на фондацията, кредитните известия са изпратени на [фирма].

В дневниците за покупки на ревизираното лице за м.11.2018 г. КИ не са отразени. През м.12.2018 г. от [фирма] в дневника за продажби е включен протокол, с който е начислен неправомерно ползваният данъчен кредит в размер на 7 600,00 лв. по спорните фактури, издадени от Фондация „Я.“.

За неправомерно ползвания данъчен кредит в размер на 7 600,00 лв. е начислена лихва в размер на 1 541,23 лв. за периода от 15.01.2017 г. до 14.01.2019 г.

6. Дружеството е декларирано в дневника си за покупки за м. 01.2016 г. фактура №[ЕГН]/26.01.2016 г., с ДО 9 960,00 лв. и ДДС 1 992,00 лв., издадена от [фирма]. Посочено е, че фактура с №[ЕГН]/26.01.2016 г. е неправилно декларирана, поради което ревизираното лице е извършило корекция през м.02.2016 г., като е посочило фактурата №[ЕГН]/26.01.2016 г. със знак минус.

Във връзка с неправилното деклариране на фактура и незаконосъобразното ползване на данъчен кредит в размер на 1 992,00 лв., ревизиращият екип е начислил лихва за просрочие от 15.02.2016 г. до 14.03.2016 г. в размер на 16,07 лв.

7. Дружеството е декларирано в дневника си за покупки за м.10.2015 г. фактура с №[ЕГН]/07.10.2015 г., с данъчна основа 15180,00 лв. и ДДС 3036,00 лв. Съгласно представените документи посочената фактура е с данъчна основа 1518,00 лв. и ДДС 303,60 лв. Поради допуснатата грешка ревизираното лице е извършило корекция през следващия данъчен период – м.11.2015 г., като е посочило фактура №64/07.10.2015 г. на стойност 15 180,00 лв. и ДДС 3 036,00 лв. със знак минус и фактурата с действителните стойности – данъчна основа 1518,00 лв. и ДДС 303,60 лв. Във връзка с неправилното деклариране

на фактура № [ЕГН]/07.10.2015 г. и незаконосъобразното ползване на данъчен кредит в общ размер на 3 036,00 лв., ревизиращият екип е начислил лихва в размер на 25,35 лв. за периода от 15.11.2015 г. до 14.12.2015 г.

8. През данъчен период м.09.2017 г. ревизираното лице е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в размер на 12 000,00 лв. по фактура № [ЕГН]/25.09.2017 г., издадена от [фирма], за доставка на „оборудване“. Представен е протокол от 29.09.2017 г., съгласно който сделката се анулира, тъй като стоките не отговарят на договореното качество. Издадено е КИ № [ЕГН]/29.09.2017 г. на същата стойност. Не са представени доказателства за доставените стоки, за транспортирането, за приемането им и за извършената проверка, при която да е установено отклонение от тяхното качество. Не са представени доказателства и за извършено плащане. Ревизиращият екип е начислил лихва за просрочие от 15.10.2017 г. до 14.11.2017 г. в размер на 103,34 лв.

9. През м.11.2015 г. ревизираното лице е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в размер на 3 625,00 лв. по фактура №[ЕГН]/23.11.2015 г., издадена от [фирма] за доставка на стоки. В хода на ревизията фактурата не е представена. Не са представени други документи по доставката – договор, протокол за приемане на стоките, документи за извършено разплащане, транспортни документи и други. Установено е, че дружеството е декларирало през м.12.2015 г. фактура № [ЕГН]/23.11.2015 г. на същата стойност, но с обратен знак. Във връзка с неправилното ползване на данъчен кредит за периода от 15.12.2015 г. до 14.01.2016 г. ревизиращият екип е начислил лихва за просрочие в размер на 31,26 лв.

10. През м.02.2018 г. ревизираното лице е ползвало право на данъчен кредит в размер на 19 920,00 лв., по протоколи №5 и №50 от 28.02.2018 г., издадени от него. Същите не са представени, както и други документи, свързани с извършеното деклариране. От [фирма] е извършена корекция като протоколи с № 5/28.02.2018 г. и № 50/28.02.2018 г. са декларирани с обратен знак на същите стойности, но в дневника за покупки през месец 03.2018 г. Ревизиращият екип е начислил лихва в размер на 171,55 лв. за периода от 15.03.2018 г. до 14.04.2018 г.

ПО ЗКПО

За 2015 г.

Установено е, че за през 2015 г. в сметка 602 – „Разходи за външни услуги“ са отразени фактури за услуги в размер на 14 700,00 лв., по фактури, издадени от [фирма] и [фирма]. Въз основа на направен анализ на представените по време на ревизията и на събраните в процеса на извършените насрещни проверки доказателства, както и на извършен анализ на информацията, съдържаща се в програмните продукти на НАП /подробно описани в частта по ЗДДС/, относно извършените доставки от посочените доставчици е констатирано, че същите са фактурирани без наличие на реална доставка. Органите по приходи са приели, че сделките са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, тъй като е налице условието посочено в чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, а именно начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. По тях са съставени първични счетоводни документи за

извършени разходи от [фирма], без да има реално основание за това, с което са документирани несъществуващи стопански операция в нарушение на ЗСч. Във връзка с горното ревизиращият екип е увеличил финансовия резултат за 2015 г. със сумата в размер на 14 700,00 лв., като е определен дължим корпоративен данък в размер на 3 995,91 лв. От дружеството е внесен по ГДД данък в размер на 2 525,91 лв., преведен на 05.04.2016 г. За закъснението на внесения данък е начислена лихва в размер на 3,51 лв., внесена от дружеството на 12.09.2016 г. Разликата в размер на 1 470,00 лв. не е внесена. На основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ за невнесената в срок сума е определена лихва в общ размер на 596,66 лв. За 2016 г.

1. Установено е, че ревизираното лице не е издало фактура и не е осчетоводило приход в размер на 8 000,00 лв. във връзка с извършена услуга - изработка на проект по програмна схема BG05M9OP001-1.008 по приоритетна ос „Подобряване на достъпа на заетост и качество на работните места“ на [фирма]. Подизпълнител на услугата е [фирма]. От подизпълнителя е издадена фактура, осчетоводена от [фирма] като разход през текущата година.

Съгласно чл. 78 от ЗКПО с неотчетените приходи в размер на 8 000,00 лв. е увеличен финансовият резултат за 2016 г.

2. През 2016 г. в сметка 602 – „Разходи за външни услуги“ са отразени фактури в размер на 40 000,00 лв., издадени от [фирма]. Прието е, че разходите са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, поради което не са признати за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане, а финансовият резултат за 2016 г. е увеличен със сума в размер на 40 000,00 лв.

3. Установено е, че през 2016 г. ревизираното лице е осчетоводило разходи по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ по фактури с № [ЕГН] от 02.08.2016 г., № [ЕГН] от 03.08.2016 г., № [ЕГН] от 16.08.2016 г., № [ЕГН] от 08.08.2016 г., № [ЕГН] от 10.08.2016 г., № [ЕГН] от 15.08.2016 г. на обща стойност 47 000,00 лв. Същите са издадени за извършване на дейности по организиране на предварителни медицински прегледи и изследвания за преценка на пригодността на работещите при постъпване на работа, съгласно Договор за комплексно обслужване от 01.09.2015 г. с [фирма].

При извършена насрещна проверка е установено, че спорните фактури са издадени неправомерно. Издаден е протокол по чл. 117 от ЗДДС № 2 от 17.08.2017 г., с който е начислен ДДС в размер на 9 400,00 лв. През 2017 г. дружеството е намалило разходите си по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ с основание - посочения протокол в размер на 47 000,00 лв.

Приходните органи са приели, че са налице данни за отчетени през 2016 г. разходи в размер на 47 000,00 лв. във връзка с неосъществени услуги с получател ревизираното лице. Същото е потвърдено и от ревизираното дружество, тъй като през 2017 г. то е извършило корекция, като за целта е осчетоводило намаление на своите разходи.

На основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО разходите, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, не са признати за данъчни цели в годината на

счетоводното им отчитане.

4. Установено е, че през 2016 г. ревизираното лице е осчетоводило разходи за външни услуги по фактури № 54/20.12.2016 г. и № 55/22.12.2016 г. на обща стойност 38 000,00 лв., издадени от ФОНДАЦИЯ „Я.“. Съгласно констатациите в частта за ЗДДС е прието, че не са извършени фактурираните услуги. От доставчика са издадени кредитни известия, които не са намерили отражение в счетоводството на ревизираното дружество. [фирма] е издало протокол № 4/31.12.2018 г. на стойност 38 000,00 лв., който е осчетоводен като приход за дружеството през 2018 г.

Прието е от ревизиращите органи, че отчетените през 2016 г. разходи в размер на 38 000,00 лв. са във връзка с неосъществени услуги с получател ревизираното лице. Предвид факта, че посочените разходи в размер на 38 000,00 лв. са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, а именно същите не са документално обосновани съгласно чл. 10, ал. 1 от ЗКПО чрез първичен счетоводен документ, отразяващ вярно стопанската операция, същите на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО не са признати за данъчни цели.

5. През 2016 г. ревизираното лице е осчетоводило разходи за външни услуги по фактура №582/16.06.2016 г., на стойност 25 802,58 лв., с доставчик [фирма]. Съгласно констатациите в частта за ЗДДС е прието, че фактурираните услуги не са реално извършени и фактурата е издадена погрешно. Това е потвърдено и от ревизираното лице, което е издало протокол за корекция с №1/31.07.2017 г. на същата стойност.

На основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО разходите, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, не са признати за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане.

След преобразуване на финансовия резултат за 2016 г. е определен дължим данък в размер на 15 848,29 лв. Сума за възстановяване в размер на 31,97 лв. е върната в „Банка данъци“ по сметката на дружеството и отнесена по други задължения. Установено е, че дружеството следва да внесе данък в размер на 15 880,26 лв. Сумата не е внесена. На основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ за невнесената в срок сума е определена лихва в размер на 4 835,04 лв.

За 2017 г.

1. Установено е, че ревизираното дружество не е издало фактура и не е осчетоводило приход в размер на 9 200,00 лв., във връзка с извършена услуга по изготвяне на проект за финансиране по ОП „Развитие на човешките ресурси“ приоритетна ос 1 „Подобряване достъпа до заетост и качество на работните места“ и неговото входирание - № BG05M9OP001-1.021-0064-C01 на [фирма]. Подизпълнител на услугата е ТПК [фирма]. Ревизираното лице е следвало да начисли през м.06.2017 г. приход от извършена услуга на [фирма]. Съгласно чл. 78 от ЗКПО с неотчетения приход в размер на 9 200,00 лв. е увеличен финансовият резултат за 2017 г.

2. В хода на ревизията са представени фактура № 1896/22.08.2017 г., на стойност 12 430,00 евро /24 130,97 лв./ и фактура № 1897/22.08.2017 г., на стойност 8 740,00 евро /17 093,95 лв./ за услуги, изпълнени от [фирма], с получател MIDA CLEAN SPRL, белгийско дружество, регистрирано по ДДС на

територията на Б.. Във фактурите е посочена разпоредбата на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС, като основание за неначисляване на ДДС. Получените услуги от белгийския клиент са във връзка с договорени дейности с възложител MIDA CLEAN SPRL и изпълнител – [фирма], по договор за услуга за анализ и проучване на трудовото законодателство в Б. и възможността за наемане на български граждани съгласно действащото законодателство в двете държави. При анализа на счетоводните документи е установено, че посочените две фактури не са осчетоводени като приход от жалбоподателя.

На основание чл. 78 от ЗКПО финансовият резултат за 2017 г. на ревизираното дружество е увеличен със сумата в размер на 41 224,92 лв., представляваща неотчетен приход по фактури за продажби №1896/22.08.2017 г. и № 1897/22.08.2017 г.

3. През 2017 г. в сметка 602 – „Разходи за външни услуги“ са отразени фактури за услуги в общ размер на 20 900,00 лв., издадени от [фирма] и [фирма]. Ревизиращите органи са се позовали на чл. 77, ал. 1 и чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, а именно начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени, разходите, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане. Поради това е увеличен финансовият резултат за 2017 г. със сума в размер на 20 900,00 лв.

4. През ревизирания период [фирма] е осчетоводило корекция по отношение на фактури, издадени от [фирма], на обща стойност 47 000,00 лв. Извършено е осчетоводяване на Протокол №2/17.08.2017 г., във връзка с подадена покана по реда на чл. 103 от ДОПК и сторнирани фактури на обща стойност 47 000,00 лв. Дружеството е намалило разходите си за годината със сумата в размер на 47 000,00 лв.

В хода на ревизията, при определяне на резултата за 2016 г. ревизиращият екип на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО е увеличил финансовия резултат със 47 000,00 лв.

Съгласно чл. 75 от ЗКПО при откриване през текущата година на счетоводна грешка, свързана с минали години, данъчните финансови резултати за съответните минали години се коригират съгласно изискванията на действащите през съответните минали години закони така, че все едно грешката не е била допусната. По смисъла на чл. 75, ал. 7 от ЗКПО всички счетоводни приходи и разходи, отчетени през текущата година във връзка с открита счетоводна грешка от минали години, не се признават за данъчни цели.

Приходните органи са приели, че през 2017 г. с посочения протокол, дружеството неоснователно е намалило размера на разходите си с 47 000,00 лв., предвид което на основание чл. 78 от ЗКПО са извършили корекция, като са преобразували, в посока намаление финансовия резултат за 2017 г., с посочената сума, представляваща непризнати през 2016 г. разходи за данъчни цели.

Така за 2017 г. е определен дължим корпоративен данък в размер на 7 538,03 лв. Ревизираното лице е внесло сума в размер на 5 105,54 лв. на 04.04.2018 г. За закъснението е начислена лихва в размер на 2,84 лв., внесена на 04.04.2018 г. Установен е остатък за внасяне в размер на 2 432,49 лв. на

основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ е начислена лихва в размер на 493,97 лв.

За 2018 г.

През 2018 г. в дневници за продажби към СД по ЗДДС е отразена данъчна основа на извършените продажби в размер на 1 485 918,33 лв. Установена е разлика в размер на 89 216,68 лв., дължаща се на следното:

- в дневника за продажбите е отразен протокол №4/31.12.2018 г. на стойност 38 000,00 лв. за извършена корекция по неправилно издадени през 2016 г. фактури с доставчик ФОНДАЦИЯ „Я.“;

- в дневника за продажбите е отразен протокол №3/31.03.2018 г. на стойност 50 000,00 лв. за извършена корекция по неправилно издадени през 2016 г. фактури с доставчик ТПК „МЛАДА СИЛА“;

- разлика в размер на 1 216,68 лв. се дължи на издадени фактури към клиенти за платени аванси за проекти, осчетоводени по сметка 412 „Клиенти по аванси“.

През 2018 г. в сметка 709 „Други приходи“ от [фирма] е осчетоводен Протокол №4/31.12.2018 г. на стойност 38 000,00 лв. Същият е издаден за извършване на корекция по отношение на издадени кредитни известие от Фондация „Я.“ и сторнирани фактури на обща стойност 38 000,00 лв., подробно описани в частта за ЗДДС. Дружеството е увеличило приходите си за годината със сумата на размер на 38 000,00 лв. Същевременно при определяне на резултата за 2016 г. ревизиращият екип е увеличил финансовия резултат със сумата от 38 000,00 лв. Поради това е прието, че през 2018 г. с посочения протокол дружеството неоснователно е увеличило приходите си с 38 000,00 лв. и на основание чл. 78 от ЗКПО, същите не са признати за данъчни цели, като е извършена корекция в посока намаление на декларирания финансов резултат за периода.

През 2018 г. в сметка 602 - „Разходи за външни услуги“ са отразени извършените разходи от подизпълнители по получени фактури, във връзка с услуги – изготвяне на европроекти, консултантски дейности, наеми и други. През текущата година ревизираното лице е получател по фактури с издател Д. „Е.“. Съгласно констатациите в частта по ЗДДС ревизиращият екип е установил, че посочените две фактури не са свързани с извършваните от [фирма] облагаеми доставки и съответно не касаят независимата икономическа дейност на лицето. От представените счетоводни справки е установено, че ревизираното лице е осчетоводило спорните фактури в сметка 402 „Доставчици по аванси“ и не е отнесло сумата в общ размер на 90 000,00 лв. като разход за 2018 г. В тази връзка ревизиращият екип не е извършил корекция със спорните фактури с издател Д. Е..

Установено е, че през 2018 г. в ОПР от дружеството е отразен разход в размер на 32 000,00 лв., представляващ намаление на запасите от незавършено производство и продукция. По време на ревизията не са представени документи, които да доказват горните обстоятелства. При преглед на представените оборотни ведомости е установено, че [фирма] не води счетоводно „Незавършено производство и продукция“. Посочено е, че съгласно чл. 3, ал. 3 от ЗСч предприятията осъществяват своето текущо счетоводно отчитане на основата на документална обосновааност на

стопанските операции и факти при спазване изискванията за съставяне на документи по този закон. Поради това и на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО, разходите в размер на 32 000,00 лв., отчетени като намаляване на запасите от незавършено производство и продукцията в нарушение на ЗСч, не са признати за данъчни цели.

Така за 2018 г. е определен данък за внасяне в размер на 788,37 лв. Дружеството е превело 3 975,00 лв. под формата на авансови вноски. Сумата за възстановяване, определена в подадената от ревизираното лице ГДД в размер на 2 586,63 лв. е върната в „Банка данъци“ по сметката на дружеството. Във връзка с изложеното е определен окончателно внесен данък в размер на 1 388,37 лв. След извършените констатации при ревизията е установено, че е налице надвнесен данък в размер на 600,00 лв.

След анализ на приетите по делото доказателства и установените въз основа на тях факти, настоящият съдебен състав формира следните правни изводи по отношение на начислените лихви по неправомерно ползван данъчен кредит и установени задължения по ЗКПО:

Начислени лихви по неправомерно ползван данъчен кредит:

С ревизионния акт законосъобразно са начислени лихви за забава на неправомерно ползван данъчен кредит по: неправилно декларирана фактура 1005/01.12.2016 г. и неправилно отразено КИ №1006/06.12.2016 г.; по неправилно отразена фактура № [ЕГН]/07.10.2015 г.; по протоколи № 5 и № 50 от 28.02.2018 г., издадени от [фирма], както и по фактури, издадени от [фирма], [фирма], , ТПК „МЛАДА СИЛА“, Фондация „Я.“, [фирма], [фирма] и [фирма].

Въз основа на събраните в хода на ревизията доказателства – кредитни известия, издадени от съответните доставчици на дружеството, протоколи по чл. 117 от ЗДДС и др. документи, съставени от жалбоподателя, установяващи неправомерно ползван данъчен кредит през процесните периоди, които не са оспорени от същия, приходните органи законосъобразно, на основание чл. 175, ал. 1 ДОПК, са начислили лихви за периодите на неправомерно ползван данъчен кредит, в общ размер на 4 741,29 лв.

По установените задължения по ЗКПО:

За 2015 г.

По отношение на извършеното увеличение на финансовия резултат със сума в размер на 14 700,00 лв., представляваща данъчната основа по фактури, издадени от [фирма] и [фирма] през 2015 г., отразена в сметка 602 – „Разходи за външни услуги“, законосъобразно ревизиращите органи не са признали извършените от оспорващия разходи за данъчни цели. По мотивите, изложени по-горе в решението относно отказано правото на данъчен кредит по посочените фактури, следва да се приеме, че същите не отразяват вярна стопанска операция по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО и заплатеното възнаграждение не е за реално осъществени доставки. Следователно, РА е законосъобразен в частта на установеното допълнително задължение за корпоративен данък в размер на 1 470,00 лв., заедно с начислена лихва към 31.03.2020 г. в размер на 596,66 лв.

За 2016 г.

По отношение на извършеното увеличение на финансовия резултат със сума

в размер на 40 000,00, представляваща данъчната основа по фактури, издадени от [фирма] през 2016 г., отразена в сметка 602 – „Разходи за външни услуги“, законосъобразно ревизиращите органи не са признали извършените от ревизираното дружество разходи за данъчни цели. По мотивите, изложени по-горе в решението относно отказано правото на данъчен кредит по посочените фактури, следва да се приеме, че същите не отразяват вярна стопанска операция по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО и заплатеното възнаграждение не е за реално осъществени доставки.

С ревизионния акт законосъобразно е увеличен финансовият резултат на [фирма] за 2016 г. със следните суми, отразени в сметка 602 – „Разходи за външни услуги“, за които с нарочно издадени счетоводни документи (подробно описани по-горе в решението) жалбоподателят е потвърдил неосъществяването на конкретната доставка, в резултат на която е декларирал разходи за външни услуги: - със сума в размер на 47 000,00 лв. по неосъществени доставки от [фирма]; - със сума в размер на 38 000,00 лв., по фактури, издадени от ФОНДАЦИЯ „Я.“; - със сума в размер на 25 802,58 лв., по фактури, издадени от [фирма].

По мотивите, изложени по-горе в решението, относно определените задължения по ЗДДС, настоящият съдебен състав приема, че с РА неправилно е увеличен финансовият резултат на жалбоподателя, на основание чл. 78 от ЗКПО, с неотчетен приход в размер на 8 000,00 лв., във връзка с извършена услуга - изработка на проект по програмна схема BG05M9OP001-1.008 по приоритетна ос „Подобряване на достъпа на заетост и качество на работните места“ на [фирма]. Съобразно чл. 78, изр. 1 ЗКПО, при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се коригира със сумата на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата година съгласно изискванията на нормативен акт, но не са отчетени от данъчно задълженото лице. В разглеждания случай не бе доказано от приходната администрация, чиято е доказателствената тежест, наличието на реално получен приход от доставки, които да са осъществени от ревизираното дружество към [фирма], по които подизпълнител е [фирма]. Както бе посочено по-горе в решението (относно определените задължения по ЗДДС), от доказателствата, приети по делото, не се установи наличието на реално осъществени доставки по смисъла на чл. 9 ЗДДС от [фирма] към [фирма], поради което е недоказано възникване на данъчно събитие, което да обуслови задължение на дружеството да отчете приход от стопанска дейност, респ. да представлява основание за преобразуване на финансовия му резултат по реда на чл. 78 ЗКПО. Поради това, в тази част РА, като издаден в нарушение на материалния закон, подлежи на отмяна.

С оглед гореизложеното, РА е законосъобразен в частта на установеното допълнително задължение за корпоративен данък в размер на 15 080,26 лв., заедно с начислена лихва към 31.03.2020 г. в размер на 4591.47 лв.

За 2017 г.

По отношение на извършеното увеличение на финансовия резултат със сума в общ размер на размер на 20 900,00 лв., представляваща данъчната основа по фактури, издадени от [фирма] и [фирма] през 2017 г., отразена в сметка

602 – „Разходи за външни услуги“, законосъобразно ревизиращите органи не са признали извършените от оспорващия разходи за данъчни цели. По мотивите, изложени по-горе в решението относно отказано правото на данъчен кредит по посочените фактури, следва да се приеме, че същите не отразяват вярна стопанска операция по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО и заплатеното възнаграждение не е за реално осъществени доставки.

Ревизиращите органи са констатирани, че осъществените от ревизираното дружество доставки по фактури № 1896/22.08.2017 г., на стойност 24 130,97 лв. и фактура № 1897/22.08.2017 г., на стойност 17 093,95 лв., издадени на MIDA CLEAN SPRL, регистрирано по ДДС на територията на Б., не са осчетоводени като приход. Поради това, законосъобразно с РА е увеличен финансовият резултат за 2017 г. със сумата в размер на 41 224,92 лв., на основание чл. 78 ЗКПО.

С оглед извършеното с РА за 2016 г. увеличение на финансовия резултат на жалбоподателя със сума в размер на 47 000,00 лв. по неосъществени доставки от [фирма], то законосъобразно, на основание чл. 78 ЗКПО, не е признато извършеното от дружеството увеличение на финансовия резултат през 2017 г. със същата сума, осчетоводена въз основа на Протокол №2/17.08.2017 г., във връзка с подадена покана по реда на чл. 103 от ДОПК и сторнирани фактури на обща стойност 47 000,00 лв.

Неправилно с РА е увеличен финансовият резултат на жалбоподателя, на основание чл. 78 от ЗКПО, с неотчетен приход в размер на 9 200,00 лв. за 2017 г., поради неиздаване на фактура и неосчетоводен приход в размер на 9 200,00 лв., във връзка с извършена услуга по изготвяне на проект за финансиране по ОП „Развитие на човешките ресурси“ приоритетна ос 1 „Подобряване достъпа до заетост и качество на работните места“ и неговото входиране - № BG05M9OP001-1.021-0064-C01 на [фирма]. В разглеждания случай не бе доказано от приходната администрация, чиято е доказателствената тежест, наличието на реално получен приход от доставка, която да е осъществена от ревизираното дружество към [фирма]. От доказателствата, приети по делото, не се установи наличието на реално осъществена доставка по смисъла на чл. 9 ЗДДС от [фирма] към [фирма], поради което е недоказано възникване на данъчно събитие, което да обуслови задължение на дружеството да отчете приход от стопанска дейност, респ. да представлява основание за преобразуване на финансовия му резултат по реда на чл. 78 ЗКПО.

С оглед гореизложеното, РА е законосъобразен в частта на установеното допълнително задължение за корпоративен данък в размер на 1 512,49 лв., заедно с начислена лихва към 31.03.2020 г. в размер на 307.14 лв.

С ревизионния акт не са определени допълнителни задължения за корпоративен данък за 2018 г., поради което законосъобразността на констатациите на ревизиращите органи не следва да се обсъжда от съда с оглед разпоредбата на чл. 118, ал. 1 от ДОПК.

По гореизложените съображения оспореният ревизионен акт подлежи на отмяна, поради противоречието му с материалния закон, по отношение на следните установени задължения: - отказан данъчен кредит по фактури, издадени от Д. „Е.“ и [фирма], в общ размер на 32 704 лв., заедно с

начислени лихви към 31.03.2020 г., в размер на 6391,53 лв.; - в частта на допълнително начислен ДДС в общ размер на 3440 лв., заедно с начислени лихви към 31.03.2020 г., в размер на 1109,26 лв.; в частта на увеличен финансов резултат за ревизираната 2016 г. със сума в размер на 8 000,00 лв., обуславяща задължение за корпоративен данък в размер на 800 лв. за 2016 г., заедно с лихва, начислена към 31.03.2020 г., в размер на 243,58 лв.; в частта на увеличен финансов резултат за ревизираната 2017 г. със сума в размер на 9 200,00 лв., обуславяща задължение за корпоративен данък в размер на 920 лв. за 2017 г., заедно с лихва, начислена към 31.03.2020 г., в размер на 186,83 лв. Ревизионният акт е издаден в съответствие с материалния закон, в частта на установени задължения, както следва: - отказан данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], в общ размер на 18 660 лв., заедно с начислени лихви към 31.03.2020 г., в размер на 6 835,02 лв.; - допълнително начислен ДДС в общ размер на 7299 лв., заедно с начислени лихви към 31.03.2020 г., в размер на 1636,32 лв.; - допълнително задължение за корпоративен данък за 2015 г., в размер на 1 470,00 лв., заедно с начислена лихва към 31.03.2020 г., в размер на 596,66 лв.; - допълнително задължение за корпоративен данък за 2016 г., в размер на 15 080,26 лв., заедно с начислена лихва към 31.03.2020 г., в размер на 4591,47 лв.; - начислени лихви за периодите на неправомерно ползван данъчен кредит, в общ размер на 4 741,29 лв.

Предвид изхода на делото и заявеното от жалбоподателя искане за присъждане на направените по делото разноски, на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК, такива следва да се определят с решението. По делото са представени доказателства за направени разноски от страната в общ размер на 500 лв., от които 450 лв. – платено възнаграждение за експертиза и 50 лв. – платена държавна такса. Съобразно отменената част от оспорения РА в полза на жалбоподателя следва да се присъдят разноски в размер на 209 (двеста и девет) лева.

На основание чл. чл. 161, ал. 1 ДОПК жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на НАП юрисконсултско възнаграждение, съобразно отхвърлената част от жалбата, в размер на 2357 (две хиляди триста петдесет и седем) лева, съгласно чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София- град, I отделение, 3-ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба, подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя М. Ц. П., Ревизионен акт № Р-22220419001628-091-001 от 31.03.2020 г., издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията, и Р. Т. З. – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с решение № 1434/17.09.2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], с която са установени следните задължения: - отказан данъчен кредит по фактури, издадени от Д. „Е.“ и [фирма], в общ размер на 32 704 лв., заедно с лихви в размер на 6391,53 лв.; - допълнително начислен

ДДС в общ размер на 3440 лв., заедно с лихви в размер на 1109,26 лв.; - корпоративен данък в размер на 800 лв. за 2016 г., заедно с лихва в размер на 243,58 лв.; - корпоративен данък в размер на 920 лв. за 2017 г., заедно с лихва в размер на 186,83 лв., като **ОТХВЪРЛЯ** жалбата в останалата ѝ част срещу РА, в частта на установени задължения, както следва: - отказан данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], в общ размер на 18 660 лв., заедно с лихви в общ размер на 6 835,02 лв.; - допълнително начислен ДДС в общ размер на 7299 лв., заедно с лихви в размер на 1636,32 лв.; - допълнително задължение за корпоративен данък за 2015 г., в размер на 1 470,00 лв., заедно с лихва в размер на 596,66 лв.; - допълнително задължение за корпоративен данък за 2016 г., в размер на 15 080,26 лв., заедно с лихва в размер на 4591.47 лв.; - начислени лихви за периодите на неправомерно ползван данъчен кредит, в общ размер на 4 741,29 лв.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], сума в размер на 209 (двеста и девет) лева, представляваща разноски по делото.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Национална агенция за приходите сума в размер на 2357 (две хиляди триста петдесет и седем) лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да бъде обжалвано в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред Върховния административен съд.

СЪДИЯ: