

# РЕШЕНИЕ

№ 6727

гр. София, 16.11.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 61 състав,**  
в публично заседание на 21.10.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Маргарита Немска**

при участието на секретаря Дора Тинчева, като разгледа дело номер **786** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156-161 от Данъчно –осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.  
Образувано е по жалба вх.№ 53-04-975/16.12.2020 г. по описа на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП от [фирма] с ЕИК, със седалище и адрес на управление – [населено място], [улица], ет.3, представлявано и управлявано от А. Н. М. срещу Ревизионен акт № Р-22221020000012-091-001/06.08.2020г., издаден от Г. М. В. - Н. – орган, възложил ревизията и П. Н. Г. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1853/07.12.2020 г. на директора на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП. Жалбоподателят твърди, че оспореният РА е незаконосъобразен, тъй като становището на органите по приходите за фиктивноост на спорните доставки е необосновано и неподкрепено от събраните доказателства. Сочи се, че са налице достатъчно писмени доказателства, които дават яснота, относно вида на договорените услуги – договори, приемо –предавателни протоколи, фактури, доказателства за плащане и счетоводни регистри. Липсата на материална и техническа обезпеченост, според жалбоподателя са ирелевантни за реалността на доставките на услуги. В съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от процесуалният си представител адв.Ж., който поддържа жалбата и моли съда да отмени оспореният ревизионен акт. Представя писмени доказателства. Претендира разноски по представен списък.  
Ответникът – Директора на Дирекция ОДОП С. към ЦУ на НАП, чрез процесуалният си представител юрисконсулт М. оспорва жалбата, намира, че в съдебното

производство не са представени такива доказателства, въз основа на които да бъде приета различна фактическа обстановка, напротив събраните доказателства изцяло подкрепят изводите на ревизиращия орган. Моли съда да отхвърли жалбата като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

Административен Съд С. - град, III отделение, 61 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразените становища на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа и правна страна, следното:

По допустимостта на жалбата: Оспореният ревизионен акт е връчен електронно на 21.09.2020г. Жалбата до директора на ДОДОП С. при ЦУ на НАП е подадена на 05.10.2020г. /вх. № 53-03-2728 по описа на ТД –НАП С./. Решение № 1853/07.12.2020г на Директора на ОДОП С. е връчено по електронен път на 09.12.2020г. Жалба с вх.№ 53-04-975 и адресирана до АССГ е подадена на 16.12.2020г. т.е. в законния 14- дневен срок.

Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна- участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване, а жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

#### Разгледана по същество жалбата е неоснователна

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р -22221020000012-020-001 от 03.01.2020г., връчена на 21.01.2020г., изменена със Заповеди №Р-22221020000012-020-002/16.04.2020 г. и №Р-22221020000012-020-003/20.05.2020 г.. издадени от Г. М. В.-Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С./ оправомощена със Заповед № РД-01-818/10.05.2019г. на директора на ТД на НАП-С./ е възложено извършване на ревизия на жалбоподателя за определяне на задължения по ЗДДС за данъчни периоди 01.10.2018г. до 31.10.2019г- и задължения за корпоративен данък по ЗКПО за данъчни периоди от 01.01.2018г. до 31.12.2018г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221020000012-092-001/13.07.2020 г., срещу който не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с Ревизионен акт №Р-22221020000012-091 -001 от 06.08.2020г., издаден от Г. М. В.-Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и П. Н. Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен на 21.09.2020г. по електронен път. Процесната ревизия е първа за спорните периоди по ЗДДС и ЗКПО.

С ревизионния акт, са установени за данъчните периоди от м. 10.2018г. до м. 10.2019 г. допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 68 000,00 лв. и начислени лихви за забава общо в размер на 8 678,19 лв., както и задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2018 г. в размер на 38 565,95 лв. и начислени лихви за забава в общ размер на 5 292,53 лв.

С цел установяване на факти и обстоятелства и събиране на доказателства от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното дружество са

предприети процесуални действия, подробно описани в констативната част на ревизионния доклад, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от ревизионния акт.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган в съответствие с изискванията на чл.119 ал.2 и чл.118 ал.2 от ДОПК и приетите по делото Заповед № РД-01-818/10.05.2019г. на Директора на ТД –НАП С., с която са определени служителите, които да изпълняват функции на компетентен орган по чл.112 ал.2, т.1 и чл.119 ал.2 от ДОПК,

Решение № 1853/07.12.2021г. също е издадено от компетентен орган – директора на Д“ОДОП“ - С.. От това следва изводът, че първоначалната и последващите ЗИЗВР са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Спазен е и срокът за издаване на РА и на РД.

Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения- такива, които съществено са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице в хода на ревизионното производство, актът е съобразен със закона, издаден е в съответната форма и съдържа необходимите реквизити. Ревизиращия екип е изследвал всички факти и обстоятелства, които са от значение за доказаване на реалността на предоставената услуга, както и обективната възможност на доставчика да я извърши. Подробно са анализирани всички представени от жалбоподателя писмени доказателства, включително, такъв анализ е извършен и от решаващия орган.

В хода на съдебното производство са представени от ответника и писмени доказателства за наличие на валиден електронен подпис по смисъла на чл.24 от ЗЕДЕП, въз основа на които се установява, че към датата на възлагане на ревизията, както и към датата на издаване на ревизионния акт, издателите на ревизионния акт са притежавали валиден електронен подпис, което свидетелства за валидно издадени електронни документи- ЗВР, РД и РА.

Основната дейност на [фирма] за ревизирания период е извършване на счетоводни и одиторски дейности, данъчни консултации. Дружеството упражнява дейността си в нает офис, находящ се в [населено място], [улица], ет. 3.

Ревизиращият екип е приел за недоказано реалното извършване на доставки по издадени на жалбоподателя фактури за извършени покупки от 5 доставчици - [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]. [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК [ЕИК]. С оглед на това, че дейността на дружеството е именно извършването на счетоводни и финансови услуги и е разполагало със значителен брой назначени лица на трудов договор и предвид липсата на предпоставките на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 9 от ЗДДС, е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 68 000,00 лв., както следва:

1.Относно доставките от [фирма] по две фактури съответно с № 1...39/11.10.2018г. и № 1...42/22.10.2018г. с предмет „по договор“ и общо начислен ДДС в размер на 2000 лева. От доставчика са предоставени копия от договор, фактурите, придружени от фискални отчети, и приемо-предавателен протокол, главна книга на сметка „Клиенти“ за периодите от 01.10.2018 г. до 31.10.2019 г. От ревизираното лице освен гореизброените документи са ангажирани и фискални бонове за удостоверяване на плащанията. Според договор от 02.07.2018г. жалбоподателят е възложил на

контрагента му да извършва финансово-счетоводни услуги на негови клиенти срещу месечно възнаграждение от 15 000,00 лв. без начислен ДДС, платими авансово до петнадесето число на месеца и остатък до последно число на месеца и срок на договора до 31.12.2018г. Според фактурите, плащането е следвало да бъде по банков път. Предоставени са два фискални бона - от 06.11.2018 г. и 12.11.2018г., според които доставчикът е „без стационарен обект“. Съгласно приемо-предавателен протокол от 22.10.2018г. „извършената работа“ е приета без забележки. Органите по приходите са установили, че [фирма] е разполагало с две лица на трудов договор, на длъжност „аналитик“, освен това е нерегистрирано по ЗДДС от 06.11.2018г. Направено е заключение за липса на технически и кадрови потенциал и нереалност на доставките.

2. Относно доставките от [фирма], по същите са издадени 8 фактури с предмет „по договор“ и с общ размер начислено ДДС -12 000 лева. От доставчика са предоставени копия от фактурите, фискални отчети, оборотна ведомост и главна книга. Ревизираното лице е ангажирало и договор, приемо-предавателен протокол и фискални бонове.

Според договор от 05.07.2018 г. жалбоподателят е възложил на контрагента му да подготви за архив документи от 2017г. -2018г. /комплектоване, сортиране, поставяне в класьори и изготвянето на опис/. Определен е срок на договора шест месеца и възнаграждение от 50,00 лв. за класьор без начислен ДДС, платими 50 процента авансово и остатък до последно число на месеца. Според фактурите плащането е следвало да бъде „комбинирано“. Предоставени са фискални бонове за шест от фактурите, според които доставчикът е „без стационарен обект“. Датите на плащане не съвпадат с датата на издаване на фактурите. Сред доказателствата са и приемо-предавателни протоколи от 30.10.2018г., 30.11.2018г., 21.12.2018г. и 23.01.2019г., според всеки от които са описани като комплектувани 15 кашона/300 класьора с документи/. Органите по приходите са установили, че [фирма] е разполагало с пет лица на трудов договор, на длъжност „технически сътрудник“, освен това е дерегистрирано по ЗДДС от 12.02.2019г. Направено е заключение за липса на технически и кадрови потенциал и нереалност на доставките

3. Относно доставките от [фирма] и отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 17 000 лева, общо по 12 фактури с предмет „по договор“. От доставчика са представени копия на фактури, договор, приемо –предавателни протоколи, фискални отчети, оборотна ведомост и главна книга. Видно от предоставените доказателства в хода на ревизионното производство само от страна на [фирма], с договор от 01.11.2018 г. жалбоподателят е възложил изготвяне на И. декларации, извършване на анализи и регистрация на артикули, съставяне на декларации и митнически документи от името на [фирма], но за сметка на [фирма]. Определен е срок от 5 дни за изпълнение след подадена заявка срещу абонаментна такса от 15 000,00 лв. без начислен ДДС, платими 50 процента авансово и остатък в края на месеца. Органите по приходите са установили, че доставчикът не е разполагал с персонал, назначен на трудов договор, и е дерегистриран по ЗДДС на 02.05.2019 г. Собственикът на капитала на [фирма] М. С. е дал писмени обяснения, че са изготвяни И. декларации на клиенти на жалбоподателя, на техния сървър, чрез разрешен достъп. След извършена справка в масивите на НАП е установено, че физическото лице е осигурявано като „класар“ в църква от 06.03.2018г. и няма подадени данни, че е изпълнявал трудова дейност в [фирма]. Направено е заключение за липса на технически и кадрови потенциал и нереалност на доставките.

4. Относно доставките от [фирма] и отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 20 500 лева по 16 фактури, индивидуализирани в ревизионния доклад. В хода на ревизията, от доставчика са предоставени копия от фактурите, фискални отчети, договор, приемо-предавателни протоколи и главна книга на сметка 411 „Клиенти“. Ревизираното лице не е ангажирало никакви документи във връзка с тези доставки.

Видно от предоставените доказателства само от страна на [фирма], с договор от 10.02.2019 г. е възложено комплектуване на документи от 2018 г. - 2019 г. за архив. Определено е възнаграждение от 50,00 лв. за класьор без начислен ДДС. платими 50 процента авансово и остатък до последно число на месеца. Към фактурите, издадени в края на месеца, са приложени осем приемо-предавателни протоколи. Органите по приходите са установили, че доставчикът не е разполагал с лица, назначени на трудов договор, и е дерегистриран по ЗДДС на 19.11.2019 г. Констатирано е също, че няма данни собственикът на капитала да е упражнявал дейност в дружеството. Направено е заключение за липса на технически и кадрови потенциал и нереалност на доставките.

5. Относно доставките от [фирма] и отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 16 500,00 лв. по 11 фактури с предмет „по договор“. От доставчика са представени копия на фактурите, както и главна книга на сметка 411 „Клиенти“ и кореспондиращите ѝ сметки. Ревизираното лице не е ангажирало никакви документи във връзка с тези доставки, не е изяснено и какви конкретно са тези услуги. Органите по приходите са констатирани, че доставчикът не е разполагал с персонал, назначен на трудов договор. След извършена справка в масивите на НАП е установено, че собственикът на капитала М. С. /едноличен собственик и на [фирма]/ е осигурявано лице като „класир“ в църква от 06.03.2018 г. и няма подадени данни, че е изпълнявал трудова дейност в [фирма]. Направено е заключение за липса на технически и кадрови потенциал и нереалност на доставките.

В частта на ревизионния акт на облагането по ЗКПО

1. Органите по приходите са установили, че по счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“ за данъчните периоди от м. 01.2018 г. до м. 06.2018 г. са включени разходи в размер на 97 500,00 лв. във връзка с 13 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК]. От доставчикът не са ангажирани никакви доказателства за удостоверяване реалността на доставките. От жалбоподателя са предоставени копия от два договора; фактури и приемо-предавателни протоколи; фискални бонове, удостоверяващи плащания, издадени от обект „без стационарен обект“ с дати, различни от датите на фактурите / 2 и повече месеца от издаването им/.

Според договор от 15.12.2017г. ревизираното лице е възложило изготвяне на И. декларации, извършване на анализи и регистрация на артикули, съставяне на декларации и митнически декларации. Определен е срок от 3 дни за изпълнение след подадена заявка срещу абонаментна такса от 7 500,00 лв. без начислен ДДС. Органите по приходите са установили, че доставчикът не е разполагал с персонал, назначен на трудов договор, и няма данни управителят да е упражнявал дейност в [фирма]. Според договор от 11.12.2017 г. ревизираното лице е възложило извършване на финансово-счетоводни услуги на негови клиенти. Определено е възнаграждение в размер на 7 500,00 лв. без включен ДДС.

Органите по приходите са установили, че доставчикът не е разполагал с персонал, назначен на трудов договор, и няма данни управителят да е упражнявал дейност в [фирма]. Направено е заключението за нереалност на доставките и на основание чл.

26, т. 2, във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, е увеличен финансовият резултат на жалбоподателя с разходите в размер на 97 500,00 лв., които е прието, че не са документално обосновани.

2. Ревизиращият екип е установил, че по счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“ за данъчните периоди от м. 01.2018 г. до м. 06.2018 г. са включени разходи в размер на 92 500,00 лв. във връзка с 14 фактури, издадени от [фирма], БИК[ЕИК].

От страна на ревизираното лице са ангажирани копия от договор, приемо-предавателни протоколи, фактури, фискални бонове, издадени от обект „без стационарен обект“ месеци след датите на фактурите. От доставчика са предоставени копия от фактурите, договор, приемо-предавателни протоколи, справка за заработени часове по месеци, оборотна ведомост и главна книга.

Според договор от 10.01.2018г. жалбоподателят е възложил извършването на финансово-счетоводни услуги срещу абонаментна такса от 15 000,00 лв., платими авансово и остатък в края на месеца.

При анализ на предоставените справки от доставчика е констатирано, че за един месец е полаган средно по 150 часа труд, което според органите по приходите предполага наличието поне на едно лице, назначено на трудов договор. При извършена справка в масивите на НАП е установено, че доставчикът не е разполагал с персонал, а няма и данни собственикът на капитала да е упражнявал дейност в дружеството. Освен това е посетен адресът на [фирма] за преглед на търговска и счетоводна документация, но е установено, че същата не е налична. Ревизиращият екип е направил извод за нереалност на фактурираните доставки, респективно отчетените приходи. На основание чл. 26, т. 2, във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, е увеличен финансовият резултат на жалбоподателя с разходите в размер на 92 500,00 лв., които е прието, че не са документално обосновани.

Във връзка с констатациите в частта по ЗДДС относно фактурираните доставки от [фирма] не са приети за документално обосновани и отчетените през 2018 г. разходи в общ размер на 55 000,00 лв.

Във връзка с констатациите в частта по ЗДДС относно фактурираните доставки от [фирма] не са приети за документално обосновани и отчетените през 2018 г. разходи в общ размер на 90 000,00 лв.

Във връзка с констатациите в частта по ЗДДС относно фактурираните доставки от [фирма] не са приети за документално обосновани и отчетените през 2018 г. разходи в общ размер на 25 000,00 лв.

На основание чл. 26, т. 2, във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО е увеличен финансовият резултат на жалбоподателя с размера на посочените общи разходи по отношение на доставките от [фирма], [фирма] и [фирма].

На база горните изводи финансовият резултат за 2018 г. е коригиран в посока увеличение общо с 360 000,00 лв. След преобразуването е изчислена печалба в размер на 405 607,51 лв., съответно корпоративен данък в размер на 40 560,75 лв. След приспадане на внесения корпоративен данък в размер на 1 944,80 лв. е определен корпоративен данък за донасяне в размер на 38 565,95

лв., както и начислени лихви за забава.

В хода на съдебното производство от жалбоподателя са представени заверени копия на фактури, издадени от Р. Е., извлечения от счетоводни сметки, договор от 02.07.2018г., приемо –предавателни протоколи , справка за заработени часове, дневни финансови отчети от касовия апарат на Р. Е. ; фактури издадени от Р.-Г Е., извлечения от счетоводни сметки, дневни финансови отчети от касовия апарат на [фирма], договор за финансово –счетоводни услуги от 10.01.2018г., споразумителен протокол, протокол за приемане на извършена работа; Фактури, издадени от [фирма], извлечения от счетоводни регистри, дневни финансови отчети от касовия апарат на доставчика, договор, протоколи за извършена работа; Фактури, издадени от [фирма], договор от 11.12.2017г., протоколи за приемане на извършената работа, справка за заработени часове и направени разходи; Фактури, издадени от [фирма], извлечения от счетоводни сметки на дружеството, договор от 10.02.2019г., протоколи за приемане на извършена работа; Фактури, издадени от [фирма], извлечения от счетоводни регистри на дружеството; Фактури, издадени от [фирма], счетоводни регистри, дневни финансови отчети от касовия апарат на дружеството, договор за възлагане от 01.11.2018г. , приемо предавателни протоколи.

Прието е заключение по допуснатата до изслушване съдебно –счетоводна експертиза, видно от което получаването на доставките от [фирма]; [фирма], [фирма], „Р.“ НООД и [фирма] е отразено в счетоводството на “Е. такс енд консултинг БГ“ О., като е отнесено на разход по сметка 602 „Разходи за външни услуги“. Разплащане е направено само по част от доставките от посочените доставчици, а именно по фактури: № [ЕГН] на [фирма], № [ЕГН] на „Р.“ Е., № [ЕГН], № [ЕГН], № [ЕГН] , № [ЕГН] на [фирма].

Получаването на доставките по посочените доставчици с свързано с дейността на дружеството - извършване на счетоводни услуги, организиране на счетоводно отчитане и съставяне на годишни, междинни и други финансови отчети. Разходите по фактурите от [фирма], „Р.-Г“ Е., [фирма] , [фирма] [фирма] са осчетоводени в счетоводството на жалбоподателя по сметка 602 „Разходи за външни услуги“. Извършването на доставките по фактурите към [фирма], са документирани в счетоводството на посочените доставчици, като същите са отразени на приход по счетоводна сметка 703 - Приходи от услуга. Начислен е данък по доставките . Фактурите са включени в отчетните регистри на дружествата по ЗДДС. Отразили са данъкът по издадените фактури в счетоводствата си като задължения към бюджета. Не са получили плащане на цената по всички доставки. Не са налични други счетоводни записвания и документи, пряко или косвено свързани с процесните доставки.

В проведенния разпит на вещото лице в открито съдебно заседание на 21.10.2021г., същото уточни, че аналитичност на сметка 602-„разходи за външни услуги“ на [фирма] няма и не може да се установи, тези разходи за кои клиенти на жалбоподателя са направени.

Допълнително от жалбоподателя са представени и са приети от съда счетоводни регистри на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Вещото лице се запозна със същите в рамките на предоставена почика от съда, като допълни устно заключението си. Експерта заяви, че фактурите, издадени от процесните доставчици, са осчетоводени в сметка „602“, едновременно с това не е установило да са налични фискални касови бонове, по които да е извършено плащане. А в приетите регистри е посочено, че фактурите са заплатени от страна на жалбоподателя. Документирани са извършени плащания по посочените фактури, но със забележката, че не са представени касови бонове. Плащанията съгласно допълнително представените от жалбоподателя счетоводни регистри са извършени изцяло в брой и в период, различен от периода на издаване на всяка една фактура. Представените счетоводни сметки са извлечение и касаят само процесните по делото доставчици. По мнение на вещото лице, доколкото тези фактури са издадени на база на приложени по делото договори, които са на стойност над 10 000 лева е недопустимо извършване на плащане в брой, съгласно разпоредбите на Закона за ограничаване на плащанията в брой. По делото е представен регистър на доставчикът [фирма] и в него не е отразено плащане по нито една от издадените към жалбоподателя фактури.

Съдът кредитира експертното заключение заедно с устните уточнения и допълнения, направени от вещото лице в съдебно заседание, като обосновано, изготвено след като вещото лице се е запознало с всички приети от съда доказателства. Въз основа на извършения анализ на вещото лице, съдът прави изводът, че всички доставки са отразени в отчетните регистри по ЗДДС на доставчиците и на жалбоподателя. Издадените от доставчиците фактури са осчетоводени в счетоводството на [фирма], но не по всички фактури са отразени и извършени плащания.

Както и вещото лице е посочило, не са представени фискални бонове към всяка една от издадените фактури.

Относно писмените доказателства, представени от жалбоподателя пред настоящата съдебна инстанция, съдът следва да посочи следното: всички представени договори, сключени с процесните доставчици, както и приемо –предавателните протоколи са еднотипни, така както е посочил и решаващия орган. Договорено е извършване на финансово-счетоводни услуги на дружества, клиенти на доверителя, включително участие и съдействие при реорганизацията на счетоводната система на дружествата, въвеждане на данни от първични счетоводни документи в счетоводен софтуер, съхранение на счетоводни регистри и изготвяне бази за физически инвентаризации на активи, съдействие при ревизии на тези дружества, изразяващо се в изготвяне на счетоводни справки и копия от първични документи. Възнаграждението на изпълнителите е определено като месечна абонаментна такса.

От така приетите доказателства в съдебното производство не става ясно, по отношение на кои дружества –клиенти на [фирма] е извършено счетоводно и



финансово обслужване, както и не става ясно кои лица са били конкретно ангажирани по извършване на уговорените с договорите услуги и имат ли тези лица нужната квалификация да предоставят услуги от типа на уговорените. От представените приемо –предавателни протоколи също не могат да бъдат установени конкретни факти и конкретни данни за приемане и предаване на услугите по счетоводно и финансово обслужване. Подписаните договори за финансово счетоводни услуги не съдържат и клауза за това с какъв софтуер следва да се обработва предадената на съответния изпълнител документация. При наличие на договори, обективиращи реално възникнали облигационни отношения по възлагане извършването на финансово счетоводни услуги, подобна клауза е от съществено значение. При договаряне на финансово-счетоводни услуги, извършвани в полза на различни клиенти, се предполага жалбоподателят, в качеството му на изпълнител и носещ отговорност за действията си пред клиентите, да е проучил разполагат ли наетите от него подизпълнители с квалифициран за целта персонал и със съвместим софтуер.

От представените от жалбоподателя справки за заработени часове и направени разходи за процесния период от Р. Е., Р.-Г Е., [фирма] не би могло да се установи от кое лице са подписани, на коя дата са изготвени и кои конкретно лица са положили труд за посочените часове, така като е удостоверено в приетите справки.

Представените пред настоящата съдебна инстанция извлечения от счетоводни регистри и дневни финансови отчети от касовите апарати на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са заверени, но не може да бъде установено положения подпис на кое длъжностно лице от съответното търговско дружество е и кой изобщо е положил подпис.

Ето защо съдът не цени като годни писмени доказателства представените счетоводни регистри и дневни финансови отчети на посочените доставчици, тъй като не може да бъде установен авторът им.

Отделно от това приетите в последното по делото съдебно заседание, както посочи и процесуалният представител на ответника, извлечения от счетоводни регистри на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], и [фирма], изобщо не са подписани. В тази връзка същите не притежават необходимите реквизити на документ изобщо и са лишени от доказателствена стойност. Тези регистри са подписани и заверени единствено от процесуалния представител на жалбоподателя.

Правилно, органите по приходите и решаващия орган са констатирани, че дружествата – доставчици, не са разполагали с необходимия персонал за извършване на фактурираните услуги, а част от тях никога не са имали назначени лица на трудов договор. Органите по приходите са констатирани, че жалбоподателят е разполагал с 32 лица, назначени на трудов договор на длъжност „счетоводител“. [фирма] и [фирма] са свързани лица - имат един и същ собственик на капитала - М. С., за който е установено, че в периода на

издаване на фактурите е осигуряван за работа като клисар в църква. Лицето С. С. е собственик на капитала на [фирма] и [фирма]. Собственикът на капитала на [фирма] и [фирма] също съвпада - Н. П.. От ревизираното лице не са ангажирани конкретни доказателства за избора на тези доставчици и реалната необходимост от превъзлагане на дейностите. От друга страна, органите по приходите са установили, че декларираната дейност пред НАП на [фирма] е строителство на жилищни и нежилищни сгради, а на [фирма] и [фирма] е неспециализирано търговско посредничество с разнообразни стоки.

По отношение на извършените услуги от „Р.“, [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], според ангажираните договори, доставчиците следва да получат авансово плащане и окончателно плащане. Плащанията по фактурите са не в деня на издаването им, а след дни, дори месец и повече, т.е. към датите на издаване на фактурите, които са около петнадесетия ден на месеца, реално не е налице данъчно събитие. Отделно от това, по отношение на доставките свързани с подготовка на документи за архив не става ясно как е определена сумата по фактурата, след като няма фиксирано плащане за определена дейност, а то се изчислява на база комплектованите класьори за архив. Освен липсата на подробно описание на дейностите, мястото им на извършване и ангажираните лица в приемо-предавателния протокол, не са предоставени и копия от описите, които е следвало да бъдат изготвени от изпълнителите на услугите.

По договорите, сключени с [фирма] и [фирма], с предмет - подготовка документи на дружества, клиенти на доверителя /ревизираното лице/ за архив, включително сортиране и комплектуване на първични счетоводни и други документи, поставяне на документите в класьори и след това пакетиране в кашони, договореното възнаграждение е в размер на 50,00 лв. за класьор. Представени са протоколи за приемане на извършената работа, в които са описани брой окомплектувани кашони, съдържащи определен брой класьори. Доколкото жалбоподателят твърди, че финансовите документи са предавани за обработка на изпълнителите в неговия офис и транспортирани от тях, въпреки представените в съдебно заседание приемо-предавателни протоколи, не е видно какви по вид и обем документи са предадени на съответния изпълнител. В случая са налице само формално изготвени протоколи за приемане на извършена работа. И в този случай прави впечатление, че са налице фактури за авансови плащания, без да е извършено плащане. По делото няма доказателства за наличие на персонал от страна на доставчиците, управителите на дружествата също не са се осигурявали като лица, полагащи труд там.

По съществуто на спора следва да се има предвид, че механизмът на ДДС поставя като условие за възникване на правото на данъчен кредит установяване наличието на реална доставка по смисъла на чл.6, чл.8, ал.1 и чл.9, ал.1 ЗДДС като на датата на възникване на данъчното събитие по смисъла на чл.25, ал.1 ЗДДС възниква задължение за регистрираното лице да начисли данък и съответно свързаното с това право на получателя да ползва данъчен кредит.

Жалбоподателят, който е ревизирано лице, което твърди, че в негова полза е възникнало субективното материално право за приспадане на данъчен кредит, следва да установи по несъмнен начин реалността на доставките. За обосноваване на доставка на услуга, най-общо е необходимо да са налице доказателства, удостоверяващи възможността на доставчика да изпълни предмета на договора, осъществяването на фактическите действия, в които се изразява договорената услуга и прехвърлянето на резултата от получателя по доставката.

За нуждите на облагането по ЗДДС понятието услуга е дефинирано с разпоредбата на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Видно от цитираната правна норма, доставка на услуга е всяко извършване на услуга. При доставките на услуги е относимо изследване, дали при възлагане на услугата, страните са договорили по конкретен начин вида, количеството, качеството, единичната и общата цена на услугата и какви отделни компоненти формират договорената цена, защото единствено при индивидуализиране в достатъчна степен на възложената услуга може да се направи извод за наличие на реални търговски отношения с конкретен предмет и реално уговорени насрещни престации. Конкретният предмет е гаранция и за конкретно приемане на резултата от изпълнение на услугата. / В този смисъл т.37 от Решение от 27.03.2014г. С-151/13 Le R. d'Or и т.40 от Решение на СЕС от 20.06.2013г. по дело С-653/2011/.

Съгласно чл.68 ал. 1 т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки и услуги по облагаема доставка. От съдържанието на разпоредбата се налага извод, че стоките и услугите трябва да са фактически получени, за да може тази сума на данъка да бъде приспадната. В тази връзка ревизиращите органи правилно са изследвали реалността на доставката и са извършили всички възможни процесуални действия по ДОПК с цел събиране на максимален обем доказателства.

Правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, който включва и начисляването на ДДС по издадените от доставчика на получателя фактури, за което по делото не се спори, че е изпълнено. Липсата обаче на реално осъществена доставка, дори да са изпълнени всички останали законови изисквания, никога не води до възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. Услугата подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение, в рамките на което са разменени конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя. Следва да се прецени резултатът, който е предаден, съответства ли на възложеното, какви трудови и материални ресурси са ползвани от доставчика и направените във връзка с тях разходи /т. 40 от Решение от 20 юни 2013 г. по дело С-653/11 г., /. В случая такава конкретна информация не се съдържа, въпреки допълнително представените пред съда писмени доказателства, част от които нямат доказателствена

стойност, както вече се отбеляза в настоящото решение. Приетите като писмени доказателства договори и приемо –предавателни протоколи имат изключително формален характер и чрез тях не би могло да се установи каква по характер и обем е извършената работа. Не могат да бъдат персонализирани и лицата, за които се твърди, че са изпълнили предмета на договора.

Липсват доказателства и за извършени плащания по всички спорни доставки.

Редовно воденото счетоводство от жалбоподателя и коректното отразяване на на доставките в счетоводството му не са достатъчни като доказателства, за да обосноват извода, че реално е уговорил и получил доставки на услуги от процесните доставчици.

Жалбоподателят е претендирал право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от дружества, които също не ангажират достатъчно доказателства, касаещи спорните доставки и не притежават необходимия ресурс за тяхното изпълнение. Изборът на посочените доставчици не е извършен на база обективни търговско-икономически критерии. Целта не е била предоставяне, съответно получаване на услуги, а само съставяне на данъчни документи, които да осигурят възможност за ползване на право на данъчен кредит за съответните периоди и намаляване на счетоводния финансов резултат на жалбоподателя. Това от своя страна представлява злоупотреба с право, чиято цел е неправомерно ползване на право на приспадане на данъчен кредит от страна на ревизирувания субект, който като получател по спорните фактури не е възможно да не знае, че те не документират реални доставки.

В частта по ЗКПО, освен преобразуването на финансовия резултат за 2018г. във връзка с непризнатото право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС по доставките на [фирма], [фирма] и [фирма] за данъчни периоди 01.10.2018г. -31.12.2018г. , е извършено и увеличение с отчетени разходи по фактури, получени от [фирма] и [фирма], които са извън обхвата на ревизията по ЗДДС, но са декларирани през 2018г.

Фактите и обстоятелствата, установени в частта на облагането по ЗДДС, обуславят законосъобразното увеличение на счетоводния финансов резултат на дружеството и в частта на облагането по ЗКПО. Симулативното фактуриране на разходи, за които липсва документална обосновааност, представлява сключване на сделки с цел отклонение от данъчно облагане, каквато е хипотезата на чл. 1 б, ал. 2, т. 4 от ЗКПО. Нормата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО не допуска признаване за данъчни цели на разходи, които не са документално обосновани. Липсата на убедителни доказателства, ангажирани от страна на жалбоподателя, посредством които да се установи верността на спорните фактури, обосновава извода, че са налице формално изготвени такива.

Действително, както решаващият орган е посочил, недоказано е твърдението на жалбоподателя, че фактурираните доставки са ползвани за извършване на последващи облагаеми доставки. След като във всички представени във връзка с доставчиците книжа - договори, протоколи и справки, липсват данни за клиентите, чиито документи са обработени, на какъв носител, количеството на

изработените и подадени И. декларации и архивирани документи, спорните фактури не могат да бъдат обвързани с извършени от ревизираното лице последващи облагаеми доставки. Видно от приложените документи по преписката, не са представени ценови оферти, поръчки/заявки или друга разменена кореспонденция между страните. От доставчиците не са представени документи за съпътстващите разходи. Нормалният стопански оборот и предвидимата икономическа логика на отношенията между добросъвестни търговски субекти предполага сключването и изпълнението на договори с ясно конкретизиран предмет на доставка - какво точно следва да бъде извършено, обект, на който ще се извършват дейностите, фиксирана цена, срокове и съответни клаузи, указващи какво следва за всяка от страните, при неизпълнение на договореното. Твърденията, че услугите, предоставени от доставчиците, могат да бъдат обвързани с последващи доставки, не кореспондират с представените доказателства, които не конкретизират клиентите на ревизираното лице.

С оглед установеното, настоящата инстанция счита, че наличието на възможност конкретният доставчик да изпълни фактурираните доставки на услуги, свързани с подбор и управление на персонал, не е доказано.

Съдът при изложените по –горе мотиви, приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган, в предвидената от закона форма, при липса на допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила и при съответствие с материално –правните разпоредби и целта на закона, поради което жалбата следва да се отхвърли като неоснователна, както в частта на установените допълнителни задължения по ЗДДС, така и в частта на установените допълнителни задължения за корпоративен данък по ЗКПО за 2018г.

С оглед изхода на делото разноски се дължат на ответника, които са своевременно поискани на основание чл.161 ал. 1 от ДОПК.

Съгласно чл.8 ал.1 т.5 от Наредба № 1 /2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения следва да бъде присъдено възнаграждение за юрисконсулт в размер на 3735,37 лв.

Водим от горното и на основание чл.160 ал.1, пр.1 и пр.4 от ДОПК, Административен съд София град, III-то отделение, 61 състав,

### **РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата вх.№ 53-04-975/16.12.2020 г. по описа на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП от [фирма] с ЕИК 13001222, със седалище и адрес на управление – [населено място], [улица], ет.3, представлявано и управлявано от А. Н. М.

срещу Ревизионен акт № Р-22221020000012-091-001/06.08.2020г., издаден от Г. М. В. - Н. – орган, възложил ревизията и П. Н. Г. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1853/07.12.2020 г. на директора на дирекция ОДОП-С.

при ЦУ на НАП, с който за данъчните периоди от м. 10.2018г. до м. 10.2019 г. са установени допълнителни задължения по ЗДДС, произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 68 000,00 лв. и начислени лихви за забава общо в размер на 8 678,19 лв., както и задължения за корпоративен данък по ЗКПО за 2018 г. в размер на 38 565,95 лв. и начислени лихви за забава в общ размер на 5 292,53 лв..

**ОСЪЖДА** [фирма] с ЕИК, със седалище и адрес на управление – [населено място], [улица], ет.3, представлявано и управлявано от А. Н. М. да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП сумата от 3735,37 лева /три хиляди седемстотин тридесет и пет лева и тридесет и седем стотинки/ разноси за юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14- дневен срок от съобщаването му на страните пред Върховния административен съд на Република България.

СЪДИЯ: