

РЕШЕНИЕ

№ 2091

гр. София, 29.03.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 3 състав, в
публично заседание на 11.03.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Теодора Милева

при участието на секретаря Мариана Велева, като разгледа дело номер **8593** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба от „Б-БЕТРОЙЕР“- ООД – [населено място], представлявано от управителя Б. Х. Х. чрез адв. Г. Д. срещу Ревизионен акт №Р-22002222004696-091-001/07.04.2023 г., издаден от Т. Б. Г. – орган, възложил ревизията, и Л. Д. П. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение №1043/27.07.2023 г. на Директор на Дирекция "ОДОП" С..

Жалбоподателят на първо място настоява ревизионния акт да бъде прогласен за нищожен, а в условията на евентуалност – отменен като необоснован, издаден при неизяснена фактическа обстановка и незаконосъобразен.

Твърди се, че заповедта за възлагане на ревизията, заповедите за изменение на ЗВР, както и РД и РА, атакувани с жалбата, са изначално издадени и съобщени на ревизираното лице като електронни документи, подписани с електронен подпис, но тези документи не са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно приложимите императивни законови изисквания. Релевират се доводи, че органите по приходите не са изяснили всички обстоятелства от значение за установяване на публичните му задължения, което от своя страна е довело до погрешни фактически и правни изводи. Счита за неправилно позоваване на практиката на СЕС, по казуси, които касаят ДДС. Сочи се, че въпросът относно приложимото осигурително законодателство не е относим към предметния обхват на ревизията, нито в частност към реалността на доставените услуги. Твърди се, че законосъобразен извод относно

това кое е приложимото законодателство в сферата на социалната сигурност по отношение на определено лице може да бъде направен само в процедура по издаване на удостоверение за приложимо осигурително законодателство или отказ за издаване на такова. Такава процедура в случая не е провеждана, а единствено е извършена "справка" в системата на НАП за наличие на такива удостоверения. Прави се позоваване на чл. 16, пар. 6 от Регламент (ЕО) № 987/2009 на ЕП и на Съвета от 16 септември 2009 година за установяване процедурата за прилагане на Регламент (ЕО) № 883/2004. Твърди се, че компетентен орган за определяне на приложимото осигурително законодателство чрез издаването на удостоверение А1 е НАП. Следователно, чрез излагането на аргументи досежно липса на издадени удостоверения А1, приходната администрация според оспорващия в случая се позовава на собственото си бездействие. Моли за прогласяване на нищожността на РА №№Р-22002222004696-091-001/07.04.2023 г., издаден от Т. Б. Г. – орган, възложил ревизията, и Л. Д. П. – ръководител на ревизията, в условията на евентуалност претендира отмяната на същия.

В съдебно заседание и по съществото на спора, жалбоподателят чрез процесуален представител поддържа жалбата. Моли за присъждане на сторените по делото съдебни разноски. В представени писмени бележки по делото се излагат и допълнителни аргументи в подкрепа на първоначалните доводи, че РА следва да бъде отменен.

Ответната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002222004696-020-001/ 15.09.2022 г., връчена на 27.09.2022 г., издадена от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощен със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на Директора на ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на „Б-БЕТРОЙЕР“ ООД за определяне задълженията му по реда на ЗКПО - /КД/ за периодите 07.04.2014 - 31.12.2020 г. Определен е срок за завършването ѝ до три месеца от връчването на ЗВР, т. е. до 27.12.2022 г. Със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22002222004696-020 002/20.12.2022 г. срокът за завършването ѝ е удължен до 27.01.2023 г. Ревизията е повторна, възложена в изпълнение на указанията, дадени в Решение №1410/02.09.2022 г. на директора на дирекция ОДОП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад №Р-22002222004696-092-001/13.02.2023 г., връчен на 28.02.2023 г.

На основание чл. 117, ал 5 от ДОПК е подадено Искане за продължаване на срока за подаване на възражение, което е удовлетворено и срокът е продължен до 30.03.2023 г. Възражението е заведено с вх. №53-00-491#1/28.03.2023 г. С възражението не са представени нови доказателства.

Ревизията приключва с РА №Р-22002222004696-091-001/07.04.2023 г., издаден от Т. Б. Г. - орган, възложил ревизията и Л. Д. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. С РА е определен на дружеството корпоративен данък в размер на 451 921,75 лв. и лихви в размер на 119 477,17 лв..

Корекцията на декларираните резултати се дължи на стореното увеличение на финансовите резултати за всички ревизирани периоди от 2017 г. до 2020 г. на основание чл. 26, ал. 1 от ЗКПО, във връзка с чл. 10 от ЗКПО, с разходи в общ размер на 3 476 441 08 лв. по фактури с предмет „предоставяне на персонал за временна работа съгласно договори, издадени от „АЛТЕНПФЛЕГЕ“ ЕООД, „ШАНКОВА СТРОЙ КОМЕРС“ ЕООД, „МАТЮ 2018“ ЕООД, „СОФИЯ БГ“ ЕООД, „ЕЛЕКТРА БГ“ ЕООД.

Оспорващият „Б-БЕТРОЙЕР“ ООД извършва дейност по предоставяне на социални услуги в помощ на възрастни хора в страната и в чужбина, за което са му издадени 3 удостоверения за регистрация от Агенцията за социално подпомагане към Министерство на труда и социалната политика за предоставяне на социални услуги - личен асистент социален асистент и домашен помощник. Дружеството е отчело приходи от предоставяне на социални услуги в помощ на възрастни хора в чужбина. Разходите му са формирани в основната си част от получени услуги - наемане на персонал и командироване в Германия.

Във връзка е указанията, дадени е Решение №1410 от 02.09.2022 г. на директора на дирекция ОДОП С., е изготвено ИПДПОЗЛ с изх. №Р-22002222004696-040-001 от 07.11.2022 г. За връчване на същото и във връзка с извършване на проверка на място са извършени посещения на адреса за кореспонденция: [населено място], [улица] ет. 1, ап. 2 , документиран с протоколи от 07.12.2022 г. и 16.12.2022 г., при което не е намерено упълномощено лице. С последния протокол е документиран телефонен разговор с управителката, като същата е приканена да активира препратката от електронния адрес за връчване на ИПДПОЗЛ. Последното е връчено на 20.12.2022 г. С Протокол №Р-22002222004696-П.-001 от 20.10.2022 г. са приобщени доказателства, събрани при предходното ревизионно производство, приключило с РА №Р-22002321001888-091 -001 /05.05.2022 г.

Изпратено е Искане за извършване на действия от други контролни органи №Р-220022222004696-032-001/07.11.2022 г. до Агенция по заетостта. Съгласно получения отговор както ревизираното дружество, така и доставчиците, от чието име са издадени спорните фактури е установено, че не притежават регистрацията като предприятия, осигуряващи временна заетост.

Извършени са и проверки на дружествата, издали фактури към ревизираното лице.

Във връзка с указанията в Решение №1410/02.09.2022 г., е извършен преглед на предоставените от ревизирания субект банкови извлечения, присъединени от други контролни производства, при който е установено, че за периода са извършени плащания към „МАТЮ 2018“ ЕООД в размер на 79 050,00 лв. при фактурирани 188 664,00 лв. и към „ШАНКОВА СТРОЙ КОМЕРС“ ЕООД в размер на 221 391,80 лв. при фактурирани 1 851 713,00 лв. Към останалите три дружества не са извършвани плащания. Проверката е обхванала документираните с фактурите, издадени от „ШАНКОВА СТРОЙ КОМЕРС“ ЕООД услуги. В хода на тази проверка е представен договор за наемане на персонал и банкови извлечения, които като относими към спора са обсъдени от страна на органите по приходите с процесния РА, като е установено плащане по банков път към „ШАНКОВА СТРОЙ КОМЕРС“ ЕООД в размер на 221 391,80 лв., при фактурирани 1 851 713,00 лв. Дружеството е издало 46 фактури през периодите от 06.2017 г. до 01.2020 г. включително, описани в табличен вид на стр.9 - 11 от РД. Имало е назначени по трудово правоотношение 180 работници на длъжност „личен асистент“ и „социален асистент“. Същото не е подало ГДД по чл.92 от ЗКПО

за 2019 и 2020 г. Според справка в ПП С. дружеството има установени задължения в големи размери съгласно данъчното и осигурителното законодателство. Установено е безспорно още при предходната ревизия, че е налице свързаност между двете дружества.

Относно фирма „АЛТЕНПФЕГЕ“ ЕООД е сключен е Договор от 01.01.2018 г. между „АЛТЕНПФЕГЕ“ ЕООД /предприятие, осигуряващо временна работа/ и „Б-БЕТРОЙЕР“ ООД. При извършване на проверката не са представени документи, съпътстващи фактурите - приложения за изработено време; документи относно извършени плащания; информация за конкретни лица /поименно/, служители на „АЛТЕНПФЕГЕ“ ЕООД, които са полагали труд в полза на „Б-БЕТРОЙЕР“ ООД за периода от 01.01.2018 г. - до 26.08.2021 г.; доказателства относно командироване на лицата /служители на „АЛТЕНПФЕГЕ“ ЕООД/, разходи за път, престой, храна на командированите лица, заплащане на трудовите им възнаграждения, изготвяне на графици за полагане на труд, провеждане на инструктаж, упражняване на контрол по изпълнението на трудовите задължения.

Въз основа на представените извлечения от банкови сметки, ревизиращите органи са констатирани, че са налице нареждания на суми по сметка на „МАТЮ 2018“ ЕООД в размер на 79 050,00 лв., при фактурирани 188 664,00 лв. Съгласно Протокол №П-22002322195866-141-001/20.01.2023 г., документиращ насрещна проверка на „МАТЮ 2018“ ЕООД е установено, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 17.10.2018 г. и deregистрирано на 14.05.2019 г. ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл.32 от ДОПК, като изисканите документи не са представени.

Аналогични са фактите и обстоятелствата, установени при първата и втората ревизия и по отношение на доставчиците „СОФИЯ БГ“ ЕООД и „ЕЛЕКТРА БГ 2000“ ЕООД. Дружествата не са намерени на декларираните адреси за кореспонденция. По отношение на фактурите, издадени от „СОФИЯ БГ“ ЕООД и „ЕЛЕКТРА БГ 2000“ ЕООД е установено, че ревизираното лице разполага единствено с фактури и договори. Не се представят доказателства за плащане, както и доказателства, че е получило какъвто и да било резултат от документираните стопански операции - предоставяне на персонал за временна работа съгласно договор.

След справка в ИС на НАП за въведени удостоверения А1 за петте дружества ревизиращите са констатирани, че такива не са издавани.

Изготвено е ИПДПОЗЛ №Р-22002222004696-040-001/07.11.2022 г., връчено на 20.12.2022 г. на РЛ, с което подробно са изискани документи, доказващи изпълнението на задълженията на предприятието ползвател, съгласно чл. 107т от КТ. Спорд същия: „При изпълнение на работата, за която работникът или служителят е изпратен, предприятието ползвател е длъжно: - да определи работното място, където ще се изпълнява работата; - да връчи срещу подпис на работника или служителя преди започване на работата длъжностна характеристика и да отбележи датата на връчването; - да инструктира работника или служителя за безопасното и здравословното изпълнение на работата; - да отчита отработеното време, за което да уведомява предприятието, което осигурява временна работа, и работника или служителя срещу подпис; - да определя размера на полагаемото се основно и допълнителни трудови възнаграждения, включително за положения извънреден и нощен труд, за което да уведомява предприятието, което осигурява временна работа, и работника или служителя срещу подпис. Такива доказателства за изпълнение на задълженията по чл. 107т от КТ не са представени от търговеца. Разходите, които

ревизираното дружество отчита, са основно във връзка с наемане на персонал и командироването му в Германия. Не са дадени обяснения за начина на намиране на контрагенти, които предоставят персонал. Не е посочен механизма на функциониране на стопанската дейност на РЛ за ревизирия период.

С придружително писмо №Р-22002222004696-ПРД-001-И/30.12.2022 г. са входираны единствено писмени обяснения, според които исканите документи са представяни многократно, както при предходната ревизия, така и в други производства.

С Протокол КД-73 за присъединяване на документи от друго производство №Р-22002222004696-П.- 001/20.10.2022 г. са присъединени документи, събрани в хода на предходна ревизия, приключила с РА №Р-22002321001888-091-001/05.05.2022 г.

С Протокол №Р-22002321001888-П.-001/28.02.2022 г. са приобщени доказателства, събрани при предходно производство, приключило с РА №Р-22002317006844-091-001/09.02.2018г. за определяне на резултати по реда на Закона за данъка върху добавената стойност/ЗДДС/ за данъчни периоди 01.06.2017 г.-31.08.2017 г.

При така установените обстоятелства органите по приходите са посочили, че нито от проверените, нито от ревизираното дружество са представени доказателства за наличието на реално извършени/получени доставки на услуги по предоставяне на персонал. След преценка на база извършените процесуални действия и събраните доказателства в хода на ревизионното производство са заключили, че има пълна липса на доставки. Прието е, че получателят е отчетел разходи за външни услуги по фактури, по които не е получил нищо. С отчетените счетоводни разходи финансовият резултат за съответния отчетен период е намален със стойността на услугите, т.е. чрез тях неправомерно, без законово основание е намален резултатът, върху който се определя дължимия корпоративен данък. Доколкото по нито една от издадените фактури от петте доставчика няма доказателства за реално извършена доставка, ревизиращите счита, че същите са с невярно съдържание, не отразяват вярно посочената стопанска операция и извършеният разход се явява документално необоснован.

В допълнение към констатациите в РД, в мотивите на РА е изтъкнато, че не са представени доказателства за командироване на работниците в чужбина за извършване на услугите, в съответствие с разпоредбите на Наредбата за служебните командировки и специализации в чужбина /НСКСЧ/. Посочено е, също така, и наличието на свързаност между ревизираното дружество и част от контрагентите му, което е индикация според ответника за знание на определени факти и обстоятелства. В тази връзка е споменато и еднотипното оформяне и представяне на документите в отговор на ИПДПОЗЛ от „Б-БЕТРОЙЕР“ ООД, „СОФИЯ БГ 555“ ЕООД и „ЕЛЕКТРА БГ 2020“ ЕООД което също според ревизиращите указва свързаност, при която съставянето на документите се контролира от едно и също лице.

В обобщение като краен извод ответника е приел, че всички доставчици имат еднотипно поведение - не са осигурили достъп до счетоводната им отчетност и търговската им документация; не представят годни доказателства за предоставяне/получаване на доставките, както и липсват доказателства за командироване на конкретни лица в чужбина, липсва информация за отработените им часове на конкретни обекти и за начина на формиране на цената по фактурите. Доставчиците не се намират на адреса за кореспонденция, четирима от тях са с прекратени регистрации по ЗДДС, от които едното дружество- доставчик е прекратено. Във фактурите, издавани от посочените доставчици не се съдържа

конкретна информация относно предмета на доставките. Непълнотата на фактурите в частта им за описанието на доставката е пречка да се установи според органа съответствието им с обективни данни за възникнало данъчно събитие. Липсват съпътстващи фактурите документи. АО се е позовал тук и на решението по дело С-271/12 Съдът /на ЕС/ в което изрично е посочено, че липсва реалност на доставки, по които данъчнозадължените лица, получатели на услуги, разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение на последните след приемането на решението за невярното им съдържание е предоставена допълнителна информация.

На основание чл. 26, ал. 1, във връзка с чл. 10 от ЗКПО счетоводните финансови резултати за ревизираните данъчни периоди са преобразувани в увеличение с отчетените по спорните фактури разходи за външни услуги: 185 706,68 лв. за 2017 г.; 891 306,00 лв. за 2018 г.; 1 563 724,40 лв. за 2019 г. и 835 704,00 лв. за 2020 г., като са определени допълнителни задължения за корпоративен данък в размер, съответно 18 570,67 лв., 89 130,60 лв., 156 372,44 лв. и 62 718,17 лв.

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 невнесените в срок суми са начислени лихви в размер на 119 346,56 лв.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП – С., във връзка с която е постановено Решение № 1043/27.07.2023 г., с което е потвърден.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. №30427/18.08.2023 г., подадена директно до АССГ. Жалбата е депозирана в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

С оглед изясняване на делото от фактическа страна е допусната и приета, без оспорване от страните, съдебно-техническа експертиза /ССЕ/, изготвена от вещо лице И. Д., който като краен извод е посочило, че са изпълнени всички технически изисквания, за да бъде направен обоснован фактически извод за наличие на валидирано електронно подписване с квалифицирани електронни подписи на процесните документи по смисъла на Регламент №910/2014 г.

Представени са от ответника и допълнителни писмени доказателства, събрани при предходно извършвани проверки.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществото на правния спор:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на РА включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Съдът, въз основа на приложените по делото доказателства, констатира,

че обжалваният РА е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, видно и от така приетата по делото съдебно-техническа експертиза, в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. По административната преписка е приложен РД и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Обжалваният РА е постановен при спазване на материалния закон.

Основният спор в настоящото производство е реалността на стопанските операции, документирани с фактури с предмет „предоставяне на персонал за временна работа съгл. договор“.

В изпълнение на указанията, дадени в Решение №1410/02.09.2022 г., на ревизираното дружество е изготвено ИПДПОЗЛ с което изрично са изискани доказателства за обосноваване на направените разходи в общ размер на 3 476 441 08 лв. по фактурите /общо 104/, издадени от „АЛТЕНПФЛЕГЕ“ ЕООД „Ш. СТРОЙ К.“, „МАТЮ 2018“ ЕООД, „СОФИЯ БГ“ ЕООД „ЕЛЕКТРА БГ“ ЕООД в контекста на цялостната икономическа дейност на дружеството, за осъществяването на която са изискани подробни обяснения. На дружеството е указана изрично доказателствената тежест и последиците от непредставяне на доказателства и обяснения.

В отговор от страна на ревизираното лице са дадени единствено обяснения. Не са представени доказателства, изискани с т. 3 от ИПДПОЗЛ, а именно - данни по отношение на начина на изпълнение на договорите за предоставяне на персонал и извършените плащания към доставчиците, по т. 4 - данни кои са физическите лица /предоставен персонал/, по т. 5 - трудови досиета на наетите лица, както и по т. 6 - съдействие за установяване на контакт с издателите на фактурите.

С Протокол №П-22002320074050-073-001 от 19.02.2021 г. е документирана проверка за установяване на факти и обстоятелства относно спазването на данъчното и осигурително законодателство на В-ВЕТРОЙЕР“ ООД. В хода на това производство е установено, че основните приходи от дейността на дружество са от физически лица от Германия. Проверката е обхванала документираните с фактурите, издадени от „ШАНКОВА СТРОЙ КОМЕРС“ ЕООД услуги. В хода на

тази проверка е представен договор за наемане на персонал и банкови извлечения, които като относими към спора са обсъдени от страна на органите по приходите с процесния РА, като е установено плащане по банков път към „ШАНКОВА СТРОЙ КОМЕРС“ ЕООД в размер на 221 391,80 лв., при фактурирани 1 851 713,00 лв.

По отношение на „ШАНКОВА СТРОЙ КОМЕРС“ ЕООД в предходното ревизионно производство е извършена насрещна проверка, документирана с Протокол №П-22221721174349-141-001/04.03.2022 г., при която е установено, че е вписано в ТР на 13.10.2016 г., регистрирано по ЗДДС на 07.11.2016 г. и deregистрирано на 11.04.2017 г. Едноличният собственик на капитала и управител е починал на 24.01.2020 г., а от 24.08.2021 г. е назначен ликвидатор. Дружеството не е активирало препратките на електронните си адреси. ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл.32 от ДОПК. Изискани са копия на издадените към Б-БЕТРОЙЕР ООД фактури и съпътстващите ги документи. Изисканите документи и обяснения не са представени в определения за това срок и до датата на приключване на ревизионното производство. Дружеството е издало 46 фактури през периодите от 06.2017 г. до 01.2020 г. включително, описани в табличен вид на стр.9 - 11 от РД. Имало е назначени по трудово правоотношение 180 работници. Не е подало справка в ПП С. дружеството има установени задължения в големи размери съгласно данъчното и осигурителното законодателство.

В другото проведено контролно производство се касае за извършена насрещна проверка на „Б-БЕТРОЙЕР“ ООД в производство по проверка на „АЛТЕНПФЕГЕ“ ЕООД. Проверката е документирана с Протокол №П-22002321138037-141-001 от 26.08.2021 г. В хода на тази проверка е изготвено и връчено ИПДПОЗЛ на „Б- БЕТРОЙЕР“ ООД, във връзка с което са представени доказателства, представляващи Договор от 01.01.2018 г. между „АЛТЕНПФЕГЕ“ ЕООД /предприятие, осигуряващо временна работа/ и „Б-БЕТРОЙЕР“ ООД, фактурите, издадени от „АЛТЕНПФЕГЕ“ ЕООД и други доказателства, описани в протокола, свързани с дейността на последното.

Видно от така приложените Договори за предоставяне на персонал, сключени от „Б-БЕТРОЙЕР“ ООД с другите дружества се установява, че предмет на договора е наемането срещу възнаграждение на служители на предприятието, осигуряващо временна работа, с която същият има действащи сключени правоотношения и които ще полагат труд в полза на предприятието ползвател /Жалбоподател/ в настоящото производство. В договора не е посочен обект, в който ще извършва работата процесният персонал.

По отношение на наетите работници, съгласно чл.107г от КТ, не са представени длъжностна характеристика на работниците, доказателства за извършен инструктаж, отчет за отработено им време, размер на полагаемите допълнителни възнаграждения, включително за положения извънреден и нощен труд за застраховка на работниците при условията и по реда на чл. 52 от Закона за здравословни и безопасни условия на труд, документи удостоверяващи извършени командировки и други.

По смисъла на закона доставката на услуга представлява фактическо прстиране на определен резултат, вследствие извършването на определени дейности. Изпълнението на тези дейности законът обективно свързва с осъществяване на факти, които оставят обективни следи, включително доказателства, с които ревизираното дружество да разполага и да ги ангажира в процеса на установяване на претендираните от него права. Прстирането на труд по твърдяните трудови правоотношения изисква документална отчетност, която при действителното им осъществяване би дало възможност на ревизираното лице да представи писмени доказателства за установяване на мястото и времето на полагане на труда, броя на заетите лица, заеманите длъжности. Тежестта за доказване е на ревизираното лице и непредставянето на съответните документи категорично води до извод за недоказаност на реалното изпълнение на услугите по сключените договори.

След като не е налице вярно и точно отразена реално осъществена стопанска операция, то не е налице и основание за признаване на счетоводния разход при формиране на данъчния финансов резултат. Нормата на чл. 26, т. 2 ЗКПО изрично предвижда, че не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. За да се приеме разходът за документално обоснован, следва документът, въз основа на който е отчетен този разход, да отразява действително осъществила са стопанска операция. В случая, при липса на доказателства за реално извършена услуга, разходът се явява документално необоснован.

При изложените съображения правилно с ревизионния акт, на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, не са признати за данъчни цели отчетените счетоводни разходи в сч. с/ка 602 /външни услуги/, като документално необосновани.

На основание чл. 5. ал. 1 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ местните юридически лица се облагат за печалбата им от всички източници в страната и чужбина с корпоративен данък. Съгласно чл. 6 от ЗКПО размерът на данъка се определя, като данъчната

основа се умножи по данъчната ставка. Съгласно чл. 19 от Закона за корпоративното подоходно облагане, данъчната основа за определяне на корпоративния данък е данъчната печалба, която съгласно чл. 18, ал. 2 от ЗКПО е положителният данъчен финансов резултат. Дължимият данък се внася в приход на републиканския бюджет в сроковете определени в чл. 93 от ЗКПО след приспадане на внесените авансови вноски за съответната година.

Съгласно чл. 22 от ЗКПО, данъчният финансов резултат се определя като счетоводният финансов резултат се преобразува по ред и начин, определен в Глава шеста от ЗКПО, с:

1. Данъчните постоянни разлики;
2. Данъчните временни разлики;
3. Сумите, предвидени в Глава шеста от ЗКПО.

Съгласно чл. 20 от ЗКПО, размерът на корпоративния данък е 10 на сто.

Основен счетоводен принцип е документалната обосновааност на стопанските операции (чл.4, ал.

3 ЗСч). С разпоредбата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО е регламентирано, че не се признават за данъчни цели разходите, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. По отношение на документалната обосновааност за целите на признаването на даден счетоводен разход за данъчни цели, в чл. 10 от ЗКПО се съдържат изрични разпоредби, които се базират на изискванията на Закона за счетоводството (ЗСч). По силата на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция.

Когато нуждите на предприятието налагат, работодателят може да командирова работник или служител за изпълнение на трудови задължения извън мястото на постоянната му работа (чл. 121 от КТ). В тези случаи следва да се изплаща обезщетение за пътни, дневни и квартирни пари, като компенсация за това, че работникът или служителят няма да изпълнява трудовите си ангажименти на обичайното „място на работа" (чл. 215 от КТ). Командираните лица освен брутното си трудово възнаграждение получават и пътни, дневни и квартирни пари при условия и в размери, определяни от Министерския съвет с Наредбата за командировки в страната и с Наредбата за служебните командировки и специализации в чужбина.

За да бъдат данъчно признати, извършените разходи по предоставяне на услуги в чужбина следва да са документирани в съответствие с Наредбата за служебните командировки и специализации в чужбина /НСКСЧ/. Определение на командировката в чужбина се съдържа в чл. 2, ал. 1 от

НСКСЧ, съгласно който командировка в чужбина е изпращането на лица за извършване на конкретна служебна работа в чужбина по нареждане на съответния командироваш орган. С разпоредбата на чл. 6 от НКСЧ се уреждат редът и условията за командироване в чужбина, а също така се посочват лицата, които могат да бъдат командировани. На основание чл. 38, ал. 1 от Наредбата за служебните командировки и специализации в чужбина в 10-дневен срок от завръщането си лицата или ръководителите на делегации, командировани от ведомства, представят на съответния ръководител, издал заповедта, или на определено от него длъжностно лице доклад за извършената работа. По ревизионната преписка липсват данни за командироване на лица в чужбина /в случая в Германия/, не са доказани и при дружеството доставчик отчетени разходи за командировка по представените отчети, чрез документи доказващи изплащане на дневни пари, разходно-оправдателни документи доказващи извършен и отчетен транспорт и нощувки по съставените отчети за командировки. Размерите на отчетените разходи не са намерили отражение в счетоводството на дружеството и констатацията.

Видно от отговора на Агенция по заетостта, на дружествата -доставчици не са издадени удостоверения за регистрация за извършване на дейност като предприятия, осигуряваща временна работа. В допълнение при ревизията е установено, че няма издадени Удостоверения А1, в информационната система на НАП, че определени лица работят в една държава-членка на ЕС /Германия/, а се осигурява съгласно законодателството на друга държава-членка на ЕС – България, което налага извода, че са фактурирани доставки, които не са извършени. Налице са само счетоводни записвания по сметка 602 /разходи за външни услуги/ през ревизираните години, които не отразяват действително извършени стопански операции, следователно е налице хипотезата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 10 от ЗКПО и с формираните разходи следва да се увеличи счетоводния финансов резултат.

Предвид изложените мотиви за липса на реално изпълнени доставки по фактурите, издадени от „АЛТЕНПФЛЕГЕ“ ЕООД, „ШАНКОВА СТРОЙ КОМЕРС“ ЕООД, „МАТЮ 2018“ ЕООД, „СОФИЯ БГ“ ЕООД, „ЕЛЕКТРА БГ“ ЕООД, изложени в настоящото и предходното ревизионно производство основателно органите по приходите са приели, че отчетените разходи са документално необосновани и в тази връзка законосъобразно са извършили преобразуване на декларираните от жалбоподателя финансови резултати по реда на ЗКПО за данъчните периоди 2017 г. , 2018 г., 2019 и 2020 г. По отношение разходите, документирани с процесните фактури, от фактическа страна е установено,

че счетоводно са отразени в текущия отчетен период, което е довело до намаляване на счетоводния финансов резултат. В разпоредбата на чл. 10 от ЗКПО законодателят е дефинирал съдържанието на понятието документална обосновааност за целите на ЗКПО. Съгласно текста на посочената разпоредба, за да бъде признат като документално обосноваан един счетоводно отчетен разход, материалният данъчен закон изисква за целите на данъчното облагане да са налице две кумулативно изпълнени изисквания. Първо - да е налице първичен счетоводен документ, отговарящ на изискванията на приложимия счетоводен закон. Едновременно с това, като второ условие законът изисква този документ да отразява вярно стопанската операция. В конкретния случай, спорните разходи не отговарят на изискванията на, ал. 1 от чл. 10 на ЗКПО и не могат да бъдат третираны като документално обосноваани, тъй като в хода на ревизията е доказано, че издадените фактури документират стопански операции, за които не може да се приеме, че са реално извършени между посочените във фактурите контрагенти. Поради горното, за целите на ЗКПО спорните разходи следва да се третират като документално необосноваани по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО не следва да се признаят за данъчни цели, както се посочи и по-горе.

В тази връзка относими се явяват и разпоредбите на чл. 16 от ЗКПО, третиращи случаите на отклонение от данъчно облагане. По силата на чл.16, ал.1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. Съгласно чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, за отклонение от данъчно облагане се счита и заплащането на възнаграждения и обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. Настоящият случай попада в хипотезите на чл.16, ал.1 и ал.2, т.4 от ЗКПО.

Предвид всичко гореизложено, съдът счита, че правилно с оспорваният РА са установени допълнително задължения по ЗКПО в общ размер на 119 477,71 лева и лихви в размер на 119 346,56 лева. Събраните от ревизиращите органи доказателства са правилно преценени и заключенията в акта не противоречат на цялостното съдържание на установените при ревизията факти и обстоятелства и събрани

доказателства. РА е материално законосъобразен. С оглед на горното, жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

При този изход на делото, основателна се явява претенцията на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, каквото следва да бъде определено съгласно чл.161, ал.1 от ДОПК в размер на 14 203 лева съобразно чл.7, ал.2, т.7 вр. с чл.8, ал.1 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Б-БЕТРОЙЕР“- ООД – [населено място], представлявано от управителя Б. Х. Х. срещу Ревизионен акт №Р-22002222004696-091-001/07.04.2023 г., издаден от Т. Б. Г. – орган, възложил ревизията, и Л. Д. П. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение №1043/27.07.2023 г. на Директор на Дирекция "ОДОП" С..

ОСЪЖДА „Б-БЕТРОЙЕР“- ООД ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], р-н О., [улица], ет.1, ап.2, представлявано от управителя Б. Х. Х. да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП сумата от 14 203/четиринадесет хиляди двеста и три лв/ лева.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: