

РЕШЕНИЕ

№ 38786

гр. София, 21.11.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав, в
публично заседание на 15.10.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Слава Гьошева

при участието на секретаря Ася Лекова, като разгледа дело номер **6342** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 226 АПК вр. чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е въз основа на Решение № 7501 от 18.06.2024 г. по адм. дело № 4180/2024 г. по описа на ВАС, с което е отменено Решение № 1251/26.02.2024 г, постановено по адм. д. № 8797/2023 г. на АССГ и делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на АССГ.

Образувано е по жалба на „АДВОКАТСКО ДРУЖЕСТВО М. И М.“, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 1, ап. 1, представлявано от Управителя М. М. М., чрез адв. В. В., срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221022004908-091-001 от 27.04.2023 г., издаден от Г. П. Й. – орган, възложил ревизията, и К. П. Я. – ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 1068/02.08.2023г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно–осигурителна практика” С. /ДОДОП/ при ЦУ на НАП, с който на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, в размер на 13 100,00 лв. и лихви за забава 1 060,05 лв., за данъчни периоди м. 06 и м.07. 2022г., по фактури от доставчика „АКВИЛЕЯ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК].

В жалбата се навеждат доводи, че обжалваният ревизионен акт е незаконосъобразен поради необоснованост и немотивираност на изводите на административния орган, за липсата на реалност на доставките, по отношение на които не е признато правото на приспадане на данъчен кредит за процесните периоди, което противоречи на материалния закон. Моли ревизионният акт да бъде отменен в оспорената част.

В открито съдебно заседание и депозиран писмени бележки чрез адв. В., жалбата се поддържа изцяло. Претендира разноси.

Ответникът - Директора на Дирекция "ОДОП" към ЦУ на НАП – С. се представлява от юрисконсулт Н., която моли съда да отхвърли жалбата като неоснователна и претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП – редовно уведомена, не изпраща представител.

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

Ревизионното производство е образувано въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221022004908-020-001 от 28.09.2022г., връчена на 13.10.2022г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221022004908-020-002/10.01.2023г., издадени от Г. П. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП П., оправомощена като компетентен орган за възлагане /ОВР/, на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите /ЗНАП/, във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-245 от 05.05.2022г. на директора на ТД на НАП С., Заповед №З-ЦУ-753/05.05.2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП и Заповед №З-ЦУ-1709/27.09.2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, с която е възложено извършването на ревизия на АДВОКАТСКО ДРУЖЕСТВО М. И М.“ за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност /ДДС/ за периода 01.05. - 31.07.2022 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221022004908-092-001 от 27.03.2023г., връчен на 03.04.2023г. Не е подадено писмено възражение срещу констатациите в РД на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22221022004908-091-001 от 27.04.2023г., издаден от Г. П. Й. – орган, възложил ревизията, и К. П. Я., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП П. – ръководител на ревизията, връчен на 15.05.2023 г. по електронен път.

Установено е, че основната дейност на ревизираното дружество е предоставяне на консултации и становища по правни въпроси, изготвяне на юридически документи, осъществяване на процесуално представителство на клиенти. Извършва дейността си в нет офис, находящ се в [населено място], [улица] разполага с наети по трудови договори юрисконсулти. Регистрирано е по реда на ЗДДС, считано от 03.07.2017 г.

С цел събиране на доказателства и установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизирания субект са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ от 04.10.2022г. и от 27.01.2023г. Изискани са за проверка първични счетоводни документи, счетоводни регистри, оборотни ведомости, главни книги, издадени от доставчици фактури и съпътстващи ги документи. В отговор са представени документи и писмени обяснения, които са описани в констативната част на РД.

На основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на доставчика „АКВИЛЕЯ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], приключила с ПИНП №П-22221722199879-141-001 от 15.12.2022г.

На основание чл. 37, ал. 5 и чл. 57 от ДОПК са изготвени 4 искания за представяне на документи и писмени обяснения до трети лица. Исканията и отговорите са намерили отражение в констативната част на РД.

В хода на ревизията е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 13 100,00 лв. общо по 4 бр. фактури, издадени от „АКВИЛЕЯ“ ЕООД през м. 06. и м. 07.2022 г., както следва: Фактура №[ЕГН]/24.06.2022г.; Фактура №[ЕГН]/28.06.2022г.; Фактура №[ЕГН]/20.07.2022г.; Фактура № [ЕГН]/28.07.2022г., с посочен предмет на доставката всяка: „съгласно договор“. При извършена насрещна проверка на „АКВИЛЕЯ“ ЕООД са представени копия от процесните фактури, оборотни ведомости, аналитични регистри на счетоводни сметки 411, 421 „Персонал“, 4532 и 703, и разчетно- платежни ведомости за проверяваните периоди. Приложен е сключен

между страните договор на 09.08.2021 г., с който на изпълнителя „АКВИЛЕЯ“ ЕООД е възложено да предоставя правни съвети и консултации, да изготвя договори, споразумения, протоколи и други, да участва в преговори, свързани с дейността на клиенти на адвокатското дружество. Договорено е възнаграждение на изпълнителя в размер до 400 000,00 лв. без ДДС, и срок от 1 година. С допълнително споразумение от 20.09.2021 г. е променено възнаграждението на 700 000,00 лв. без ДДС.

По данни от информационната система на НАП е установено, че доставчикът е включил процесните фактури в дневниците за продажби за периодите на издаването им. Доставчикът „АКВИЛЕЯ“ ЕООД е декларирало сключен трудов договор с А. К. П. на длъжност професионален консултант, считано от 01.12.2021г. „АКВИЛЕЯ“ ЕООД е подало справка по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ за изплатени други извънтрудови правоотношения на 2 лица за 2022 г. На А. К. П. е връчено искане за представяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица №Р-22221022004908-041-004/16.12.2022 г. В отговор е представил декларация, съгласно която удостоверява, че от 01.12.2021год. работи по трудово правоотношение в „Аквилея“ ЕООД. Лицето посочва, че същността на работата му се изразява в консултации във връзка със сключване на договори на Адвокатско дружество М. и М. по отношение на строително-изчислителните параметри на Договора, сключен между „Аквилея“ ЕООД и Адвокатско дружество М. и М. от 09.08.2021 год. Установено е в хода на ревизията, че А. К. П. притежава диплома за завършено средно образование, издадено от Професионална гимназия по транспорт и машиностроене [населено място], със специалност „Машинен монтьор“ и професия „Монтьор на металорежещи машини“. По отношение на дадените писмени обяснения, съгласно които е давал консултации във връзка със сключване на договори на адвокатското дружество по отношение на строително- изчислителни параметри, е установено несъответствие в договорените услуги между „АКВИЛЕЯ“ ЕООД и ревизираното дружество и извършените от А. К. П. консултации.

От жалбоподателя са представени сходни на представените от „АКВИЛЕЯ“ ЕООД документи, както и счетоводни регистри, и фактурите, издадени от спорния доставчик. Жалбоподателят не е представил документи за разплащане по фактурите, като е декларирал, че плащане по тях няма.

По отношение на документираните доставки от „АКВИЛЕЯ“ ЕООД органите по приходите са приели, че не са реално извършени от този доставчик, като в този случай е налице злоупотреба с право, чиято цел е неправомерно ползване на право на приспадане на данъчен кредит. Прието е, че поради това, че процесните фактури не съдържат конкретни данни за вида на стопанската операция, предмета на доставка, как е определена стойността на услугите, кога е възникнало данъчното събитие и от кого са извършени услугите, както и това, че в представения договор от 09.08.2021г., възнаграждението е договорено общо и не е ясно как е формирана цената на услугите, не може да се индивидуализира по вид и размер доставката, обективизирана във фактурите. Отбелязано е, че ревизираното дружество разполага със собствен квалифициран персонал да извършва правни консултации и да изготвя договори и др. документи на своите клиенти и не е логично да възлага тези дейности на дружество без персонал и преди да е ясно от кои лица ще бъдат извършени и без да е предвидена възможност да влияе на избора на тези лица. Въз основа на анализа на установените в хода на ревизионното производство факти, ревизиращите органи са приели, че не се установява реалност на доставките по процесните 4 фактури изд. от „АКВИЛЕЯ“ ЕООД.

Отказано е право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 13 000 лв., на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 9 от ЗДДС.

Правното основание за отказа е поправено с Решение № 1068/02.08.2023г. на Директора на ДОДОП-НАП С., които са относимите норми, а не чл. 70, ал.5 от ЗДДС, посочен в АР и РД.

В хода на съдебното производство по адм. д. № 8797/2023 г. е назначена и изготвена съдебно – счетоводна експертиза от вещо лице Е. С. К.. Заключение по ССЧЕ е прието от страните без възражения. От заключението по ССЧЕ се установява, че: Процесните фактури № [ЕГН]/24.06.2022г.; Фактура №[ЕГН]/28.06.2022г.; Фактура№[ЕГН]/20.07.2022г.; Фактура № [ЕГН]/28.07.2022г., са издадени във връзка със сключен Договор на 09.08.2021г., между АДВОКАТСКО ДРУЖЕСТВО „М. и М.“ и "АКВИЛЕЯ" ЕООД при следните основни параметри: АДВОКАТСКО ДРУЖЕСТВО „М. И М.“ е възложител, а доставчикът "АКВИЛЕЯ" ЕООД е изпълнител по договора, с предмет: предоставяне на правни съвети и консултации, изготвяне на договори, споразумения, протоколи и други, участие в преговори, свързани с дейността на клиенти на възложителя. Срокът на договора е една година, при общо договорена цена от 400 000,00 лева без ДДС. Установено е, че в наименованието на процесните фактури няма описание на вида на извършената услуга, записано е само „ПО ДОГОВОР“, като не става категорично ясно по кой договор са извършени услугите; Предметът на договора е рамково определен, няма яснота как ще се формира дължимото възнаграждение, не са определени мерни единици и единични цени, а същевременно е определена крайна обща стойност на договора; Описанието на предмета на доставката по всяка от фактурите е изключително обобщено и не съдържателно, не може да се установи каква е изпълнената услуга предмет на документиране на издадените фактури. ВЛ прави уточнение, че дори и да се приеме, че представения във връзка с фактурите договор от 09.08.2021г., между АДВОКАТСКО ДРУЖЕСТВО „М. И М.“ и "АКВИЛЕЯ" ЕООД, като предмет са включени няколко дейности, като в издадените фактури не става ясно какви са изпълнените услуги от изброените в предмета на договора, каква е тяхната стойност и кога е прието изпълнението им, за да възникне данъчно събитие по ЗДДС, чл.25. Установено е, че доставчикът и ревизираното лице към датата на издаването на процесните фактури са регистрирани по ЗДДС. Фактури №[ЕГН]/24.06.2022г.; Фактура №[ЕГН]/28.06.2022г.; Фактура№[ЕГН]/20.07.2022г.; Фактура № [ЕГН]/28.07.2022г., съдържат изискуемите реквизити съгласно ЗСч и същите отговарят на изискванията на ЗДДС. Съгласно представените документи от "АКВИЛЕЯ" ЕООД, данъкът по процесните фактури е посочен на отделен ред, размерът на данъка е включен при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл. 125 за този данъчен период и е посочен в дневниците за продажбите за съответните данъчни периоди. Фактурите са надлежно осчетоводени при доставчика и получателя, като, обаче, ВЛ посочва, че от счетоводството на "АКВИЛЕЯ" ЕООД не са предоставени, изисканите счетоводна политика и индивидуален сметкоплан, от която експертизата да установи, кои стандарти за финансово отчитане спазва дружеството, Национални или Международни, за да отговори категорично на поставения въпрос „Счетоводните операции съответстват ли на счетоводното законодателство?“. От аналитичните регистри единствено може да се констатира, че е спазен принципа за текущо начисление. Установено е от предоставените СД и дневници за продажби по ЗДДС и аналитични регистри, че фактурите са декларираны в справка-декларацията по чл. 125 и в дневниците за продажбите за съответните данъчни периоди, както и данъкът е осчетоводен като разчет с бюджета. В счетоводните регистри на АДВОКАТСКО ДРУЖЕСТВО „М. И М.“ и "АКВИЛЕЯ" ЕООД, счетоводните записвания са взети въз основа на процесните фактури, отговарящи на изискванията за първични счетоводни документи, като същевременно всички счетоводни записвания са извършени само и единствено въз основа на процесните фактури, като липсват други съпроводителни документи към доставките, поради което и не може да се установи категорично вида на услугата, за да се отговори на въпроса „Отразяват ли вярно стопанската операция взетите счетоводни записвания?“. За издадените фактур са извършени реални разплащания извършени към ЕЙ ЕНД ЕЙ ФИНАНС ДЗЗД по силата на сключен Договор за наем

на сметка от 21.02.2022г. между "АКВИЛЕЯ" ЕООД и ЕЙ ЕНД ЕЙ ФИНАНС ДЗЗД. Извършените разплащания, експертизата установява от Отчет по сметка No./STATEMENT OF ACCOUNT No.[банкова сметка]. ВЛ дава заключение по отношение на жалбоподателя Адвокатско дружество „М. и М.“, че същото спазва изискванията на чл.123 от ЗДДС относно счетоводната отчетност; заведени са задължителните регистри по ЗДДС, дневник за покупките и дневник за продажбите, съгласно изискванията на чл.124 от ЗДДС и чл.113 от ППЗДДС; текущото счетоводно отчитане в дружеството е организирано по реда чл.3, ал.1 от Закона за счетоводството и се извършва по способа на двустранното счетоводно записване и дружеството прилага Националните счетоводни стандарти за отчитане. Установява се от ССЧЕ, че: съгласно предоставените хронологични записвания за сметка 401 от счетоводството на Адвокатско дружество „М. и М.“ в счетоводните регистри на дружеството, са отразени разходи по процесните фактури от "АКВИЛЕЯ" ЕООД, като счетоводните отразявания са въз основа на първични счетоводни документи-процесните фактури, към които не са налични други съпроводителни документи. Съгласно предоставените аналитични регистри от счетоводството на "АКВИЛЕЯ" ЕООД, експертизата установява, че "АКВИЛЕЯ" ЕООД е отчело приходи по процесните фактури в размер на 65 500,00 лева. Съдът е кредитирал приетото заключение на вещото лице по ССЧЕ като обективно и компетентно изготвено, съдържащо подробен отговор на поставените й задачи. Всички документи, по които е работило вещото лице са приети към доказателствения материал по делото.

По същество на спора с Решение № 1251/26.02.2024 г, постановено по адм. д. № 8797/2023 г. на АССГ е отхвърлена жалбата „АДВОКАТСКО ДРУЖЕСТВО М. И М.“, ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221022004908-091-001 от 27.04.2023 г., издаден от Г. П. Й. – орган, възложил ревизията, и К. П. Я. – ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 1068/02.08.2023г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно–осигурителна практика” С. /ДОДОП/ при ЦУ на НАП, с който на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, в размер на 13 100,00 лв. и лихви за забава 1 060,05 лв., за данъчни периоди м. 06 и м.07. 2022г., като неоснователна.

В касационното производство по реда на чл. 208- чл. 228 от АПК вр. чл. 160, ал. 7 от ДОПК, образувано по касационна жалба на „АДВОКАТСКО ДРУЖЕСТВО М. И М.“ по адм. д. № 4180 от 2024 г. ВАС се произнася с Решение № 7501 от 18.06.2024 г., с което отменя Решение № 1251/26.02.2024 г. на АССГ, постановено по адм. д. № 8797/2023 г. по описа на АССГ и връща делото на същия съд за ново разглеждане от друг състав.

По настоящото адм. д. № 6342/2024 г. в производството по реда на чл. 226, ал. 1 от АПК, след постановяване на Решение № 7501 от 18.06.2024 г. по адм. д № 4180/2024 по описа на ВАС е прието и приобщено по настоящото дело адм. д. № 8797/2023 г., като съдът дължи обсъждане на всички представени по делото доказателства, относими към валидността на оспорения ревизионен акт и преценка относно правилното приложение на материалния закон във връзка с определените с него задължения по ЗДДС.

При служебната проверка по чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл. чл. 119, ал. 3 ДОПК органи по приходите, при спазване на установената форма по чл. 120, ал. 1 ДОПК – Г. П. Й., на длъжност началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП П. - орган, възложил ревизията, и К. П. Я., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП П. - ръководител на ревизията.

Видно от приложените по делото доказателства със Заповед №РД-01-245 от

05.05.2022г. на директора на ТД на НАП С., функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК, считано от 05.05.2022 г. да се изпълняват от следните служители /органи по приходите/, за които съгласно заповед №3-ЦУ-753/05.05.2022 г. на Зам. изпълнителния директор на НАП не се прилагат правилата по чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК, като в посочения списък под № 1 в т.4 е посочен Г. П. Й., на длъжност началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП П. /л. 28-30/.

Със заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022 г. на Зам. изпълнителния директор на НАП на основание чл. 12, ал. 6 ДОПК и заповед №3ЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на Изпълнителния директор на НАП са определи органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 ДОПК, като в списъка са посочени и Г. П. Й., на длъжност началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП П. - орган, възложил ревизията, и К. П. Я., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП П. - ръководител на ревизията. /л. 29 гръб/.

Със заповед №3-ЦУ-17098/27.09.2022 г. на основание чл. 10, ал. 9 ЗНАП Заместник-изпълнителният директор на НАП във връзка със заповед №3ЦУ-ОПР-22/22.08.2022 г. е наредил служителите на ТД НАП, посочени със заповед №3-ЦУ-1659/05.05.2021 г. да осъществяват производствата по данъчно- осигурителен контрол по отношение на лицата, посочени в приложение към настоящата заповед, за които компетентна ТД съгласно чл. 8 ДОПК е ТД НАП С.. Приложена е по делото и заповед № РД- 09-2514/29.11.2021 г. на директора на НАП П. /л. 22/.

Съгласно Тълкувателно решение № 3/26.06.2025 г. по тълкувателно дело № 2/2024 г. на ВАС не е нищожен ревизионен акт, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите – служител на една териториална дирекция на Националната агенция за приходите, определен със заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на директора на друга териториална дирекция на Националната агенция за приходите въз основа на заповеди по чл. 12, ал. 6, изречение първо ДОПК и чл. 10, ал. 9 от Закона за Националната агенция за приходите, по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл. 8 ДОПК компетентни са органите на втората (другата) териториална дирекция.

Следователно ревизията е възложена от компетентен орган по смисъла на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл. 120, ал. 1 от ДОПК задължителни реквизити – имената и длъжностите на органите, които го издават; номер и дата; данни за ревизираното лице; обхвата на ревизията; извършените действия в ревизионното производство; мотиви за издаването му; разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице; пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва; подписи на органите по приходите, които го издават. Към ревизионния акт е приложен и ревизионен доклад, като неразделна негова част съобразно нормата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК,

съставен като електронен документ в законоустановения срок и от компетентните за това лица, съгласно чл. 117, ал. 1 от ДОПК - ревизиращите органи по приходите, на които е било възложено по надлежен ред извършването на ревизията.

При издаване на ревизионния акт органът по приходите е спазил процесуалноправните разпоредби на ДОПК. Ревизията е надлежно възложена със Заповед № Р-22221022004908-020-001 от 28.09.2022г., връчена на 13.10.2022г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221022004908-020-002/10.01.2023г, издадени от Г. П. Й., на длъжност началник сектор "Ревизии" в отдел "Ревизии" към дирекция "Контрол" при ТД на НАП П., е възложено извършването на ревизия на К. П. Я. за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди м. 06 и м.07. 2022г. и е приключила в указаните срокове.

В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила при издаване на оспорения РА.

Жалбоподателят е надлежно уведомен за започналото производство, чрез връчване на заповедта за възлагане на ревизия. На жалбоподателя е предоставен и срок за подаване на възражение срещу РД, като жалбоподателят се е възползвал от това право и подал възражение, което е преценено като неоснователно. В хода на производството по установения ред са събрани относими доказателства. Изискани писмени обяснения на основание чл. 56 от ДОПК, относно фактите и обстоятелствата, свързани с предмета на установяване. Предоставена му е и възможност да представи относими доказателства, в отговор на което същият е представил документи и обяснения, отразени в РД. Органите по приходите са приобщили по надлежния ред и взели предвид всички събрани доказателства в предходната ревизия, извършена на жалбоподателя, които са относими към извършеното облагане на неговите доходи.

Ревизионният акт обаче е издаден при неправилно приложение на материалния закон като съображенията за това са следните:

Съгласно чл.68 и чл.69 ЗДДС предпоставките за приспадане на данъчен кредит са следните: да е извършена реална доставка от регистриран по ЗДДС доставчик; тази реална доставка да е облагаема; предметът на доставката да е използван за последващи доставки, за целите и в рамките на извършваната от регистрираното лице икономическа дейност; тези последващи доставки да са също облагаеми. Тези предпоставки са кумулативни.

По отношение на документираните доставки от „АКВИЛЕЯ“ ЕООД органите по приходите са приели, че не са реално извършени от този доставчик, като в този случай е налице злоупотреба с право, чиято цел е неправомерно ползване на право на приспадане на данъчен кредит. Прието е, че поради това, че процесните фактури не съдържат конкретни данни за вида на стопанската операция, предмета на доставка, как е определена стойността на услугите, кога е възникнало данъчното събитие и от кого са извършени услугите, както и това, че в представения договор

от 09.08.2021г., възнаграждението е договорено общо и не е ясно как е формирана цената на услугите, не може да се индивидуализира по вид и размер доставката, обективизирана във фактурите. Отбелязано е, че ревизираното дружество разполага със собствен квалифициран персонал да извършва правни консултации и да изготвя договори и др. документи на своите клиенти и не е логично да възлага тези дейности на дружество без персонал и преди да е ясно от кои лица ще бъдат извършени и без да е предвидена възможност да влияе на избора на тези лица.

Въз основа на анализа на установените в хода на ревизионното производство факти, ревизиращите органи са приели, че не се установява реалност на доставките по процесните 4 фактури № [ЕГН]/24.06.2022г.; Фактура №[ЕГН]/28.06.2022г.; Фактура №[ЕГН]/20.07.2022г.; Фактура № [ЕГН]/28.07.2022г., издадени от „АКВИЛЕЯ“ ЕООД.

Този извод не се споделя от съда.

Действително, за да е налице доставка на услуга е необходимо да има доказателства за нейното извършване конкретно от изпълнителя по договора и предаване на резултата от същата на получателя по доставката. Реалността на извършените услуги се установява с удостоверяване на надеждно доказани и отчетени разходи за тяхното извършване от страна на доставчика. Това произтича от разпоредбата чл.12, ал.1 от ППЗДДС, съгласно която услугата се счита за извършена на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея, съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти.

Удостоверяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите, когато се касае за минал период спрямо този на ревизията, следва да бъде установено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя. По-конкретно, когато се касае за доставка на услуга , следва да бъде удостоверен разход при получателя за извършването ѝ респ. приход при доставчика или да бъдат представени доказателства за влягане на получената стока в облагаемата дейност на получателя .

Заклучението на вещото лице по ССчЕ установява / данните са посочени в табличен вид на стр.7 от заключението/, че издадените от „АКВИЛЕЯ“ ЕООД фактури са осчетоводени при жалбоподателя по с/ка 401 „Доставчици“. Разплащането по фактурите е извършено по банка, видно от отговора на вещото лице по въпрос № 8.

Следва да се отбележи, че твърдяната от ответника липса на конкретика относно договорените услуги, както и точно уговорено възнаграждение за конкретен вид услуга, не би могло да се определи като „индиция за липса на намерение за изпълнение на договор въобще“. Свободата на договаряне е регламентирана в чл.9 от ЗЗД и не е допустимо да се поставят допълнителни условия от страна на държавен орган, за да се приеме че същият е действителен и годен да бъде предмет на доставка, най-малкото не е условие за дължимостта на възстановяване на ДДС.

Следва да се отбележи, че дори и да е налице неприцизиране на предмета на услугите очертан в процесните фактури, това обстоятелство не може да се приеме като самостоятелно основание за отказване на право на данъчен кредит, доколкото в съвкупна преценка на представените в хода на административното производство и съдебното производство доказателства се установява, че фактурираните доставки са реално осъществени. Изложеното е относимо към доставките на „АКВИЛЕЯ“ ЕООД по договор от 09.08.2021 г. между ревизираното лице и посочения доставчик. Това е така, защото освен фактурите и договора между страните са налични приемно-предавателни протоколи, в които услугите са индивидуализирани, извършено е плащане по банков път, а видно от заключението на вещото лице по изготвената ССЧЕ счетоводните документи са отразени както в счетоводството на адвокатското дружество, така и в счетоводството на доставчика. Твърдяната от данъчните органи липса на конкретика относно договорените услуги, не би могла да се определи като индиция за липса на намерение за изпълнение на договора. Свободата на договаряне е регламентирана в чл. 9 от Закона за задълженията и договорите и не е допустимо поставянето на допълнителни условия към страните, за да се приеме че същият е действителен и годен да бъде предмет на доставка, а оттук и за преценка на въпроса за възстановяване на ДДС. Като частни документи /договор, приемно-предавателни протоколи, счетоводни документи и др./ същите не се ползват с обвързваща съда доказателствена сила, но същите не са оспорени от приходната администрация, че са представени в хода на ревизията, като съдът кредитира същите ведно с останалите факти и доказателства по делото, вкл. приетата ССЧЕ.

По отношение на кадровата обезпеченост на доставчика е безспорно, че още в хода на ревизионното производство същият е представил трудов договор с физическо лице, във връзка с изпълнението на услугите. Дори и да се приеме за недоказана кадровата обезпеченост за извършване на доставките, без поддържано и доказано от органите по приходите на наличие на данъчна измама не е достатъчно, за да обоснове отказа за правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури. Предвиденото в член 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано, когато материалните и процесуалните изисквания или предпоставки, които обуславят това право, са изпълнени от желаещите да го упражнят данъчнозадължени лица (в този смисъл решения от 21 юни 2012 г., по дело С-80/11 и С-142/11, т. 37 и 38, от 3 октомври 2019 г., С-329/18, т. 27 и от 16 октомври 2019 г.). Материалноправните изисквания, които обуславят упражняването на правото на приспадане, са изпълнени само ако доставката на стоки или услуги, за която се отнасят фактурите, е действително извършена. Въпреки това обстоятелството, че съответните услуги не са били доставени от издателя на фактурите или неговия подизпълнител, по-специално тъй като последните не са разполагали с

необходимия персонал и материали не е достатъчно, за да се приеме, че не е налице доставка на разглежданите услуги и да се изключи правото на приспадане, тъй като това може да се дължи както на прикриване с измамна цел на доставчиците, така и на просто използване на други подизпълнители (в този смисъл решение от 6 септември 2012 г., Toth, C-324/11).

Предвид безспорно установените в настоящия казус предпоставки на чл.86 ал.1 от ЗДДС, а именно че жалбоподателят е издал данъчен документ, в който е посочил данъка на отделен ред, включил е размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка- декларацията по чл.125 за този данъчен период и е посочил процесните фактури в дневника за продажбите за съответния данъчен период, то няма основание да му бъде отказано право на приспадане на данъчен кредит.

Горното налага отмяна на оспорения Ревизионен акт №Р-22221022004908-091-001 от 27.04.2023 г., издаден от Г. П. Й. – орган, възложил ревизията, и К. П. Я. – ръководител на ревизията в оспорената част, потвърден с Решение № 1068/02.08.2023г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно–осигурителна практика” С. /ДОДОП/ при ЦУ на НАП, с който на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ г. в размер на 13 100,00 лв. и лихви за забава 1 060,05 лв., за данъчни периоди м. 06 и м.07. 2022г. в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „АКВИЛЕЯ“ ЕООД като незаконосъобразен.

Съобразно изхода на делото, в полза на жалбоподателя следва да се присъдят претендираните разноски, съобразно представен списък, съответно при първото разглеждане на делото в размер на 2700 лв. по адм. д. № 8797/2023 г. на АССГ, 3000 лева- разноски за адвокатско възнаграждение пред настоящата инстанция и в размер на 3000 лв. за представителство пред касационната инстанция, 450 лева-депозит за вещо лице и 50 лева за държавна такса по адм. д. № 8797/2023 г. на АССГ и 114 лева- държавна такса за касационно обжалване или общо в размер на 9314 лв.

Водим от горното съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „АДВОКАТСКО ДРУЖЕСТВО М. И М.“, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 1, ап. 1, представлявано от Управителя М. М. М., чрез адв. В. В., Ревизионен акт /РА/ №Р-22221022004908-091-001 от 27.04.2023 г., издаден от Г. П. Й. – орган, възложил ревизията, и К. П. Я. – ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 1068/02.08.2023г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно–осигурителна практика” С. /ДОДОП/ при ЦУ на НАП, с който на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, в размер на 13 100,00 лв. и лихви за забава 1 060,05 лв., за данъчни периоди м. 06 и

м.07. 2022г., в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от доставчика „АКВИЛЕЯ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], като незаконосъобразен.

ОСЪЖДА Национална агенция по приходите да заплати на „АДВОКАТСКО ДРУЖЕСТВО М. И М.“, ЕИК[ЕИК] сумата от 9314 лева, разноси по делото.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването на страните за изготвянето му.

Съдия: