

# РЕШЕНИЕ

№ 146

гр. София, 11.01.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,**  
в публично заседание на 27.10.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ирина Кюртева**

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **3255** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл.156 – чл.161 ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление в [населено място], [улица], ет.1, представлявано от изп.директор Д. Лидиянов против ревизионен акт(РА) Р-22220318007328-091-001/23.10.2019г., потвърден с Решение № 243/13.02.2020г. на директора на дирекция“ ОДОП“ при ЦУ на НАП [населено място] в следните му части: По ЗКПО:в определения за 2016г. КД в размер на 746,64 лв. и лихви 194,14лв.; в определения за 2017г. КД в размер на 621,42 лв. и лихви 98,57лв.;По ЗДДС-определен за данъчен период м.12.2016г. допълнителен ДДС в размер на 1493,29 лв. и лихви 419,81 лв.; определен за данъчен период м.12.2017г. допълнителен ДДС в размер на 1236,63 лв. и лихви 222,27 лв.

В жалбата се твърди, че незаконосъобразно е преминаването кам ревизия по реда на чл.122 и следващите от ДОПК, тъй като нито в РД, нито в РА са посочени доказателства за наличието на обстоятелствата по чл.122, ал.1, т.2 ДОПК за укриване на приходи. Не са констатирани обстоятелствата, посочени в чл.123 ДОПК. Представянето на ГФО и други декларации не представлява завършена счетоводна услуга, като следва да се отчете, че по-голямата част от дружествата не са извършвали дейност през ревизираните периоди и обслужването им се изразява в подаване на нулеви годишни декларации, а друга част са при условията на свързаност с други фирми, на които е извършвана ефективна счетоводна дейност. Твърди, че при извършване на дейността си се ръководи от изработен „ДРС №2“(Дал С. Работен Стандарт) , като разпоредбите на този стандарт не са съобразени от ревизиращите.

Позовава се на нарушение на чл.117, ал.1 ДОПК като твърди, че РД е издаден след срока на ревизията. Оспорва изводите на органите по приходите, че има нефактурирани получени плащания, разплащанията се извършвали единствено и само по банков път. Моли за отмяна на оспорения акт като неправилен и незаконосъобразен.

В съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от адв. Г., който поддържа жалбата и моли да бъде уважена. Претендира за присъждане на сторените по делото разноски.

Ответникът - директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление С. на Националната агенция за приходите, чрез юрк. Г., оспорва жалбата изцяло, като претендира законосъобразност на РА. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Подробни съображения страните излагат в представените в срок писмени бележки.

Софийска градска прокуратура, редовно призована, не се представлява и не изразява становище.

Съдът като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, извърши дължимата проверка по реда на чл.160, ал.2 ДОПК на оспорения акт, от фактическа страна приема следното:

Ревизионното производство е възложено със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22220318007328-020-001 от 30.11.2018 г., връчена по електронен път на 07.12.2018 г., изменена със Заповеди за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) №Р-2222318007328-020-002/24.01.2019 г., №Р-2222318007328-020-003/06.03.2019 г. и №Р-2222318007328-020-004/18.10.2019 г. Предмет на ревизията на [фирма] е установяване задълженията за данък върху добавената стойност (ДДС) за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2017 г. и задължения за корпоративен данък (КД) за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2017 г. Всички заповеди са издадени от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С.. Със ЗИЗВР №Р-2222318007328-020-002/24.01.2019 г. е определена И. Е. К., на длъжност инспектор по приходите да извърши ревизията вместо Р. Б. Я. на длъжност главен инспектор по приходите. Със ЗИЗВР №Р-2222318007328-020-004/18.10.2019 г. е определена М. А. Керманова-Н., в качеството ѝ на ръководител на ревизията да извърши ревизията вместо С. В. П., в качеството ѝ на ръководител на ревизията. С Решение за изземване разглеждането и решаване на конкретна преписка №Р-22220318007328-098-002/18.10.2019 г., издадено от В. В. В., оправомощена съгласно Заповед №РД-01-818/10.05.2018г. на директора на ТД на НАП С., преписката е иззета, поради продължителен отпуск по болест и предстоящ отпуск по майчинство на органа, определен да изпълнява функциите на ръководител екип, и правомощията са възложени на М. А. Керманова-Н., на длъжност главен инспектор по приходите в сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-1900/10.10.2019 г. на директора на ТД на НАП С., считано от 14.10.2019 г. до 31.12.2019 г. да изпълнява функциите на ръководител екип. Срокът на ревизията е до 07.05.2019г.

Основна дейност през ревизирания период на ревизираното лице е извършване на финансово-счетоводни услуги, данъчни, икономически, маркетингови и др. консултации в сферата на икономиката.

От органите по приходите е извършена справка в информационния масив на НАП за

подадени от дружеството ежемесечни справки-декларации по ЗДДС, при която са установени данни за дружествата, за които са подавани декларации за ревизирания период, описани на стр. 19-28 от РД. При извършена справка в информационния масив на НСИ, Търговски регистър и информационните системи на НАП ревизиращите органи са установили годишни финансови отчети (ГФО) на дружества, които не фигурират в справката за клиентите, представена от ревизираното лице, но са заверени от него. При извършената съпоставка са установени несъответствия за 48 дружества за 2016 г. и 12 дружества за 2017 г., описани поименно на стр. 29-31 стр. от РД. Въз основа на установените несъответствия, от ревизираното лице е изискана информация за вида на извършените услуги към съответните дружества, цената на предоставените услуги, документи, по силата на които е извършена счетоводната услуга и счетоводни регистри за отчитането на доставките. В табличен вид е представена информация за дружествата, свързана с извършвана дейност през ревизираните периоди, наличие на издадени фактури и връзка с други обслужвани клиенти. Информацията е обобщена на стр. 31-50 от РД. Въз основа на предоставените данни и счетоводна документация органите по приходите са установили наличие на обстоятелствата, взирани в разпоредбата на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, а именно налице са укрити приходи от дружеството, от извършени счетоводни услуги, които не са отчетени в счетоводството. На стр. 51-52 от доклада органите по приходите са описали кои са относимите обстоятелства по чл. 122, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл.124 ал.1 ДОПК на ревизираното лице е връчено Уведомление обр.КД-113 № Р-22220318007328-113-001/07.05.2019г. и Уведомление № Р-22220318007328-139-001/07.05.2019г., с които лицето е уведомено, че основата за облагане с КД и ДДС ще бъде определена по предвидения в чл.122 ДОПК ред. Връчено е ИПДПОЗЛ №Р-22220318007328-040-003/07.05.2019 г., с което е изискана декларация по чл. 124, ал. 3 от ДОПК, в отговор на което са представени писмени обяснения и попълнена декларация по чл. 124, ал. 3 от ДОПК.

В представените писмени обяснения е посочено, относно начина на обслужване на клиентите и договаряне на цените за извършваните услуги, че на повечето дружества са извършвани частични счетоводни услуги, като оформяне на годишните финансови отчети и/или данъчни декларации, за което са издадени фактури. Направено е уточнение, че неиздаването на фактури в някои случаи, се дължи на причината, че разходите за счетоводните услуги са поемани от свързаните лица (също клиенти на жалбоподателя) на дружествата, които са реалните получатели на услугите. Други причини за липсата на издадени фактури, ревизираното лице е посочило извършването на плащане в следващ период; дружествата били в ликвидация, несъстоятелност, в затруднен период, предвид което не могат да погасят задълженията си. За редовно обслужваните клиенти извършената услуга е въз основа на сключен договор и плащанията са в зависимост от издадените фактури, а в случай, че услугата е еднократна или повтаряема, когато предварително не е известно дали ще бъде извършвана редовно, обслужването е без писмен договор, а само въз основа на издадени фактури. Уточнено, е че всички плащания от клиентите са постъпвали по банков път.

Органите по приходите са установили следните 38 дружества за 2016 г., за които ревизираното лице е вписано като съставител на ГФО и ГДД, които не са посочени в предоставената от самото лице справка с клиенти и за които не са издадени фактури,

съответно отчетени приходи от счетоводни услуги: [фирма] с ЕИК[ЕИК], - [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], - [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], „Д & М – 21“ О. с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК].

За 2017 г. дружествата са 21 бр.- [фирма], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], В. АД, [фирма], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], „Д & М – 21“ О., [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма], [фирма], [фирма] с ЕИК[ЕИК].

При извършената насрещна проверка на дружествата, от част от тях са представени договори с предмет, посочен в чл.1: „пълно счетоводно и/или консултативно обслужване“. За другата част договорите са представени от жалбоподателя. Договорите са еднотипни и в тях не е договорена конкретна цена на услугите, а са предвидени възможности плащането да се договаря с месечен абонамент или за отделна извършена услуга. Не е установена предварително договорена цена, както и възможност за безвъзмездно предоставяне на счетоводни услуги. В писмените обяснения, дадени от управителите на дружествата при извършената насрещна проверка е посочено, че счетоводното обслужване през процесните години е извършвано от дружеството-жалбоподател и че плащането се извършва на база фактура за извършените услуги, по банков път. Установено е, че всички плащания на жалбоподателя се извършват по банков път и същия не разполага с касов апарат.

Представена е от жалбоподателя изработена рамкова форма „Дал сиат работен стандарт“ (ДРС) №2 за ценовата политика, определяне на цената и договарянето ѝ, регистри на сметка 411 (клиенти) за ревизириания период. В чл.12 от този документ са регламентирани предпоставките за безвъзмездно обслужване за срокове и количества услуги. Изрично е записано, че такова обслужване се извършва с решение на оперативното ръководство на дружеството-жалбоподател, като доказателства за конкретно решение по отношение на горепосочените дружества за безвъзмездно обслужване, не са ангажирани. В чл.13 от ДРС №2 е предвидена възможност безвъзмездно обслужване да се извърши и по молба на обслужвания клиент, но и такива доказателства не са ангажирани.

От дружеството е представена справка за обслужваните клиенти през ревизираните периоди, която съдържа данни за дружествата, регистрация по ЗДДС, договори, дата на прекратяване, дейности, дата на ГФО, анекси, месечна/годишна цена с вкл. ДДС, подробно описана на стр. 8-18 от РД.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22220318007328-092-001 от 25.09.2019 г., връчен по електронен път на жалбоподателя на 25.09.2019г. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу констатациите в РД е подадено писмено възражение с вх.

№Р-22220318007328-ВЗР-001-И/09.10.2019 г.

Ревизията приключва с РА №Р-2222318007328-091-001/23.10.2019 г., издаден от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и М. А. Керманова-Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

Ревизиращият екип е достигнал до извода, че ревизираното лице е извършило счетоводни услуги( заверяване на ГФО, СД по ЗДДС и ГДД по чл.92 ЗКПО), за което е получило приходи, т.к. не е установено безвъзмездното им предоставяне, но не е издавало документи на горепосочените търговци. Като крайни правни изводи органите по приходите са определили основата за облагане по ЗКПО и ЗДДС на основание чл. 122, ал. 2 ДОПК, по аналог, като са взели за база цени от номенклатурата с клиенти, които ревизираното лице е определило при обслужването на клиент, който не извършва дейност; клиент със сходство в декларираните приходи и разходи, брой лица с осигуряване, регистрация по ДДС; размер на суми по фактури, издадени през двете ревизирани години или през 2018 г.

Не е уважено възражението на жалбоподателя относно дружествата [фирма] и „Д & М – 21“ О., че изпълнителят на услугите е [фирма], от чието име са издадени и фактурите. Ревизиращите органи са приели, че тъй като ГФО и ГДД по чл. 50 от ЗКПО са изготвени и подписани от [фирма], дори е налице и сключен договор между страните, безспорно се доказва, че именно жалбоподателят е извършил услугите към спорните клиенти, което съдът споделя.

Като краен резултат за целите на определянето на корпоративния данък(КД) е установено следното: за 2016 г. е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО с деклариран счетоводен финансов резултат печалба в размер на 5 046,10 лв. и данъчен финансов резултат печалба в размер на 7 392,78 лв. Декларирано е намаление на счетоводния финансов резултат с размера на годишни данъчни амортизации по смисъла на чл. 54, ал. 1 от ЗКПО в размер на 13 842,64 лв. Декларираното увеличение на счетоводния финансов резултат е формирано от годишни разходи за амортизации по чл. 54, ал. 2 от ЗКПО в размер на 13 859,32 лв. и от разходи за начислени глоби, конфискации, санкции и лихви за просрочие на основание чл. 26, т. 6 от ЗКПО в размер на 2 330,00 лв. След извършените корекции при определяне на данъчната основа за облагане с корпоративен данък ревизиращия екип на основание гореизложеното и Закона за счетоводството и СС – 18 (Приходи) е преобразувал счетоводния финансов резултат в посока увеличение при формиране на данъчния финансов резултат със сумата на неотчетените приходи в размер на 7 466,47 лв. По отношение на разходите свързани с тези приходи е констатирано, че те са отчетени през 2016 г. и не са отнесени като разходи за бъдещи отчетни периоди. Дружествата към които не са издавани фактури за извършени счетоводни услуги, като съответно неотчетените приходи не са намерили отражение в счетоводния и данъчен финансов резултат са описани поименно на стр. 109 от РД. С РА е установен данъчен финансов резултат печалба в размер на 14 859,25 лв. и полагащ се корпоративен данък в размер на 1 485,92 лв. Ревизираното дружество е упражнило правото си по чл. 92, ал. 5 от ЗКПО, като е ползвало ефективно отстъпка от дължимия годишен данък в размер на 7,39 лв. Установен е внесен корпоративен данък в размер на 731,89 лв. и дължим данък в размер на 746,64 лв.

За 2017 г. е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО с деклариран счетоводен финансов резултат печалба в размер на 44 163,34 лв. и данъчен финансов

резултат печалба в размер на 44 695,46 лв. Декларирано е намаление на счетоводния финансов резултат с размера на годишни данъчни амортизации по смисъла на чл. 54, ал. 1 от ЗКПО в размер на 30 778,83 лв. Декларираното увеличение на счетоводния финансов резултат е формирано от годишни разходи за амортизации по чл. 54, ал. 2 от ЗКПО в размер на 30 778,83 лв. и от разходи за начислени глоби, конфискации, санкции и лихви за просрочие на основание чл. 26, т. 6 от ЗКПО в размер на 532,12 лв. След извършените корекции при определяне на данъчната основа за облагане с корпоративен данък ревизиращия екип на основание гореизложеното и СС – 18 Приходи е преобразувал счетоводния финансов резултат в посока увеличение при формиране на данъчния финансов резултат със сумата на неотчетените приходи в размер на 6 214,29 лв. По отношение на разходите свързани с тези приходи е констатирано, че те са отчетени през 2017 г. и не са отнесени като разходи за бъдещи отчетни периоди. Дружествата към които не са издавани фактури за извършени счетоводни услуги, като съответно неотчетените приходи не са намерили отражение в счетоводния и данъчен финансов резултат са описани поименно на стр. 110 от РД с изключение на [фирма]. С РА е установен данъчен финансов резултат печалба в размер на 50 909,75 лв. и полагащ се корпоративен данък в размер на 5 090,97 лв. Установен е внесен корпоративен данък в размер на 4 469,55 лв. и дължим данък в размер на 621,42 лв.

По отношение на задълженията по ЗДДС и допълнително начисления ДДС за неотчетени приходи от счетоводни услуги, на основание разпоредбата на чл. 122 от ДОПК органите по приходите са определили размера на ДДС от неотчетените приходи за извършени счетоводни услуги, за които не е издаден счетоводен документ за 2016 г. и 2017 г., като за данъчен период м. 12.2016 г. допълнително начисления ДДС е в размер на 1 493,24 лв.; за данъчен период м. 12.2017 г. допълнително начисления ДДС е в размер на 1 236,63 лв.

РА е връчен на 23.10.2019 г. Оспорен е по административен ред с жалба вх. №53-04-439#1/08.11.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-2085/12.11.2019 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., по която административният орган се е произнесъл с Решение № 243/13.02.2019г., с което РА е потвърден в следните му части: По ЗКПО-в определения за 2016г. КД в размер на 746,64 лв. и лихви 194,14лв.; в определения за 2017г. КД в размер на 621,42 лв. и лихви 98,57лв.;По ЗДДС-определен за данъчен период м.12.2016г. допълнителен ДДС в размер на 1493,29 лв. и лихви 419,81 лв.; определен за данъчен период м.12.2017г. допълнителен ДДС в размер на 1236,63 лв. и лихви 222,27 лв.

ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени като електронни документи и връчени по електронен път на дружеството -жалбоподател. В хода на съдебното производство са представени от ответника и писмени доказателства за наличие на валиден електронен подпис по смисъла на чл.24 ЗЕДЕП, от които се установява че органите по приходите, подписали актовете, са притежавали валиден електронен подпис, което не се оспорва от жалбоподателя.

В хода на съдебното производство обяснения даде г-н А. Лидиянов, който е мажоритарен собственик на дружеството-жалбоподател. Същият поясни, че съобразно приетите стандарти на дружеството, същото е приело, че

определени дейности за категория клиенти без дейност и свързани лица, се извършват безплатно. Това потвърди и св. Д. К. – личен асистент в дружеството, както и че разплащанията се извършват само по банков път.

По молба на жалбоподателя е назначена и изслушана ССЧЕ за установяване на това, води ли дружеството редовна счетоводна отчетност; има ли данни за несъответствие между приходите на дружеството и имущественото му състояние по счетоводни данни; какви мерки и/или обстоятелства има, които не предполагат възможност за укриване на приходи? Експертизата установява, че дружеството води редовна счетоводна отчетност. Експертизата е направила анализ на имущественото състояние, на собствения и на привлечения капитал на дружеството. Изчислен е коефициент на покритие на собствения капитал, който за 2016 г. е 1.43, а за 2017 г. е 1.24. Този коефициент показва, че дружеството разполага с достатъчно собствени средства, за да придобие имуществото, което има, т.е няма несъответствие между приходите на дружеството и имущественото му състояние по счетоводни данни. Констатирано е на база счетоводни данни, че няма осчетоводени постъпления в касата от продажби и че дружеството няма касов апарат. По счетоводни данни в касата на дружеството за процесните периоди е имало постъпления от кредитори, а по банката има единични постъпления на суми, осчетоводени като разчетни взаимоотношения. Вещото лице прави заключение, че няма документирані случаи, сочещи за укрити приходи.

Съдът, прие експертното заключение като обективно и компетентно изготвено.

## **ПРАВНИ ИЗВОДИ:**

Жалбата е подадена от лице с надлежна легитимация, след изчерпване на фазата на административния контрол, срещу потвърден от решаващия орган РА, в рамките на преклузивния срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Същата отговаря на изискванията на чл. 149 от ДОПК и като такава е процесуално допустима за разглеждане по същество.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от кодекса. Изготвен е в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа необходимите реквизити. Мотивиран е подробно, като неразделна част от него е и ревизионният доклад, където са подробно изложени фактическите констатации и съображения на екипа.

Изложеното обуславя извод, че са спазени изискванията за съдържание и форма на актовете на органите по приходите, не са допуснати нарушения на процесуалните правила, като дружеството-жалбоподател е имало в пълнота процесуалната възможност да се запознае с актовете и да представи доказателства в защита на правата си, което е и направено.

По отношение на възражението на жалбоподателя относно наличие на процесуално нарушение при издаването на РД след срока, визиран в чл. 117 от ДОПК, същото е неоснователно, доколкото издаването на РД след законоустановения срок не засяга валидността на РД или РА. Срокът по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е инструктивен, а не преклузивен, и неспазването му не

води до незаконосъобразност или нищожност на ревизионния доклад и акт, нито лишава задълженото лице от правото му на защита. Също и РА е издаден от компетентни органи, в рамките на законосъобразно образувано ревизионно производство, при спазване на срока по чл.109, ал.1 ДОПК, като не са налице основания за обявяването на акта за нищожен.

Относно материалната законосъобразност на РА, съдът намира следното:

Не се спори, че дружеството -жалбоподател е извършвало счетоводни услуги на процесните фирми: подписвало и подавало ГФО, като съставител на годишни данъчни декларации по чл. 50 от ЗКПО и справки-декларации по ЗДДС. Спорът е относно приложимостта на процедурата по чл.122-124 ДОПК, в частност наличие на обстоятелства по чл. 122, ал.1, т.2 ДОПК и възмездността на счетоводните услуги, извършвани от ревизираното лице през ревизираните периоди, респ. определените допълнителни задължения, доколкото се твърди че за неработещите дружества услугата е извършвана безвъзмездно, а за свързаните фирми е фактурирана на една от тях, позовавайки се на чл.12 и чл.13 от изработена рамкова форма „Дал сиат работен стандарт“ (ДРС) №2 за ценовата политика, определяне на цената и договарянето ѝ, регистри на сметка 411 (клиенти) за ревизирания период.

Досежно довода за неприложимост на процедурата по чл.122-124 от ДОПК при определянето на конкретните данъчни задължения, съдът намира същият за неоснователен.

Относно наличието на предпоставките по чл. 122, ал.1, т.2 ДОПК – данни за укрити приходи, в настоящия казус следва да се посочи, че няма съмнение, че за процесните отчетни периоди, дружеството-жалбоподател е извършвало счетоводни услуги, като не е издавало съответните документи, не е отчитало и реализираните приходи. Констатираното от органите по приходите съмнение за укрити приходи е относимо към обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК.

В ДОПК няма легална дефиниция на понятието „данни“, нито има препращане към друг нормативен акт, в който е уредено понятието; не съществува изискване данните да са достатъчни или те да са достоверни. ДОПК в чл. 122, ал. 1, т. 2 не налага изискването за наличие на доказателства за укрити приходи или доходи. Може да се приеме, че ще са налице данни за укрити приходи или доходи, когато на орган по приходите преди или по време на извършване на данъчна ревизия или проверка са станали достояние сведения от такова естество, че да се направи въз основа само на тях обосновано предположение, налагащо извод за наличие на укрит приход или доход на проверявания или ревизиран субект. За целите на данъчното облагане един приход или доход е укрит(скрит) тогава когато, същият не може да се види или намери обективно, т.е. когато един приход или доход, подлежащ на облагане не е намерил отражение в облагаемата маса на даден субект и не може да се проследи по обективни данни и признаци същият да е бил обложен – прихода или дохода не е бил обложен със съответния данък. Не е необходимо наличието на умисъл(цел) прихода или дохода да бъде скрит(необложен).

След като в хода на ревизионното производство е установено подаване на документи от ревизираното лице от името на 38 дружества за 2016 г. и 21 дружества за 2017 г., описани поименно на стр. 29-31 стр. от РД, пред НАП,



НСИ и Търговския регистър, изискващи счетоводни познания и доказващи извършване на счетоводни услуги от ревизираното лице на тези дружества, за която дейност не са осчетоводени приходи и тези дружества не са посочени в справка за клиентите, представена от самото ревизирано лице, то правилен е изводът на органите по приходите за наличие на данни, предполагащи укрити приходи по смисъла на чл.122, ал.1, т.2 от ДОПК и провеждане на ревизията по особения ред на чл.122 и сл. ДОПК. Това е така, тъй като от доказателствата по делото по безспорен начин се установява, че не е налице кореспонденция между отразеното в счетоводните регистри на ревизираното дружество и служебно установените данни от ИМ на НАП.

Съгласно чл.124, ал.2 ДОПК в производството по обжалването на ревизионния акт при извършена ревизия по реда на чл. 122 фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 е подкрепено със събраните доказателства.

А събраните доказателства доказват факта на извършването на констатирани конкретни счетоводни услуги, изразяващи се в подаване на ГФО, ГДД и СД, което не се оспорва от жалбоподателя. Това не се оспори и в обяснението на мажоритарния собственик на дружеството-жалбоподател г-н А. Лидиянов. Обстоятелството, че на тези дружества са предоставяни счетоводни услуги се потвърждава и от представените при извършените насрещни проверки еднотипни договори и писмени обяснения на управителите на дружествата, в които клиентите изрично потвърждават предоставянето на счетоводни услуги от ревизираното дружество през проверявания период. Или иначе казано, между въпросните търговци и дружеството-жалбоподател са създадени правоотношения по договори за изработка – счетоводна услуга (писмени такива), с които определени търговци предоставят на дружеството-жалбоподател широк кръг от правомощия, свързани със счетоводното и консултативно обслужване във връзка с дейността им. Както разпорежда уредената в чл. 264, ал.3 ЗЗД необорима презумпция, възложената от търговците работа е приета от тях. Следва в тази връзка да се посочи, че нито се твърди, нито се установява по делото, в т.ч. и в отговорите на отправените ИПДПОТЛ към клиентите на жалбоподателя, че уговорената работа е извършена неточно в качествено, количествено и темпорално отношение, следователно, за жалбоподателя е налице право да получи възнаграждение(чл.5 от договора), като няма данни за уговаряне на безвъзмездна услуга.

Не води до извод в обратната насока и твърдението, че на част от търговците, неосъществяващи дейност през ревизираните периоди, са предоставяни безвъзмездни счетоводни услуги, доколкото същото остана недоказано. При положение, че от страна на жалбоподателя се твърди, че е извършвано безвъзмездно предоставяне на счетоводни услуги, следваше за установяване на съответните факти и обстоятелства да бъдат ангажирани доказателства, вкл. гласни. Каквото и да било искане в тази насока обаче, не бе направено по делото от страна на жалбоподателя. При това положение, изложените в тази връзка възражения от жалбоподателя, съдът намира за неоснователни и недоказани.

Така например, дружествата, които не са осъществявали дейност през 2016 г., са: [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и още шест дружества от общо 38, а през 2017г. са по-малък брой от всичките 21 бр. За всички дружества са представени договори за счетоводно обслужване, които са еднотипни и в които липсва договореност за безвъзмездно предоставяне от жалбоподателя на счетоводни услуги. В раздел III Плащане, чл.5 и чл.6 е договорено плащането да се осъществява с месечен абонамент или за всяка извършена услуга, както и че се определя съобразно ценоразпис и допълнителни договорености. Също така, в писмените обяснения на управителите на дружествата-търговци, изрично се сочи, че счетоводното обслужване през процесните 2016г. и 2017г. е извършвано от жалбоподателя на основание сключения договор, включващо пълни счетоводни услуги, вкл. изготвяне на ГФО и ГДД. В никое от обясненията не е посочено, че съществува хипотеза при неизвършване на дейност през съответната година, услугата да се извършва безплатно от жалбоподателя. Освен това, както от съдържанието на договорите, така и от обясненията на управителите, не се доказва твърдението на жалбоподателя, че при счетоводно обслужване на свързани фирми, услугите ще се фактурират само на една от тях. Такава възможност не е предвидена и в изработена рамкова форма „Дал сиат работен стандарт“ (ДРС) №2 за ценовата политика, определяне на цената и договарянето ѝ, регистри на сметка 411 (клиенти) за ревизирия период. Неоснователно е позоваването на чл.12 и чл.13 от ДРС №2, тъй като за предоставянето на безвъзмездни услуги се изисква или решение на оперативното ръководство (чл.12), или молба на обслужвания клиент(чл.13). Доказателства за наличието на тези хипотези не се ангажираха от жалбоподателя, поради което е недоказано твърдението за безвъзмездно обслужване на процесните търговци през ревизирия период.

От представените фактури за заплатени счетоводни услуги през следващата ревизирана година, например за [фирма]- фактура от 04.09.2017г. с основание „счетоводни услуги“ на стойност 24 лв. с ДДС, не се доказва че плащането включва и услуга от предходната 2016г. От съдържанието на фактурата също така не се доказва плащане на счетоводна услуга за свързана фирма, както твърди жалбоподателя. Примерно, че услугата за [фирма] за 2016г. е заплатена на основание издадена фактура от [фирма]. Отделно от това, в представените фактури, за които безспорно е установено, че са осчетоводени в счетоводството на жалбоподателя, се констатира, че в същите като наименование на услугата е посочено най-общо "счетоводна услуга" - липсва обаче посочване на период, за който се отнася съответната услуга, поради което не може да бъде установено по безспорен начин за какъв период (месец, година) се отнася всяка от издадените от жалбоподателя фактури, а от там и дали са издадени фактури за всички счетоводно обслужвани периоди.

В хода на ревизионното производство са изследвани всички относими за дружеството обстоятелства така, както са посочени в чл. 122, ал.2 ДОПК. В конкретния случай фактическите констатации в ревизионния акт, предмет на настоящото обжалване, се подкрепят от събраните в хода на административното производство доказателства, които са приети и приложени

по делото. Доказателства, които да оборят нормативно установената материална доказателствена сила на ревизионния акт, не са ангажирани нито в хода на административната процедура, нито пък в хода на съдебното производство. От страна на жалбоподателя не се ангажираха необходимата пълнота от доказателства, които да обосноват извод за истинност на поддържаното становище, че част от счетоводните услуги са извършвани безвъзмездно и/или за тях не са получавани приходи, а за друга – плащането е извършено от свързани фирми.

При това положение и при определяне на цените на извършваните счетоводни услуги, за които не са отчетени приходи, с оглед формиране на данъчните основи, са използвани определените в издадените фактури при равни други условия, като при техния анализ, ревизиращите са установили, че цените определени в тях, са формирани съобразно вида на извършваната дейност на обслужваното лице, периодичността на услугата (ежемесечна или годишна), наличие на наети лица, извършени операции – подадени СД, ГФО, ГДД.

Органите по приходите максимално обективно са установили в условията на облагане по аналог постъпленията в дружеството, по повод изпълнението на сключените договори за счетоводни услуги. Според разпоредбата на чл. 4, ал.1, т.1 ЗСч, приходите и разходите, произтичащи от сделки и събития, се начисляват към момента на тяхното възникване, независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства или техните еквиваленти и се включват във финансовите отчети за периода, за който се отнасят. По смисъла на т.2 от СС 18 "Приходи", приход е брутният поток от икономически изгоди през периода, създаден в хода на обичайната дейност на предприятието, когато този поток води до увеличаване на собствения капитал отделно от увеличенията, свързани с вноските на собствениците. В т.5.1 от СС 18 са изчерпателно регламентирани предпоставките, при настъпване на които приходът се признава. Предвид изложеното и доколкото пред съда не бяха ангажирани доказателства, които да опровергават така изложените констатации и правни изводи за реализацията и неотчитането на приходите, се обосновава, че органът по приходите законосъобразно е увеличил финансовия резултат на дружеството за 2016 г. - 2017 г., както и определил основата за определяне на дължимия данък по ЗДДС. Доказателства, които да подложат на съмнение така възприетите факти и обстоятелства и формираните въз основа на тях правни изводи, не се ангажираха от страна на жалбоподателя. Недоказването на договорено безвъзмездно предоставяне на счетоводните услуги обосновава икономическа изгода и приход за жалбоподателя, като логична последица и еквивалент на извършена от него договорена услуга. Горното е достатъчно, за да се направи извод за наличието на предпоставките по чл. 122, ал.1, т.2 ДОПК, което от своя страна обосновава необходимостта да се прибегне до особения ред за извършване на данъчна ревизия, предвиден в чл. 122 и сл. ДОПК, който е приложим във всеки случай, когато данъчната основа не може да бъде определена по реда на съответния материален данъчен закон.

Формираната по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК данъчна основа във всички случаи се различава от действителната такава, ако тя бе формирана изцяло

по правилата на материалния данъчен закон. Това обаче се дължи на неправомерно поведение на данъчно-задълженото лице, което с действията си, най-често с несъставяне на необходимите документи, води до невъзможност точно да бъде определен размера на доходите/приходите, които участват при формиране на данъчната основа. В случая обаче следва да бъде изцяло споделен подхода на органите по приходите за определяне цената на предоставяните от жалбоподателя счетоводни услуги, а именно - на база цените на самият жалбоподател, на които той е извършвал счетоводни услуги, аналогични на тези предоставяни на описаните в РД търговци-клиенти на жалбоподателя. От значение е не пазарната цена на съответната услуга, а цената срещу която конкретно жалбоподателят ги е предоставял през процесния период.

Съдът не споделя и даденото тълкуване на материалния закон от страна на жалбоподателя, че при липса на констатации в ревизионното производство за обстоятелствата по чл. 123, ал. 1, т. 1 или 2 от ДОПК, наличието на неотчетени приходи не се презумира, а следва да се докаже от ревизията. С нормата на чл. 123, ал. 1, т. 1 и 2 от ДОПК са създадени формулирани две самостоятелни хипотези, при наличието на които се презумира, че е налице подлежаща на облагане печалба или доход в случаите на чл. 122, ал. 1 от ДОПК. В конкретния случай основаниято за провеждане на ревизията е чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК -наличие на данни за укрити приходи, която хипотеза е самостоятелна и не се намира в зависимост с някоя от хипотезите по чл. 123, ал. 1, т. 1 и 2 от ДОПК. (Решение № 7467 от 7.06.2010 г. на ВАС по адм. д. № 16488/2009 г., I о.). Видно от констативната част на ревизионния акт, основанията за провеждане на ревизия по особения ред са само поради наличие на данни за хипотеза по чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК, - данни за укрити приходи или доходи, а не и по т.4, поради което заключението по ССЧЕ е неотнормисимо.

Следва да се посочи, че съдебното решение не може да почива на предположения, а само и единствено на безпротиворечиви изводи, основани на несъмнено установени в производството факти и обстоятелства. Както вече се посочи, в хода на съдебното производство, дружеството-жалбоподател разполагаше с пълната възможност да докаже поддържаното от него твърдение. Въпреки оказаното от съда съдействие, това не е сторено.

Изводът на органите по приходите, че дружеството-жалбоподател е извършвало счетоводни услуги, като не е издавало съответните документи, не е отчитало и реализираните приходи, съдът намира за правилен и законосъобразен. Ревизиращите органи са достигнали до него след анализ на събраните в хода на извършени проверки в ИМ на НАП, насрещни проверки на множество търговци, както и представени от жалбоподателя в отговор на отправените му ИПДПОЗЛ, доказателства.

По така изложените съображения, жалбата ще следва да бъде отхвърлена като неоснователна и недоказана.

С оглед изхода на делото, на ответника – Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – НАП [населено място], на основание ч. 161, ал. 1 от ДОПК следва да се заплатят разноски за юрисконсултско

възнаграждение, поискано в последното съдебно заседание, в размер на 753,00 лв., определено съгласно разпоредбата на чл. 8, ал. 1, т. 3 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения съобразно защитения материален интерес(общо 5 032,77лв.) в размер на 581 лева.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, съдът

## **Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление в [населено място] , [улица], ет.1, представлявано от изп.директор Д. Лидиянов против ревизионен акт № Р-22220318007328-091-001/23.10.2019г., потвърден с Решение № 243/13.02.2020г. на директора на дирекция“ ОДОП“ при ЦУ на НАП [населено място] в следните му части: по ЗКПО- в определения за 2016г. КД в размер на 746,64 лв. и лихви 194,14лв.; в определения за 2017г. КД в размер на 621,42 лв. и лихви 98,57лв.; по ЗДДС-определен за данъчен период м.12.2016г. допълнителен ДДС в размер на 1493,29 лв. и лихви 419,81 лв.; определен за данъчен период м.12.2017г. допълнителен ДДС в размер на 1236,63 лв. и лихви 222,27 лв.

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление в [населено място] , [улица], ет.1, представлявано от изп.директор Д. Лидиянов да заплати на Дирекция "ОДОП" – С. при ЦУ на НАП сумата от 581(петстотин осемдесет и един) лева разности по делото за юрисконсултско възнаграждение.

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

Решението да се съобщи на страните чрез изпращане на преписи от него по реда на чл. 137 от АПК.

## **СЪДИЯ:**