

РЕШЕНИЕ

№ 37970

гр. София, 17.11.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 67 състав, в
публично заседание на 28.10.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Лилия Йорданова

при участието на секретаря Мая Георгиева, като разглежда дело номер **3183** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба на „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] с адрес [населено място],[жк], [улица], ет.2, представлявано от Г. Х. А.- управител срещу Ревизионен акт №Р-222202221005693-091-001/07.10.2022г., издаден от Л. Д. Р. –ръководител на ревизията и И. Х. К. – възложил ревизията, мълчаливо потвърден от директора на дирекция ОДОП С.. В срока по чл.156, ал.6 от ДОПК Зам.-директор на Дирекция „ОДОП“ С. постановява Решение №107 от 24.01.2024г, с което потвърждава РА в частта на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди от м.09.2020г. до м.02.2021г. и от м.04.2021г. до м.07.2021г., в частта на установените задължения за лихви по ЗДДС за периодите от м. 03.2020г. до м.06.2020г., м.08.2020г. и м.03.2021г, както и в частта на задължението за лихва по ЗКПО за 2020г. С молба от 24.04.2024г. жалбоподателят изрично заявява, че поддържа жалбата в частта, в която с РА не е признато право на данъчен кредит в общ размер на 445 602,00лв на основание чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 във връзка с чл.9 от ЗДДС за данъчни периоди от м.09.2020г. до м.02.2021г. и от м.04.2021г. до м.07.2021г., както и начислената лихва за забава с оглед извършените корекции по ЗДДС в общ размер на 112 693,73лв, което е и предмет на настоящото съдебно оспорване.

В жалбата са изложени аргументи за неправилност, необоснованост и незаконосъобразност на Ревизионния акт в оспорената му част. Изтъква, че видно от мотивите на акта, му е вменено задължение за ангажиране на доказателства, с каквито дружеството не би могло да разполага /например имали ли са доставчиците кадрови и технически потенциал за реално извършване на доставките/. Счита, че не би могъл да разполага с подобни доказателства. Съгласно жалбата непредставяне на доказателства, които се намират у трети лица не следва да води до

неблагоприятни последици за него. С жалбата до АССГ по отношение на доставките от „Моушън Рентс“ ЕООД представя договор от 01.06.2021г за реклама в полза на възложител в онлайн портали, приемо-предавателен протокол от 30.06.2021г, три платежни нареждания, писмени обяснения, съгласно последните от ревизиращите не е съобразено, че този вид дейност може да се осъществи от самия управител. По доставки от „Крисбауен“ ЕООД представя договор за реклама от 01.09.2020г, съгласно който предвид описаното в жалбата „изпълнителят е следвало да извърши услугата SEO оптимизация /оптимизиране на търсещите системи/ в определени интернет портали, свързани с дейността на HRS”, приемо-предавателни протоколи, документи за цедиране на вземанията на доставчика му по спорните фактури /договор за цесия от 01.04.2021г с Е. Ар Ес С. България ООД, уведомления по чл.99, ал.3 и ал.4 от ЗДДС и платежни нареждания. По отношение „Астарго 3“ ЕООД прилага договор за услуги от 01.10.2020г, изразяващи се в позициониране дейността и марката HRS в интернет пространството посредством импресии, три бр. „Изявления за работа“ и три приемо-предавателни протокола, договор за цесия от 01.11.2021г, подписан между изпълнителя и Е. Ар Ес Рикрутмънт С. ООД и уведомление в тази връзка, платежни нареждания за извършено плащане по процесните фактури в полза на цесионера. Прилага подробни документи за цедиране на вземанията от страна на доставчика му. По отношение доставките от „Евролайн“ ЕООД прилага договор от 04.01.2021г в областта на маркетинга и рекламата, 6бр. изявления за работа и същия брой приемо-предавателни протоколи. За разплащането представя договори за цесии, сключени от страна на доставчика му с дружествата Е. Ар Ес С. България ООД, Е. Ар Ес Рикрутмънт С. ООД и Е. Ар Ес Т. ЕООД и уведомления и платежни нареждания. С жалбата пред АССГ представя нови доказателства – отпечатани реклами, касаещи обяви за работа с логото на жалбоподателя, длъжност с размер на възнаграждение и изискванията за длъжността, както и копия от справки в табличен вид, за които е посочено че касаят дейността на „Астарго 3“ ЕООД за 2020г. и 2021г. и такива, относими за „Евролайн“ ЕООД за 2023г. и 2024г. Твърди още, че сделките са действителни, дори и при отсъствие на писмен договор, което се установява и от ЗЗД и ТЗ, но това не било отчетено от приходните органи. Намира, че за законосъобразното упражняване на право на приспадане на данъчен кредит, достатъчно условие е притежаването на данъчен документ. Твърди, че към всяка фактура са представени доказателства, които се съставят в обичайната практика при осъществяване на подобни доставки. Според жалбоподател получените услуги са свързани пряко с дейността на дружеството и са необходими за изпълнението на поетите ангажименти към негови клиенти. Позовава се на практика на СЕС и изтъква, че не са налице данни дружеството да е участвало в данъчни измами и злоупотреби, поради което прави искане ревизионният акт да бъде отменен в оспорената му част.

В съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от адв. Т., която моли съда да постанови решение, с което да уважи жалбата и да отмени обжалвания ревизионен акт в обжалваната част, както е уточнена с молба уточнение от 24.04.2024 г. Счита, че по делото е доказано, че в обжалваната част ревизионният акт е незаконосъобразен и неправилен. В хода на съдебното производство от събраните писмени доказателства, както и от ССЧЕ се установява, че по всички процесни фактури са реално извършени доставки и всичките са използвани за извършени доставки към клиенти за неговата дейност. Претендира разноски, съобразно представен списък. Ответникът по жалбата- Директорът на дирекция "ОДОП"- С. при ЦУ на НАП, се представлява от юрисконсулт Н., която оспорва жалбата. Моли като неоснователна и недоказана съдът да остави жалбата без уважение и да потвърди обжалвания РА, като подробни съображения са изложени в решението на Директор на Дирекция ОДОП, които моли съда да вземе предвид. Според ответник в хода на съдебното дирене не са събрани доказателства, оборващи

констатациите на приходните органи. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение в минимален размер съгласно наредбата за адвокатските възнаграждения. Прокурор от Софийска градска прокуратура, след редовно призоваване, не участва при разглеждане на делото.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Със Заповед №РД-04-10/06.03.2023г. на директор на Дирекция ОДОП С., административното производство на осн. чл.34, ал.1, т.2 от ДОПК е спряно, същото е възобновено със Заповед №РД-05-45/19.12.2023г, като от същата дата срокът за произнасяне на директор дирекция ОДОП е продължил да тече и е изтекъл на 20.12.2023г. В този срок не е постановено решение в производството по реда на чл.152-155 ДОПК. В условията на чл.156, ал.6 ДОПК и във връзка с постъпила жалба срещу РА до АССГ вх.№53-04-35/18.01.2024г, считано от тази дата срокът за произнасяне на директор дирекция ОДОП изтича на 25.01.2024г и същият се е произнесъл с Решение №107/24.01.2024г. преди изтичането му.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220221005693-020-001 от 11.10.2021г., издадена от И. Х. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т., оправомощен със Заповед №ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП /л.198 от том 1/ и Заповеди №З-ЦУ-1659/05.05.2021 г./л.199-201 от том 1/ и №З-ЦУ-3057/11.10.2021 г. на зам.-изпълнителния директор на НАП /л.202-203 от том 1/, е възложено извършването на ревизия на „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД за установяване на задълженията за данък върху добавената стойност /ДДС/ за данъчните периоди от 01.03.2020 г. до 31.07.2021 г. и за установяване задълженията за корпоративен данък /КД/ за периода от 01.01.2020 г. до 31.12.2020 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30. ат. 6 от ДОПК на 22.10.2021 г. /л.219 от К. 1/. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата започва да тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 22.01.2022г. Във връзка с подадена молба от ревизираното лице, производството е спряно на основание чл. 34, ал. 1, т. 4 от ДОПК със Заповед №Р-22220221005693-023-001 от 05.11.2021г. /л.221-222 от том 1/, издадена от органа, възложил ревизията, която е връчена електронно на 05.11.2021г. След отпадане на основанията за спиране, производството е възобновено със Заповед №Р-22220221005693-143-001/07.02.2022г., издадена от органа, възложил ревизията, като същата е връчена по електронен път на 07.02.2022г. /л.223-225 от том 1/. По реда на чл.113, ал.3 във връзка с чл.114, ал.2 от ДОПК срокът за извършване на ревизията е продължен със ЗИЗВР №Р-22220221005693-020-002/21.04.2022г. и №Р-22220221005693-020-003/23.05.2022г, издадени от възлагащия орган и връчени съответно на 21.04.2022г. и на 26.05.2022г., като е определен срок за приключване на ревизията до 24.06.2022г./л.226-229 от том 1/

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад №Р-22220221005693-092-001/30.06.2022г., връчен на упълномощено лице на 26.08.2022г./л.230-246 от том 1/ Дружеството е подало писмено възражение срещу РД по реда на чл.117, ал.5 от ДОПК с вх. №18137/10.10.2022г. /л.248-255 от том 1/ .Възражението е обсъдено и отхвърлено като неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22220221005693-091-001/17.10.2022г., издаден от И. Х. К., орган, възложил ревизията и Л. Д. Р., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП В. Т. – ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 19.12.2022г./л.256-263 от том 1/. Видно от разпоредителната част на РА, при деклариран данък /КД и ДДС/ за внасяне в общ размер на 1 715

461,40лв, след ревизия са установени задължения за внасяне /главници и лихви/ в общ размер на 2 289 969,93лв. Разликата от 574 508,53лв представлява установените допълнителни задължения. Задълженията по ЗДДС в общ размер на 572 514,34лв /главница в общ размер на 445 602,00лв и лихви в общ размер на 126 912,34лв./ произлиза от: непризнато право на данъчен кредит в общ размер на 445 602,00лв на основание чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 във връзка с чл.9 от ЗДДС, за данъчни периоди от м.09.2020г до м.02.2021г, и от м.04.2021г до м.07.2021г; лихви за забава с оглед горните корекции в общ размер на 112 693,73лв; лихви за невнесен в срок ДДС в общ размер на 14 218,61лв, определени за периодите от м.03.2020г до м.06.2020г, м.08.2020г и м.03.2021г. Задълженията по ЗКПО в размер на 1 994,19лв /само лихви/, определени за финансовата 2020г, произтичат единствено от невнесения в законоустановения срок КД.

Прието е, че основният предмет на дейност на задълженото лице през ревизираните периоди е консултантска и посредническа дейност в областта на човешките ресурси и персонал, диагностика на състоянието на персонала и управленското равнище на търговски дружества, услуги по предоставяне на временна заетост. Констатирано е наличие на лиценз, материална, технологична и кадрова обезпеченост, необходими за осъществяване на дейността /офис под наем и множество назначени лица по трудови договори/. Декларираните продажби не са оспорени.

С цел установяване на факти и обстоятелства, от значение за данъчното облагане на ревизираното дружество са предприети следните процесуални действия:

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, по електронен път, на ревизираното лице са връчени 3бр. Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №Р-22220221005693-040-001 от 18.10.2021г, №Р-22220221005693-040-002/14.04.2022 г. и №Р-22220221005693-040-003 от 18.05.2022 г./л.123-127 от Приложение №2/5, л.135-139 от Приложение №2/5, л.143-145 от Приложение №2/5/ Представени са част от исканите документи, които са описани в РД.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица - на преките доставчици: „ЕВРОЛАЙН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „МОУШЪН РЕНТС“ ЕООД. ЕИК[ЕИК] /този доставчик и ревизираното лице са свързани помежду си лица по смисъла на §1. т. 3. буква „г“ от ДР на ДОПК - „лицата, едното от които участва в управлението на другото или на негово дъщерно дружество“. Двете дружества се представляват от Г. Х. А. и К. И. Б.. /заедно и поотделно/. Резултатите от проверките са обективирани в Протоколи за извършени насрещни проверки ПИНП, описани в констативната част на РД.

На основание чл. 12, ал. 1, т. 6 от ДОПК органите по приходите са извършили проверка на счетоводната и търговска документация на лицето в оригинал, за което е съставен Протокол №1683968/26.05.2022 г./л.894 от приложение 5/5/

С Протоколи №Р-22220221005693-П73-001 от 29.10.2021 г. /л.216-218 от Приложение №3/5/ и №Р-22220221005693-ППД-001 от 04.04.2022 г. /л.321-322 от Приложение №3/5/ е извършено присъединяване на доказателства, представени от данъчно задълженото лице в хода на предходно извършена му проверка за установяване на факти и обстоятелства /ГТУФО/ за периодите от 01.03.2020 г. до 30.09.2020 г, както и ПИНП на „ЕВРОЛАЙН“ ЕООД, „МОУШЪН РЕНТС“ ЕООД, „АСТАРГО 3“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „КРИСБАУЕН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

След анализ на събраните доказателства органът по приходите е направил следните фактически констатации и правни изводи:

А. Относно определените задължения по ЗДДС

За получените доставки и ползвания данъчен кредит /покупки/:

Констатирано е, че „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 445 602,00 лв. по 70 фактури, издадени от 4 доставчика, както

следва:

- „АСТАРГО 3“ ЕООД - 104 390.00 лв. по 19 фактури, с предмет „по договор“, отразени от жалбоподателя през периодите от м. 10.2020 г. до 12.2020 г.;

-“ЕВРОЛАЙН“ ЕООД — 229 180.00 лв. по 35 фактури, с предмет „по договор“, отразени от жалбоподателя през периодите м. 01.2021 г., м. 02.2021 г., м. 04.2021 г., м. 05.2021 г. и м. 07.2021 г.;

-“КРИСБАУЕН“ ЕООД - 90 032.00 лв. по 13 фактури, предмет „услуги по договор“, отразени от жалбоподателя през период м. 09.2020 г.;

-“МОУШЪН РЕНТС“ ЕООД - 22 000,00 лв. по 3 фактури, с предмет „услуги по договор“, отразени от жалбоподателя през период м. 06.2021 г. От този доставчик са налице още 9 фактури, отразени от жалбоподателя в дневниците му за покупки в периоди от обхвата на ревизията, които не са оспорени от ревизиращите. Същите са с предмет „наем на автомобил“ и „префактуриране на разходи“. Доколкото е установено, че основната дейност на този доставчик е „отдаване под наем на собствени или наети МПС“ и с оглед представени от доставчика документи в тази връзка, описани подробно в РД, правото на данъчен кредит по тези фактури в общ размер на 38 759.99 лв., е признато.

С цел установяване законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по издадените спорни фактури, в хода на ревизията са предприети действия по извършване на насрещни проверки на ЕВРОЛАЙН“ ЕООД и „МОУШЪН РЕНТС“ ЕООД. В хода на извършената ПУФО спрямо жалбоподателя, предхождаща процесната ревизия, на доставчиците са също били извършени насрещни проверки. Такива са били извършени и спрямо „АСТАРГО 3“ ЕООД и „КРИСБАУЕН“ ЕООД.

За целите на насрещните проверки са били изготвени ИПДПОЗЛ, като е посочено, че всички те са били връчени по електронен път, на обявените от дружествата, електронни адреси за кореспонденция. В отговор всички посочени доставчици са представили документи. Същите се свеждат до издадените от тях фактури /такива не са ангажирани единствено от „МОУШЪН РЕНТС“ ЕООД/ с вписан предмет „услуга по договор“ или „по договор“; писмени обяснения, съгласно които по фактурите не е налице разплащане, както и че дружествата са разполагали с възможност да осъществят доставките, като не се сочи в какво са се изразявали същите. Приложени са и счетоводни регистри.

Във връзка с горното са извършени служебни проверки, направените при които констатации са описани в РД. Установено е, че издадените от доставчиците фактури са включени в дневниците им за продажби за съответните данъчни периоди, като след тяхното издаване, цитираните дружества са deregистрирани по ЗДДС лица, по инициатива на органи по приходите /с изключение на „МОУШЪН РЕНТС“ ЕООД, а „КРИСБАУЕН“ ЕООД впоследствие е бил отново регистриран/. Прието е, че няма данни дружествата да притежават собствени или наети активи. По отношение на притежаване на кадрова обезпеченост е констатирано, че за периода на издаване на фактурите, по трудов договор в „КРИСБАУЕН“ ЕООД е имало 1 лице на длъжност „куриер“; в „АСТАРГО 3“ ЕООД е имало 2 лица на длъжност „тракторист“; в „ЕВРОЛАЙН“ ЕООД - 3 лица, също на длъжност „трактористи“ и в „МОУШЪН РЕНТС“ ЕООД - 1 лице, „мениджър покупки и продажби“. Уточнено е, че от дружествата не са подавани Справки по реда на чл. 73 по ЗДДФЛ за изплатени суми на физически лица по извънтрудови правоотношения. Соци се и, че независимо, че са налице данни за назначени лица от „АСТАРГО 3“ ЕООД и „ЕВРОЛАЙН“ ЕООД, то за същите не са подавани задължителните осигурителни декларации. Такива са били подавани, за същия времеви период, но от други работодатели. Констатирано е още, че част от доставчиците не са подавали ГДД по чл. 92 от ЗКПО /“АСТАРГО 3“ ЕООД и „КРИСБАУЕН“ ЕООД/. При анализ на съдържанието на подаваните от доставчиците дневници за покупки, ревизиращите сочат, че същите са включвали основно покупки от рискови за НАП лица, като по този начин същите са „стопявали“ дължимия ДДС по процесите фактури, вследствие на което декларират нулев резултат за спорните периоди. Обърнато е

внимание и, че „АСТАРГО 3“ ЕООД и „КРИСБАУЕН“ ЕООД се представляват от едно и също лице - Б. А. П., за което са налице данни, че представлява още много дружества - рискови за НАП лица, фактуриращи единствено фиктивни сделки.

От ревизираното лице обобщено е посочено, че са представени: спорните фактури, в т. ч. и тези, издадени от свързаното с него лице „МОУШЪН РЕНТС“ ЕООД и вторични счетоводни документи. Констатирано е, че по спорните фактури няма извършено разплащане. При проверката в офиса на дружеството също не били открити съпътстващи фактурите документи, от които да се установи видът, характерът и обемът на услугите, използвани ли са за дейността на ревизираното лице и т. н.

Предвид липсата въобще на доказателства за вида на фактурираните услуги, в т. ч. на договори, ценови оферти и заявки, както и на документи, удостоверяващи извършената работа, в т. ч. приемо-предавателни протоколи; липсата на доказателства за наличие на офис/обект, от/на който са извършвани услугите, от кои лица и кога са извършени услугите; липсата на разплащане по фактурите и отсъствието на доказателства за наети подизпълнители, от ревизиращите органи е прието, че не са налице доказателства за реалност на фактурираните доставки на услуги. Изразено е становище, че в случая е налице абсолютна симулация, при която са фактурирани услуги, които не са извършени въобще. Според ревизиращия екип ревизираното дружество, посочено като получател и претендиращо данъчен кредит по доставка, по която не е получило нищо, не може да не знае, че участва в привидна доставка, във връзка с което на същия следва да бъде отказано правото на данъчен кредит.

По изложените по-горе съображения, на основание чл. 68, ал. 1. т. 1 и чл. 69. ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 9 от ЗДДС, на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 445 602,00 лв. по фактурите, издадени от горепосочените преки доставчици. Корекциите са извършени през периодите от м. 09.2020 г. до м. 02.2021 г. и от м. 04.2021 г. до м. 07.2021 г.

На основание чл. 175, ал. 1 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания, с оглед така извършените корекции, с РА са начислени лихви в общ размер на 112 693.73 лв.

Поради невнасяне в законоустановените срокове за внасяне на дължимия ДДС по подадените от лицето справки-декларации по ЗДДС за данъчни периоди от м. 03.2020 г. до м. 06.2020 г., м. 08.2020 г. и м. 03.2021 г., са начислени лихви за забава в общ размер на 14 218.61 лв.

Б. Относно определените задължения по ЗКПО:

За финансовата 2020 г., ревизираното лице е подало годишна данъчна декларация /ГДД/, с която е декларирано СФР /счетоводна печалба/ в размер на 1 127 799.83 лв. и данъчен финансов резултат данъчна печалба в размер 168 115,38 лв. /неправилно посочено на стр. 6 в РД като 1 681 115,38 лв./. Дължимият КД при така формираната данъчна печалба е в размер на 16 811.54 лв., който е внесен със закъснение, поради което, на основание чл. 175 от ДОПК, е начислена лихва за забава в размер на 1 994,19 лв. Независимо, че в процесната ревизия, в частта по ЗДДС, е установено, че през отделни данъчни периоди от 2020 г., ревизираното дружество е отразило в подадените от него отчетни регистри „Дневници за покупките“, фактурите от „АСТАРГО 3“ ЕООД /19 фактури, включени през периодите от м. 10.2020 г. до м. 12.2020 г./ и „КРИСБАУЕН“ ЕООД /13 фактури, отразени през м. 09.2020 г./, то с данъчните основи по тези фактури не са извършени корекции в посока увеличение на декларирания от дружеството счетоводен финансов резултат, доколкото е установено, че по тези фактури не са отчетени счетоводни разходи по сметка 602 „Разходи за външни услуги“, нито по която и да било друга сметка от гр. 60.

Ревизионния акт е обжалван пред директора на ДОДОП, който с Решение № 107/24.01.2024г, постановено в условията на чл.156, ал.6 от ДОПК приел, че жалбата срещу ревизионния акт е неоснователна, като на основание чл.155, ал.1 във връзка с чл.155, ал.2 от ДОПК и чл.88, ал.2 от АПК във връзка с §2 от ДР на ДОПК е потвърдил РА №Р-22220221005693-091-001/17.10.2022г, издаден от И. Х. К. – орган, възложил ревизията и Л. Д. Р. – ръководител на ревизията, служители на ТД на НАП В. Т., офис П., в частта на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди от м.09.2020г. до м.02.2021г. и от м.04.2021г. до м.07.2021г., в частта на установените задължения за лихви по ЗДДС за периодите от м.03.2020г. до м.06.2020г., м.08.2020г. и м.03.2021г., както и в частта на задължението за лихва по ЗКПО за 2020г.

По делото са представени и приети като доказателства документите, съдържащи се в административната преписка по издаването и обжалването по административен ред на ревизионния акт. Приети по делото са

писмените доказателства, приложени с жалбата, в т.ч. и представените с молба от 05.08.2024 г. от жалбоподателя документи в превод от английски на български език и представени с молба от 03.10.2024 г. от жалбоподател писмени доказателства, послужили и предоставени на вещото лице за изготвяне на ССЧЕ. В хода на съдебното производство са представени и приети по делото писмени доказателства, депозиран в о.с.з. с молба от 25.06.2024г от ответник, с които се мотивира възлагането и извършването на контролни производства от ТД на НАП, която не е териториално компетентна с оглед доказване необходимост от извършване и възлагане на ревизия- писмо изх.№М-24-39-75-1/17.04.2024г, указание изх.№20-00-70/29.04.2021, докладна записка изх.№ 93-00-2203/19.04.2021г, докладна записка изх.№93-00-5429/03.11.2021г, доклад изх.№93-002957/01.07.2022г, както и доказателство, депозирано в о.с.з от 08.10.2024г от ответник, Заповед № 3ЦУ-ОПР-2.

По делото е допусната и назначена ССЧЕ със задачи, конкретно поставени в молба от 25.06.2024 г. на Жалбоподателя, както следва:

Процесиите Фактури, по които е отказано право на данъчен кредит с РА № Р-222202221005693-091 -001/07.10.2022 г. на ТД на НАП С. , издадени ли са в срок и отговарят ли на изискванията на ЗДДС?

Процесиите Фактури са издадени от Доставчици: „Астарго 3“ ЕООД, ЕИК[ЕИК],„Моушън Рентс“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „Евролайн“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „Крисбауен“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

Данъкът по процесиите Фактури, начислен ли е в съответствие с изискванията на чл.86 от ЗДДС и отразен ли е в Дневниците за продажби и в съответните Справки - декларации?

След проверка в счетоводството на „Ейч Ар Ес Стафинг България“ ЕООД, да се даде отговор на следните въпроси:

Какво счетоводно отражение са намерили процесиите Фактури?

Документирани ли са в съответствие със ЗДДС?

Въз основа на какви документи са взети счетоводните записвания и отразяват ли вярно стопанската операция?

- Налице ли е разплащане за тези доставки и как е формирана цената?

- Доставките, предмет на процесиите доставки използвани ли са в независимата икономическа дейност на Жалбоподателя?

ВЛ констатира, че от доставчик „Евролайн“ ЕООД ЕИК[ЕИК] са издадени фактури, описани на стр.2-3 от заключението, фигуриращи на стр.339-стр.350 от Т. 1 и стр.373 от Т. 2 с предмет „услуга“ с данъчна основа общо 1145900лв и ДДС в размер 229 180,00лв. В. доставчик е регистриран по ЗДДС на 01.02.1996г, като е deregистриран на дата 28.09.2021г. Издаването на фактурите към жалбоподател е по време, когато доставчик „Евролайн“ ЕООД е бил регистриран по ЗДДС. Фактурите са вписани в Дневник покупки на „Ейч Ар Ес Стафинг България“ ЕООД и в Справките декларации по ЗДДС за съответните данъчни периоди. Представен е Договор за услуги от 04.01.2021г /стр.175 от том 1/ със страни: Е. Ар Ес Стафинг България ЕООД /клиент/ и „Евролайн ЕООД /изпълнител/. Договорът е с предмет: изпълнителят следва да изпълни възложената от клиента работа и услуги, съгласно договора и съответното изявление за работа, както и всяко друго последващо изявление за работа. Изявленията за работа са Приложения, неразделна част от договора, за конкретизиране спецификите на услугите и тяхното изпълнение. Неразделна част от договора са: Приложение №1-Изявление за работа /стр.177 от Т. 1/, съгласно което изпълнител ще извърши услуги по поръчка на клиента, свързани с позициониране на дейността на Клиента под формата на импресии в дигитални медии и портали за работа: www.monster.com, www.indeed.com, наличен е приемо-предавателен протокол, двустранно подписан от 31.01.2021г /л.177 от Т. 1/ за приемане извършената работа /позициониране на марката на клиента под формата на онлайн присъствие, измерено в импресии в посочените бази в договора/. Цената е 250 000лв. без ДДС; Приложение №2-Изявление за работа /л.178 от Т. 1/, съгласно което изпълнител ще извърши услуги по поръчка на клиента, свързани с позициониране на дейността на клиента под формата на импресии в дигитални медии и портали за работа www.monster.com, www.indeed.com , наличен е и приемо-предавателен протокол, подписан двустранно на 28.02.21г /л.178 от Т. 1/ за приемане на извършената работа /позициониране на марката на клиента под формата на онлайн присъствие, измерено в импресии в посочените бази в договора/. Цената е 175000лв. без ДДС; Приложение №3 –изявление за работа /л.179 от Том1/, съгласно което изпълнител ще извърши услуги по поръчка на клиента, свързани с позициониране на дейността на клиента под формата на импресии в дигитални медии

и портали за работа www.monster.com, www.indeed.com, като с приемо-предавателен протокол, подписан двустранно на 30.04.2021г /л.179 от Т. 1/ е приета извършената работа /позициониране на марката на клиента под формата на онлайн присъствие, измерено в импресии в посочените бази в договора. Цената е 275000лв.без ДДС; Приложение №4-изявление за работа /л.180 от Т. 1/, съгласно което изпълнител ще извърши услуги по поръчка на клиента, свързани с позициониране на дейността на клиента под формата на импресии в дигитални медии и портали за работа www.monster.com, www.indeed.com, като е представен приемо-предавателен протокол, двустранно подписан от 31.05.2021г /л.180 Том1/ за приемане на извършената работа /позициониране на марката на клиента под формата на онлайн присъствие, измерено в импресии в посочените бази в Договора/.Цената е 250000лв.без ДДС и Приложение №5-изявление за работа /л.181 Том1/, съгласно което изпълнител ще извърши услуги по поръчка на клиента, свързани с позициониране на дейността на клиент под формата на импресии в дигитални медии и портали за работа www.monster.com, www.indeed.com. Наличен е и приемо-предавателен протокол, подписан двустранно на 31.07.2021г /л.181 Том1/ за приемане на извършена работа – позициониране на марката на клиента под формата на онлайн присъствие, измерено в импресии в посочените бази в договора. Цената е 195 900лв. без ДДС.

По отношение доставчик „Астарго 3“ ЕООД ЕИК[ЕИК] ВЛ констатира, че същият е издал фактури, описани на стр.4-5 от заключението, фигуриращи на стр.295-313 от Т. 1 с предмет „услуга“ с данъчна основа общо 521950лв и ДДС в размер 104390,00лв. В. доставчик е регистриран по ЗДДС на 10.03.2020г, като е deregистриран на дата 05.01.2021г. Издаването на фактурите към жалбоподател е по време, когато доставчик Астарго 3“ ЕООД е бил регистриран по ЗДДС. Фактурите са вписани в Дневник покупки на „Ейч Ар Ес Стафинг България“ ЕООД и в Справките декларации по ЗДДС за съответните данъчни периоди. Представен е договор за услуги от 01.10.2020 /л.167 Том1/, със страни: „Ейч Ар Ес Стафинг България“ ЕООД /клиент/ и „Астарго 3“ ЕООД /изпълнител/ с предмет: изпълнител следва да изпълни възложената от клиента работа и услуги, съгласно договора и съответното изявление за работа, както и всяко друго последващо изявление за работа. Изявленията за работа са Приложения, неразделна част от договора, за конкретизиране на спецификите на услугите и тяхното изпълнение. Във вид на приложения са представени изявленията за работа, а именно: Приложение №1-изявление за работа /л.169 Том1/, съгласно което изпълнител ще извърши услуги по поръчка на клиента, свързани с позициониране на дейността на клиента под формата на импресии в дигитални медии и портали за работа: www.ejobs.ro и www.bestjobs.com. Представен е приемо-предавателен протокол, подписан двустранно на 31.10.2020 /л.169, Том1/ за приемане на извършената работа /позициониране на марката на клиента под формата на онлайн присъствие, измерено в импресии в посочените бази в договора.Цената е 196950лв.без ДДС; Приложение №2-изявление за работа /л.170, Том1/, съгласно което изпълнител ще извърши услуги по поръчка на клиента, свързани с позициониране на дейността на клиента под формата на импресии в дигитални медии и портали за работа: www.ejobs.ro и www.bestjobs.com, като е наличен приемо-предавателен протокол, двустранно подписан на 30.11.2020г/л.170 том1/ за приемане на извършената работа /позициониране на марката на клиент под формата на онлайн присъствие, измерено в импресии в посочените бази в договора. Цената е 175 000лв.без ДДС; Приложение №3-изявление за работа /л.171, Том1/, съгласно което изпълнител ще извърши услуги по поръчка на клиента, свързани с позициониране на дейността на клиента под формата на импресии в дигитални медии и портали за работа: www.ejobs.ro и www.bestjobs.com, като е наличен приемо-предавателен протокол, двустранно подписан на 30.12.2020г/л.171 том1/ за приемане на извършената работа /позициониране на марката на клиент под формата на онлайн присъствие, измерено в импресии в посочените бази в договора. Цената е 150 000лв.без ДДС. Съгласно сключения Договор жалбоподател е възложил на „Астарго 3“ ЕООД извършване на дейности по позициониране на марката HRS в интернет пространството посредством импресии.

За доставчик „КРИСБАУЕН“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] ВЛ констатира, че същият е издал фактури, описани на стр.6 от заключението, фигуриращи на стр.407-419 от Т. 2 с предмет „услуга“ с данъчна основа общо 450160лв и ДДС в размер 90032,00лв. В. доставчик е регистриран по ЗДДС на 16.03.2016г, като е deregистриран на дата 24.09.2020г., след това на дата 04.03.2022г е регистриран, а на дата 05.06.2023г е deregистриран. Издаването на фактурите към жалбоподател е по време, когато доставчик „КРИСБАУЕН“ ЕООД е бил регистриран по ЗДДС. Фактурите са вписани в Дневник покупки на „Ейч Ар Ес Стафинг

България“ ЕООД и в Справките декларации по ЗДДС за съответните данъчни периоди. Представен е договор за реклама от 01.09.2020г /л.172 том1/, сключен между „Ейч Ар Ес Стафинг България“ ЕООД /възложител/ и „Крисбауен“ ЕООД /изпълнител/ с цена 110000лв без ДДС и с предмет: Изпълнител се задължава срещу възнаграждение и по поръчка на възложител да реализира рекламна кампания в полза на възложителя в онлайн портали, свързани с дейността на възложителя. Наличен е приемо-предавателен протокол от 30.09.2020г/л.174 от Том1/ за установяване извършената услуга по SEO – оптимизиране на търсещите системи, оптимизация в определени интернет портали www.indeed.com, www.bestjobs.com, www.ejobs.ro, свързани с дейността на HRS за периода 01.09.2020г-30.09.2020г със сума по протокола 450160лв. без ДДС.

За доставчик „МОУШЪН РЕНТС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] ВЛ констатира, че същият е издал фактури, описани на стр.7 от заключението, фигуриращи на стр.427-429 от Т. 2 с предмет „услуга“ с данъчна основа общо 110 000лв и ДДС в размер 22000,00лв. В. доставчик е регистриран по ЗДДС на 21.06.2007г, като издаването на фактурите към жалбоподател е по време, когато доставчик „МОУШЪН РЕНТС“ ЕООД е бил регистриран по ЗДДС. Фактурите са вписани в Дневник покупки на „Ейч Ар Ес Стафинг България“ ЕООД и в Справките декларации по ЗДДС за съответните данъчни периоди. Представен е договор за реклама от 01.06.2021г /л.182, Том1/ , сключен между „Ейч Ар Ес Стафинг България“ ЕООД /възложител/ и „Моушън Рентс“ ЕООД /изпълнител/ с цена 110000лв без ДДС и с предмет: изпълнител се задължава срещу възнаграждение и по поръчка на възложител да реализира рекламна кампания в полза на възложителя в онлайн портали, свързани с дейността на възложителя. Към договора е представен приемо-предавателен протокол от 30.06.2021г /л.184 Том1/ за установяване извършената услуга по SEO – оптимизиране на търсещите системи, оптимизация в определени интернет портали www.monster.com, www.ejobs.ro, www.bestjobs.com, свързани с дейността на HRS за периода 01.06.2021г-30.06.2021г. с цена на протокола -110000лв без ДДС.

На поставените въпроси ВЛ дава следните отговори:

След преглед на всички налични по делото Фактури ВЛ счита, че същите съдържат реквизитите, подробно описани в Констативно-съобразителната част и изискуеми в чл.114, ал.1 от ЗДДС. Видно от описаното в Констативно-съобразителната част следва, че Данъкът по процесните фактури е начислен в съответствие с изискванията на чл. 86 от ЗДДС и е отразен в Дневниците за продажби и в съответните Справки-декларации по ЗДДС. Относно Доставчик „Астарго 3“ ЕООД вещото лице се позовава на стр.17 от РД, съгласно който този доставчик е включил процесните фактури в своите дневници за продажби за м.10.2020г, м.11.2020г, м.11.2020г и м.12.2020г със същите данъчни основи и ДДС. Относно доставчик „Моушън Рентс“ ЕООД, вещото лице се позовава на установеното с РД –стр.20, където е посочено, че този доставчик е отразил общо 12бр фактури, от които 4бр. фактури от 2020г и 8 бр. фактури от 2021г с данни за техен получател жалбоподателя, включително и процесните 3бр. фактури. Относно доставчик „Евролайн“ ЕООД вещото лице се позовава на констатациите в РД, където на стр.19 е посочено, че този доставчик е включил процесните фактури в своите дневници за продажби за периода от м.01.2021г до м.07.2021г и е отразил общо 37бр.фактури, издадени на жалбоподател със стойности на ДО и ДДС, съответстващи на тези, отразени в дневника за покупки на получателя със сумарен размер на ДДС от 240 000лв /през м.07.2021г има отразени 2бр. фактури с №536/29.07.2021г и №511/26.07.2021г, за които жалбоподател не е ползвал данъчен кредит. Така за доставчик „Крисбауен“ ЕООД вещото лице се позовава на отразеното в РД, където на стр.17 е записано, че доставчик е включил процесните 13 бр.фактури, издадени на жалбоподател със стойности на ДО и ДДС, съответстващи на тези, отразени в дневника покупки на получател със сумарен размер на ДДС от 90032лв. Според вещото лице, след преглед счетоводните регистри от счетоводството на жалбоподател /хронологичен регистър на счетоводна сметка 401 „Доставчици“, Опис по сметки и статии – аналитично за всеки доставчик за процесния период, за да може да се проследят счетоводните операции по всяка процесна фактура, издадена на жалбоподател от четиримата доставчици установява, че по всяка фактура са взети счетоводни операции, представени в табличен вид /л.10-15 от заключението/, като в последните две колони ВЛ посочва конкретните счетоводни сметки в дебит и кредит, по които са направени записвания. Според ВЛ по всяка процесна фактура са взети следните счетоводни операции:Дебит смет.см-ка 602 "Разходи за външни услуги" Дебит смет.см-ка 45381 „Разчети по ДДС“ с размера на ДДС и в Кредита на с/ка 401 „Доставчици“.Съответствието на

процесиите фактури с изискванията в ЗДДС са анализирани в Задача№ 2 и след детайлен преглед на всички налични по делото фактури ВЛ счита, че същите съдържат реквизитите, подробно описани в канстативно-съобразителната част и изискуеми в чл.114, ал.1 от ЗДДС. Видно от представената информация в Констативно - съобразителната част на ССчЕ се установява, че по всяка от процесиите фактури е налице първичен документ, послужил, като основание за осчетоводяване на доставката към жалбоподателя.

На въпрос дали е налице разплащане за доставките и как е формирана цената вещото лице посочва, че в договорите за цесия са включени всички процесни фактури от доставчиците „Евролайн“ ЕООД, „Астарго 3“ ЕООД и „Крисбауен“ ЕООД на обща стойност с ДДС 2541612лв, задължението на Е. Ар Ес Стафинг България“ към тези доставчици е в размер на 2541612лв с ДДС. От стр.18 до стр.20 от заключението вещото лице изброява платежните документи, издадени от жалбоподателя към контрагентите по Договорите за цесия, като заключава, че издадените платежни документи от жалбоподател към контрагентите по договорите за цесия са за 2 623000лв, като с тази сума се покрива задължението на жалбоподател към доставчиците: „Евролайн“ ЕООД, „Астарго 3“ ЕООД и „Крисбауен“ ЕООД в размер на 2541612лв и има надплатена сума от 81 388лв. За платените фактури на „Евролайн“ ЕООД в счетоводството на жалбоподател са взети счетоводните операции: дебит с/ка 401 „доставчици“ парт. Евролайн-1375080лв, кредит с/ка 503 „Разплащателна сметка в лева“-1375080лв; за платените фактури на „Астарго 3“ ЕООД в счетоводството на жалбоподател са взети счетоводни операции: дебит с/ка 401 „Доставчици“ парт. Астарго -626340лв, кредит с/ка 503 „Разплащателна сметка в лева“ -626340лв; За платените фактури на „Крисбауен“ ЕООД в счетоводството на жалбоподател са взети счетоводни операции: дебит с/ка 401 „Доставчици“ парт.Крисбауен -540192лв, кредит с/ка 503 „Разплащателна сметка в лева“ -540192лв.

По отношение доставките на „Моушън Рентс“ ЕООД ВЛ установява, че са платени от жалбоподател по сметка на доставчик в системата PAYSERA, като общо преводите от жалбоподател са в размер 138000лв, общата стойност по процесните фактури от доставчика са в размер 132000лв и надпреведената сума е в размер 6000лв. За платените фактури на „Моушън Рентс“ ЕООД в счетоводството на жалбоподател са взети счетоводни операции: дебит с/ка 401 „Доставчици“ парт. М. Р. -132000лв, кредит с/ка 503 „Разплащателна сметка в лева“ -132000лв. На въпрос дали доставките са използвани в независимата икономическа дейност на жалбоподател ВЛ дава отговор, че в счетоводството на жалбоподател са осчетоводени приходни фактури, подробно описани на стр.21-22 от заключението, като издадените фактури на клиентите са приложени с цел онагледяване. Дадено е заключение, че процесните сделки са използвани в икономическата дейност на жалбоподател, което се проследява от счетоводните справки за приключване на 2021г, 2020г на счетоводни сметки от група 70 „Приходи от продажби“ -703 „Приходи от продажби на услуги“ с приключвателните операции на счетоводна сметка 123 „Печалби и загуби от текущата година“.

Експертизата е приета по делото и не е оспорена от страните.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл.156 от ДОПК, от лице имащо правен интерес от оспорване и след изчерпване възможността за обжалване по административен ред и срещу подлежащ на съдебен контрол акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни органи съобразно разпоредбата на чл. 119, ал. 2 РА – И. Х. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т., оправомощен със Заповед №3ЦУ-ОПР-9/21.05.2021г на изпълнителния директор на НАП и Заповед №3ЦУ-1659/05.05.2021г и №3ЦУ-3057/11.10.2021г на зам.-изпълнителния директор на НАП и Л. Д. Р., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. Т. - ръководител на ревизията. Съгласно Тълкувателно решение №3/26.06.2025г на ВАС по т.д.№2/2024г. РА в ревизионно производство, образувано по възлагане от орган по приходите от териториална дирекция, различна от компетентната по

чл. 8 ДОПК, който е определен със заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на териториалния директор на компетентната дирекция и е в субективните предели на заповеди по чл. 10, ал. 9 ЗНАП и чл. 12, ал. 6 ДОПК, е валиден, какъвто е и настоящият случай, поради което същият не е нищожен.

Ревизионният акт, както и РД, ЗВР, ЗИЗВР, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, като от приетите писмени и веществени доказателства се установява, че същите са подписани с квалифициран електронен подпис, валиден към момента на издаването им.

Спазена е предписаната от чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с всички задължителни реквизити по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК, включително мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна допълнително установените задължения за данък добавена стойност. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД № 22220221005693-092-001/30.06.2022г., съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 ДОПК неразделна негова част.

Ревизионното производство е проведено без допуснати съществени процесуални нарушения. Образувано е съгласно чл. 112, ал. 1 ДОПК с издаването на ЗВР № Р-22220221005693-020-001/11.10.2021г от И. Х. К. - началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ в ТД на НАП В. Т., определен по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК да възлага ревизии със заповед № 3-ЦУ-1659/05.05.2021г и заповед №3-ЦУ-3057/11.10.2021г. ЗВР № Р-22220221005693-020-001/10.11.2021г. има задължителното съдържание по чл. 113, ал. 1, т. 1 ДОПК – ревизираното лице е надлежно идентифицирано с данните по чл. 81, ал. 1, т. 2–5 ДОПК; определени са поименно и подлъжностно ревизиращите органи по приходите; конкретизирани са ревизираните задължения за ДДС и ревизираните периоди; даден е 3-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл. 114, ал. 1 ДОПК. ЗВР № Р-22220221005693-020-001/11.10.2021г. е връчена на жалбоподателя на 22.10.2021 г., а РД е изготвен в 14-дневния срок, започващ да тече след изтичане на 3 месеца от връчването на ЗВР, която е изменяна със Заповеди Р-22220221005693-020-002/21.04.2022г, Р-22220221005693-020-003/23.05.2022г, спирана със Заповед №Р-22220221005693-023-001/05.11.2021г, възобновена със Заповед №Р-22220221005693-143-001/07.02.2022г. В рамките на ревизията от проверявания субект са изискани на основание чл. 37, ал. 2 и 3 ДОПК доказателства по нейния предмет. Инициирани са насрещни проверки по чл. 45, ал. 1 ДОПК, като ПИНП с приложенията са приобщени по преписката. Служебно са направени справки по информационните масиви на НАП. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от ревизиращите органи процесуални действия. Ревизията е извършена в определения срок.

За резултатите от ревизията е съставен РД № 22220221005693-092-001/30.06.2022 г., чието съдържание съответства на законовата норма на чл. 117, ал. 2, т. 1-10 ДОПК, към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК.

В настоящото производство РА се оспорва в частта, потвърдена с Решение № 107/24.01.2024 г. на директора на Д "ОДОП" – С., издадено в условията на чл.156, ал.6 от ДОПК, с която не е признато право на данъчен кредит в общ размер на 445 602,00лв на основание чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 във връзка с чл.9 от ЗДДС за данъчни периоди от м.09.2020г. до м.02.2021г. и от м.04.2021г. до м.07.2021г., както и начислената лихва за забава с оглед извършените корекции по ЗДДС в общ размер на 112 693,73лв.

По приложението на материалния закон:

„Ейч Ар Ес Стафинг България“ ЕООД е с основен предмет на дейност през ревизираните периоди – консултантска и посредническа дейност в областта на човешките ресурси и персонал; диагностика на състоянието на персонала и управленското равнище на търговски дружества, услуги по предоставяне на временна заетост. Същата притежава лиценз, материална, технологична и кадрова обезпеченост, необходими за осъществяване на дейността. Същото е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 445 602лв по 70 фактури, издадени от 4 доставчика, както следва:

„Астарго 3“ ЕООД -104390лв по 19 фактури с предмет: „по договор“, отразени от жалбоподател през периодите от м.10.2020г до м.12.2020г

„Евролайн“ ЕООД – 229180лв по 35 фактури с предмет „по договор“, отразени от жалбоподател през периодите м.01.2021, м.02.2021г, м.04.2021г, м.05.2021г и м.07.2021г

„Крисбауен“ ЕООД -90032лв по 13 фактури с предмет „услуги по договор“, отразени от жалбоподател през м.09.2020г

„Моушън Рентс“ ЕООД -22000лв по 3 фактури с предмет „услуги по договор“, отразени от жалбоподател през м.06.2021г.

Отказано е право на приспадане на данъчен кредит с мотив, че въпреки, че издадените от доставчиците фактури са включени в дневниците им за продажби за съответните данъчни периоди, след тяхното издаване били deregистрирани по ЗДДС лица по инициатива на органи по приходите /с изключение на „Моушън Рентс“ ЕООД, а „Крисбауен“ ЕООД впоследствие е бил отново регистриран, доставчиците не притежават кадрова обезпеченост. В производството по чл.155-156 ДОПК жалбоподател е представил нови доказателства- договори за реклама/договори за услуги, придружени с приемо-предавателни протоколи и изявления за работа, които са определени от Директор дирекция ОДОП С. като рамкови договори, като в тях не е конкретизирано какво точно следва да бъде изпълнено с конкретни задания, изискуем резултат и кадрови ресурс по изпълнението им. По представените приемо-предавателни протоколи, и изявления за извършена работа е направено заключение, че същите отново не дават конкретика на извършените услуги, липсват доказателства за разменена кореспонденция между страните – заявки, поръчки от които да е ясо в какво се състои рекламната кампания, същите са напълно формални и от тях не се установява единична цена на услугите, количество излъчени импресии, дати и часове на излъчване, както и че липсва информация за лицата, подписали протоколите. Аналогично по отношение доставчиците, които са извършили SEO оптимизация/оптимизиране на търсещи системи в изброените онлайн платформи – няма конкретизация в какво се изразява въпросната оптимизация, в протоколите липсва информация за брой импресии, за това какво точно е извършено. Според директор Дирекция ОДОП С. не е ясно защо жалбоподател е прибягнал до услугите на тези четири доставчика и не е договорил услугите директно със собствениците на посочените сайтове, като заключава, че предмета на доставките е в областта на информационните технологии, изискващ специфични знания и умения, които доставчиците не притежават при съпоставка на наличната им кадрова обезпеченост, като е отчетено липсата на професионална квалификация и у управителите на доставчиците. Обърнато е внимание, че плащанията са извършвани чрез договори за цесии, като цесионерите са свързани лица с жалбоподател, а по повод платежните нареждания във връзка с фактурите от доставчик „Моушън Рентс“ ЕООД заключава, че не е видно, че плащането е относимо към процесните фактури. Направено е заключение, че макар жалбоподател да представя документи сред обичайните за доказване на услугата – фактури, договори за възлагане, приемо-предавателни протоколи, счетоводни регистри и др., съвкупният анализ и преценка на всички доказателства и установени обстоятелства не дава основание да се направи извод, че издадените фактури от процесните доставчици отразяват реално осъществени доставки на услуги и нормално развили се търговски отношения.

За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68 от ЗДДС следва да е изпълнено някое от условията посочени в чл. 71 от ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит, винаги трябва да се държи сметка за това налице ли е облагаема доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 или чл. 9 от ЗДДС и след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл. 71 от ЗДДС.

По делото не е спорно и това се установява от събраните в хода на ревизията доказателства, че е изпълнено условието по чл. 71, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактура/ от страна на преките доставчици, които са издали процесните фактури, отразени в дневниците за продажби и справките-декларации и е начислен данъкът по смисъла на чл. 86 от ЗДДС.

Спорната предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, в процесния случай е наличието на осъществена облагаема доставка по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС, осъществена от конкретно посочения във фактурите доставчик. Законът не свързва задължението за начисляване на ДДС и правото на данъчен кредит единствено с издаването на данъчна фактура, а поставя изискването да е налице реално осъществена облагаема доставка.

Правото на данъчен кредит възниква и се упражнява по общите правила на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, при ограниченията на чл. 70 и при условията на чл. 71 от ЗДДС. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получените от него стоки по облагаеми доставки. Следователно, основната и водеща предпоставка за упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит е наличието на действително

получени от регистрираното лице стоки и/или услуги по облагаеми доставки. Жалбоподателят е този който следва да докаже, че реално е получил процесните доставки на стоки и/или услуги, респ. че същите са изпълнени от доставчиците, които са издали фактурите, документиращи тези доставки. В този смисъл са и решенията на СЕС по дело С-152/02 и по дело С-324/11, в които Съдът е приел, че материалноправните условия за възникване правото на приспадане на ДДС включват следното: - доставчикът, както и получателят, да са данъчно задължени лица (действащи в това си качество); - получените стоки или услуги (по облагаема доставка) да са използвани от получателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки; - получателят да притежава фактура, удостоверяваща действителното извършване на доставката, която съдържа данните, уредени в чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО. В процесния случай, в хода на извършената ревизия от жалбоподателя са представени доказателства, които по несъмнен начин да удостоверяват реалното изпълнение на доставки по процесните фактури. Оспорващият е представил документи, съдържащи описание на конкретните изисквания към предмета и съдържанието на доставките. В договорите, сключени с доставчиците, предметът не е подробно формулиран, но същият се индивидуализира с Изявления за работа, неразделна част от договора. Така например за доставчик „Астарго 3“ ЕООД е представен договор за услуги, сключен на 01.10.2020г, като в чл.1.1 Обхват на услугите е записано, че изпълнителят следва да изпълни възложената от клиента работа и услуги съгласно настоящия договор и съответното изявление за работа /Приложение/, както и всяко последващо изявление за работа. Изпълнителят се съгласява да изпълни задълженията, поети съгласно всяко изявление за работа, подписано съобразно настоящия договор и неговото изпълнение. Всяко изявление за работа съдържа условия за изпълнени на услуги от стана на изпълнителя. Тези изявления за работа, съгласно чл.1.2 от договора се подписват от страните за конкретизиране на спецификите на услугите и тяхното изпълнение и са неразделна част от договора. Към същия е представено Приложение 1, наречено Изявление за работа, което е допълнение към договора за услуги, сключен между страните на 01.10.20г, като всички условия, съдържащи се в изявлението за работа подлежат на условията, поставени в договора. Направено е описание на услугите „Изпълнителят ще извърши услуги по поръчка на клиента, свързани с позициониране на дейността на клиента под формата на импресии в дигитални медии и портали за работа www.ejobs.ro и www.bestjobs.com.“ Изрично е разписано, че изявлението за работа влиза в сила на 01.10.2020г и е ефективно за първоначален срок от 1 месец, като страните могат да продължат валидността на това изявление за работа с общо съгласие. В същото изявление е отбелязано, че дължимата цена е 196950лв без ДДС. Към изявлението за работа е съставен приемо-предавателен протокол на дата 31.10.2020г, съгласно който изпълнител предава на клиента а клиента приема услугите: позициониране на марката на клиент под формата на онлайн присъствие, измерено в импресии в следните бази www.ejobs.ro и www.bestjobs.com. От горното е видно за съда, че договорът за услуга, конкретизиран с изявленията за работа съставлява дигитална стратегия за увеличаване на разпознаваемостта и видимостта на клиента чрез показвания /импресии/ в онлайн медии и кариерни портали, като позициониране дейността на клиента под формата на импресии в медии и портали за работа означава рекламно присъствие /видимост/ на клиента в онлайн среда, което се измерва в брой пъти, когато дадено съдържание /реклама, банер, публикация, лого и т.н./ е било визуализирано пред потребители в дигитални платформи. Очевидно е при това, че към момента на сключване на договора между страните не са конкретизирани спецификите на услугите и тяхното изпълнение, като с изявлението за работа е индивидуализиран предмета на заданието, позициониране на клиент под формата на импресии в дигитални медии и портали за работа, разписани в изявлението. Липсата на разменна кореспонденция между страните -заявки, поръчки, от които да се установи какво точно е възложено и в какво се състои рекламна кампания, графични изображения, рекламни послания не водят до заключение, че приемо-предавателните протоколи са формални, тъй като не се установява единична цена на услуги, количество излъчени импресии, дати и часове на излъчване. Няма нормативно или минимално количество информация, необходима да бъде включена в приемо-предавателния протокол. Тяхното съдържание се преценява от съда по вътрешно убеждение с оглед на всички обстоятелства по делото. При частните свидетелстващи документи /каквито са приемо-предавателните протоколи/ защитата срещу тяхната материална доказателствена сила не е подчинена на изискванията за оспорване истинността на документ, защото съдът не е обвързан от тази доказателствена сила, а я преценява по свое вътрешно убеждение съобразно с всички данни по делото. Тези доказателства

не са оспорени, относно тяхното авторство. От друга страна, в търговския оборот между частни субекти не се създават официални свидетелстващи документи, които да разполагат с обвързваща съда материална доказателствена сила.

Неоснователно е твърдението на ревизиращите органи, че по процесните услуги не може да се установи начин, по който е сформирана цената. Последната е формирана на база извършената услуга за определен срок от датата на изявлението за работа до датата на подписване на приемо-предавателния протокол, като съобразно спецификата на този вид услуги е обективно невъзможно да се извърши преценка колко на брой потребители са посетили дадените сайтове и в какъв времеви диапазон тези импресии са били видими в онлайн среда, както и колко клиенти в следствие на това рекламно присъствие са взели решение да се възползват от услугата и да кандидатстват за работа при съответен кандидат-работодател. Аналогично и по отношение останалите изявления за работа, дадени от този доставчик. Ирелевантна е констатацията, че приемо-предавателните протоколи не съдържат информация за лицата, които са подписали протоколите, както и че не ставало ясно кой е клиента – възложителят или други лица, които са контрагенти на жалбоподателя. Т.нар.рамков договор е сключен между жалбоподател и доставчик „Астарго 3“ ЕООД, следователно и съобразно чл.1.2 от договора, доколкото изявлението за работа се подписва от страните по рамковия договор, то и приемо-предавателния протокол следва да се приеме, че е подписан от страните по него, при съобразяване с обстоятелството, че по делото не е направено оспорване по реда на чл.193 ГПК. Обстоятелството, че в приемо-предавателните протоколи липсва информация за количество, вид и интензитет на т.нар. рекламно присъствие не води до заключение, че същите са формални и не отразяват реално извършването на услугата, тъй като тази информация очевидно може да бъде предоставена от трето лице – дигитална медия/онлайн портал, а не и от страните по сключения договор. Горното важи и по отношение следващия доставчик „Евролайн“ ЕООД, като сключения между страните договор от 04.01.2021г е с идентични клаузи, като единствената разлика е по отношение периода на изпълнение и порталите за работа и дигиталните медии, които са www.monster.com и www.indeed.com, видно от съставените и неразделна част към него изявления за работа и приемо-предавателни протоколи. По отношение другия доставчик – „Крисбауен“ ЕООД е сключен договор за реклама на 01.09.2020г, като в чл.1 е посочен следния предмет: възложителят възлага, а изпълнителят се задължава срещу възнаграждение и по поръчка на възложителя да реализира рекламна кампания в полза на възложителя в онлайн портали, свързани с дейността на възложителя в сроковете, по реда и условията, установени в настоящия договор. Съгласно чл.2 договорът е в сила от датата на подписването му от двете страни и е със срок на действие до 31.10.2020г. Към него е приложен приемо-предавателен протокол, съгласно който страните констатира, че предаваният предава на приемащия следното, а именно: 1.SEO /оптимизиране на търсещи системи/ оптимизация за период 01.09.2020г-30.09.2020г в следните портали: www.indeed.com, www.bestjobs.com, www.ejobs.ro за сумата от 450 160лева. Същият е неразделна част от договора за реклама и подписан от страните. Неоснователно е прието от ревизиращите органи и от решаващия орган, че не е ясно какъв е предмета на договора, както и основните елементи на същия, този вид оптимизиране означава процес на подобряване на видимостта и класирането на даден уебсайт в резултатите на търсещите системи в посочените в приемо-предавателния протокол портали, като целта на SEO е сайта на възложител да се появява по-напред, когато потребителите търсят информация, продукти или услуги, свързани със съдържанието на възложителя. Основните му елементи са Он-пейдж SEO /оптимизация върху оформлението на самия сайт/ и Оф-пейдж SEO /оптимизация извън сайта/, както и Техническо SEO /свързано с подобряване на структурата и техническите аспекти като бързина на зареждане, мобилна съвместимост и др./ Тази вид оптимизация е свързана с привличане на безплатен /ограничен/ трафик, увеличава доверието и подобрява потребителското изживяване и подпомага по-добро позициониране пред конкуренцията. Следователно по отношение този вид услуга е обективно невъзможно с извършване на приемо-предаването да се представят други документи, както и кореспонденция /заявки, поръчки/, от които да се установи както единичната цена за брой оптимизация, така и как точно е извършена оптимизацията в изброените онлайн-платформи. В решението директор на дирекция ОДОП С. посочва, че тези дейности по оптимизация се различават от сключения договор за реклама, без да посочва в какво се изразява тази разлика между рекламиране и оптимизация, ревизиращите органи не са използвали експертни познания в тази област, за да се аргументира заключението за несъответствие между сключения

договор за реклама и конкретизирания предмет на договора – оптимизация в изброените онлайн платформи. На следващо място е прието, че за извършването на тази услуга са необходими експертни познания в областта на информационните технологии, каквито спорните доставчици не притежават предвид наличния им кадрови ресурс и липсата на такова у управленския им персонал. Доводът е несъстоятелен, доколкото за изпълнението на този вид услуга доставчикът е възможно да е използвал други лица, различни от договарящите страни, както и да е превъзложил предмета на договора на друга фирма/лица, имащи необходимите познания за извършване на този вид оптимизация. Доколкото ревизиращите органи и директор дирекция ОДОП не са анализирали спецификите на този вид услуга, необосновано са приели, че тя не може да бъде извършена от управителите на дружествата. Горното важи и по отношение следващия доставчик „Моушън Рентс“ ЕООД, като сключения между страните договор за реклама от 01.06.2021г е с идентични клаузи, като единствената разлика е по отношение срока на действието му от 01.06.2021г до 31.08.2021г и порталите на оптимизация за период от 01.06.2021г до 30.06.2021г, видно от съставения приемо-предавателен протокол към договора за реклама, подписан от страните на 30.06.2021г. С оглед изложеното според съда предмет на услугите е ясно и коректно посочен, като същият е конкретизиран със съставените изявления за работа и подписаните приемо-предавателни протоколи, неразделна част от договорите. Представени са и необходимите доказателства за предаване на резултата от извършените услуги. Представени са и доказателства за реалното заплащане на цената по процесните фактури, като неоснователно се посочва в решение на директор дирекция ОДОП С., че договорите за цесия, по отношение доставчици „Евролайн“ ЕООД, „Астарго 3“ ЕООД и „Крисбауен“ ЕООД не следва да бъдат кредитирани, тъй като цесионерите по договорите за цесия са свързани с жалбоподателя лица по смисъла на ДОПК, поради което е прието, че ези доказателства са съставени единствено за целите на развитото се ревизионно производство. Както е посочено и в решение на директор дирекция ОДОП, към договорите за цесия са приложени платежни нареждания, обстоятелството дали цесионерите по договора за цесия са свързани с жалбоподателя лица по см. ДОПК не води до заключение, че частните документи са съставени единствено и за цел ревизионното производство. Видно от експертното заключение по ССЧЕ в договорите за цесия са включени всички фактури от тези доставчици, като от платежните документи от жалбоподател към контрагентите по договорите за цесия е видно, че е изплатена сума 2623000лв, като с тази сума се покрива задължението към „Евролайн“ ЕООД, „Астарго 3“ ЕООД и „Крисбауен“ ЕООД и има надплатена сума от 81388лв, за което свидетелстват преводните нареждания /л.18-л.20 от ССЧЕ/. Същото се кредитира изцяло от съда. На основание тези договори за цесии и надлежното уведомяване на жалбоподател, същият е превел чрез банкови преводи дължимите суми по фактурите, посочени в цесиите и уведомленията. С извършването на тези плащания по сметките на съответните цесионери жалбоподател е изпълнил задължението си за заплащане на фактурите, макар и не са конкретните изпълнители по договорите за услуги и реклама, но на надлежен кредит, за което са представени убедителни доказателства. Съдът приема, че са представени доказателства за реалното заплащане на цената по фактурите към доставчик „Моушън Рентс“ ЕООД – доставките са платени от жалбоподател по сметка на доставчик в системата PAYSERA, като общо от жалбоподател са извършени преводи в размер 138000лв, при задължение в размер 132000лв вещото лице установява надпреведена сума в размер 6000лв. От страна на ревизиращите органи не е отчетено обстоятелството, че доставчик и жалбоподател са в дългосрочни търговски взаимоотношения, които не касаят само и единствено предоставянето на услуги по реклама, но и такива по отдаване под наем автомобили. Следователно въпреки, че платежните нареждания, с които е платено на „Моушън Рентс“ ЕООД са осъществени след изтичане на срока за плащане по договора, същите документално доказват реалното заплащане на цената към този доставчик.

Материалноправните предпоставки за възникване правото на приспадане са формулирани нееднократно в съдебната практика на Върховния административен съд и в практиката на СЕС. Така в т. 25 от Решение от 13 февруари 2014 г. по дело С-18/13 на СЕС (а и в други) е посочено, че "Освен това от текста на член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива, и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки

или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице. Следователно, ако тези условия са изпълнени, приспадането по принцип не може да бъде отказано. " Преценката относно това дали са налице тези условия се прави от съда в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право. Формалните предпоставки за правото на приспадане са дефинирани, например в т. 29 от Решение 15 септември 2016 г. на СЕС по дело C-518/14 по следния начин: "от член 178, буква а) от Директива 2006/112 следва, че упражняването му зависи от притежаването на фактура, съставена в съответствие с член 226 от тази директива (вж. в този смисъл решения от 1 март 2012 г., *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W. Nisiewicz*, C-280/10, EU: C: 2012: 107, т. 41 и от 22 октомври 2015 г., *PPUH Stehcamp*, C-277/14, EU: C: 2015: 719, т. 29). ", в която връзка е и разрешението дадено с Решение от 8 май 2013 г. по дело C-271/12 на СЕС. Тези изводи са съответни на приетото от СЕС в Решение от 21 юни 2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11. Доколкото, както се посочи, видно от констатациите и изводите в РА, в случая не е спорно, че данъчнозадълженото лице е получател по доставките на спорните услуги и материали и те са използвани от него в дейността му. Всички процесни фактури имат за предмет доставки на услуги, които съгласно заявленията за работа и приемо-предавателните протоколи съставляват позициониране дейността на клиента под формата на импресии в изрично упоменати дигитални медии и портали за работа, съответно реализиране рекламна компания, изразяваща се в оптимизиране на търсещи системи за съответните периоди в изрично посочени портали.

Съгласно посочената практиката на СЕС като налага на данъчнозадължените лица изброените изисквания, при чието неизпълнение може да бъде отказано право на приспадане, данъчната администрация в разрез с разпоредбите на директивата за ДДС прехвърля собствените си контролни задължения върху данъчнозадължените лица (т. 65). Според т. 49 от същото решение, доколкото отказът да се признае правото на приспадане е изключение от основния принцип, какъвто се явява правото на приспадане, данъчният орган трябва надлежно да установи обективните обстоятелства, въз основа на които може да се заключи, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

Установяването на посочените кумулативни предпоставки е изцяло в доказателствена тежест на лицето, което претендира правото на приспадане, съобразно общите правила на чл. 154, ал. 1 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК). При справяне с така възложената му доказателствена тежест, след отделяне на спорното от безспорното, се поставя въпросът за добросъвестността на получателя в аспекта на извършена измама, респективно злоупотреба с права и неговото знание, незнание и/или участие. Относно последните обстоятелства доказателствената тежест за установяването им стои изцяло в данъчната администрация. В случая без значение са действията или бездействията на доставчиците (преки и предходни), тъй като ЗДДС, в сила от 01.01.2007 г. не предвижда като предпоставка за признаване правото на данъчен кредит за получателя по доставките изследването на тези действия/бездействия на преките и предходните му доставчици.

В контекста на установяване наличието на посочените по – горе предпоставки, нерелевантни за правото на данъчен кредит на ревизираното лице са действията или бездействията на доставчиците, вкл. материалната им, техническа и кадровата им обезпеченост, на която органите по приходите са обърнали приоритетно внимание в РА. Относимата правна регламентация държи сметка да е установено реалното предаване/приемане на стоките, респективно получаване на услугите. Само при установена злоупотреба с право и участие в данъчна измама на прекия или предходен доставчик, за които получателят е знаел или е трябвало да знае, се допуска отказ от правото на данъчен кредит. Констатирани обстоятелства, свързани с наличието/липсата на кадрова, материална и техническа обезпеченост на преките доставчици, както и факта на дерегистрацията на част от доставчиците след издаването на фактурите към жалбоподател не може да се вменява в отговорност на получателя с оглед преценка за законосъобразност на упражненото право на приспадане на данъчен кредит. Тези обстоятелства са извън контрола на това лице. Неспазването от прекия или предходен доставчик на изискванията на специалните закони (вж. Решение на СЕС по дело C - 329/18), при установено предаване на стоката (респ. получаване на услугата) и последващата й реализация за целите на икономическата дейност на получателя, не влияе на правото на приспадане на данъчен кредит за получателя.

В решенията на СЕС по дела C-18/13 г., C-285/11 г., C-271/12 г. и по съединени дела C-80/11 г. и C-142/11 г., е прието, че липсата на кадрова, техническа и материална обезпеченост е от значение за преценката на правото на данъчен кредит, само ако въз основа на обективни данни, представени от органите по приходите, се установи, че данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама. В случая, от страна на приходната администрация, чиято е доказателствената тежест, не е доказано наличието на измама. Тъй като отказът да се признае право на приспадане представлява изключение от основния принцип, какъвто се явява това право, данъчните органи трябва надлежно да установят обективните данни, въз основа на които може да се заключи, че данъчнозадълженото лице е извършило измама или знаело, или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама. След това националните юрисдикции следва да проверят дали съответните данъчни органи са установили наличието на такива обективни данни (в този смисъл решения по дело C-8/17 г., т. 39 и C-189/18 г., т. 36). Съществено в случая е, че от страна на приходната администрация не е установено извършването на данъчна измама, както и не е установено ревизираното лице да е участвало в данъчна измама или да е било част от такава, за която е знаело или не е могло да не знае. Липсата на съдействие от страна на доставчиците е ирелевантно за спора, тъй като ревизираното лице не може да бъде санкционирано с отказ на данъчен кредит заради поведението му – вж. Решение по дело C-324/11 г. на СЕС.

По делото не е спорно, че ревизираното лице притежава фактури, които съдържат изискуемите по закон реквизити и преценени във връзка с договорите отговарят на изискванията на чл. 114 ЗДДС и чл. 226 от Директива 2006/112, че данъкът е начислен и услугите са използвани в дейността на дружеството за извършване на последващи облагаеми доставки. Доказателства, че услугите са използвани в дейността на дружеството-жалбоподател са представени на ВЛ, което е проследено от счетоводните справки за приключване 2021г на счетоводни сметки от група 70 „Приходи от продажби“ -703 „Приходи от продажба на услуги“ с приключвателните операции на счетоводна сметка 123 „Печалби и загуби от текущата година и справки за приключване 2020г на счетоводни сметки от група 70 „Приходи от продажби“ -703 „Приходи от продажба на услуги“ с приключвателните операции на счетоводна сметка 123 „печалби и загуби от текущата година“, които са приложени в Приложение №2 от заключението. Наред с това, в хода на производството са приобщени доказателства за предаването на услугите от доставчика към ревизираното лице, тяхната индивидуализация е доказана въз основа на представените писмени договори и двустранно подписани приемо – предавателни протоколи и изявления за работа, съдържащи дата, описание на услугите, както начин на изпълнение.

Освен договорите, фактурите, протоколите, установените плащания за доставките, информационна следа за получаването на услуги и материали от вида на процесните се съдържа и в счетоводството на ревизираното лице. В РД, в РА, а и от приетата по делото ССЕ, е посочено, че счетоводството е водено редовно, при спазване изискванията на Закона за счетоводството и при съобразяване с основните счетоводни принципи и счетоводни стандарти. В този смисъл, на основание чл. 51 ДОПК, във връзка с чл. 182 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК), вписванията в счетоводните книги могат да служат като доказателство на лицата, които са ги водили, още повече, че в конкретния случай счетоводните книги на ревизираното лице са изцяло в съответствие с всички други документи, чрез които са обективирани изследваните доставки. Така представените документи са частни свидетелстващи документи и не се ползват с материална доказателствена сила, но съвкупният им анализ обуславя извод за доказаност на фактическия състав на правото на приспадане на ДДС по спорните фактури. Тези документи, като писмени доказателствени средства, са информационен източник (вж. чл. 49 ДОПК) и установяват с убедителността на пълно доказване изпълнението на постигнатите между ревизираното лице и неговите доставчици договорености. Реализирането на последващи облагаеми доставки и генерирани приходи във връзка с това не е спорно. Не на последно място следва да бъде отбелязано и безспорно установения факт, че плащането по фактурите е извършено по банков път или чрез договори за цесия, за което са представени доказателства – договори за цесия и платежни нареждания. Плащането на цената не е елемент от фактическия състав, обуславящ правото на приспадане на данъчен кредит, но наличието на такова представлява, допълнителна индиция, че процесните доставки действително са извършени, тъй като същото е лишено от икономическа логика при твърдение за липса на реални доставки.

Горните констатации са потвърдени и от вещото лице по приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза. Вещото лице е посочило, че процесните фактури, издадени от “Евролайн“ ЕООД, „Крисбауен“ ЕООД, „Астарг 3“ ЕООД и „Моушън Рентс“ ЕООД, са включени в дневника за покупки за съответния период и участват във формирането на резултата в съответните справки-декларации по ДДС. При съпоставка на между процесните фактури и съпътстващите ги документи, вещото лице е установило, че за всяка доставка са налични фактури, придружени с договори, изявления за работа и приемо-предавателни протоколи. Установено е също, че услугите са използвани в икономическата дейност на жалбоподателя за извършване на облагаеми доставки.

Предвид изложеното по-горе, настоящият съдебен състав приема, че при съвкупната преценка на представените по преписката доказателствата дава основание да се направи обоснован извод за незаконосъобразност на спорния РА относно отказания на “Ейч Ар Ес Стафинг България“ ЕООД данъчен кредит в размер на 445 602 лева, за данъчни периоди от м. 09. 2020 г. до м.02.2021г и от м. 04.2021г до м.07.2021г. по спорните фактури, издадени “Астарго 3“ ЕООД, „Евролайн“ ЕООД, „Крисбауен“ ЕООД и „Моушън Рентс“ ЕООД и са определени съответните лихви за забава.

С оглед изхода на делото следва да бъде уважено искането на процесуалния представител на жалбоподателя за присъждане на разноските по делото съгласно представения списък /л.650/, като са представени доказателства за реалното им извършване.

На основание чл. 161, ал. 1, изр. 1 ДОПК на жалбоподателя се дължат разноски в общ размер 32 402,00 лв., като липсва възражение за прекомерност от страна на ответник. Същите съставляват депозит за съдебно-счетоводна експертиза в размер 500 лв., довнесен депозит за вещо лице в размер на 172 лв., адвокатско възнаграждение за процесуално представителство в размер 31680 лв., като са представени доказателства за реалното им извършване по банков път /фактура №213/27.05.2024г с преводно нареждане от жалбоподател по фактура №213/27.05.2024г, фактура №218/01.10.2024г и преводно нареждане от жалбоподател по фактура №218/01.10.2024г./ и държавна такса в размер на 50 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 ДОПК Административен съд София-град, 67 състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт №Р-22220221005693-091-001/17.10.2022г., издаден от И. Х. К., на длъжност началник сектор, възложил ревизията и Л. Д. Р. на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, в частта на установени задължения за внасяне /главници и лихви/ по ЗДДС в общ размер на 558 295,73лв., произлизащи от непризнато право на данъчен кредит в общ размер на 445 602лв. на основание чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 във връзка с чл.9 от ЗДДС за данъчни периоди от м.09.2020г. до м.02.2021г. и от м.04.2021г. до м.07.2021г. и лихви за забава с оглед извършените корекции по ЗДДС в общ размер 112 693,73лв, потвърден с Решение №107/24.01.2024г. на зам.-директор на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, оправомощен съгласно Заповед №3ЦУ-ОПР-16/09.06.2023г и Заповед №773/19.01.2024г на изпълнителния директор на НАП.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите – С. да заплати на „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], разноски в общ размер 32 402 лв.

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

СЪДИЯ: