

# РЕШЕНИЕ

№ 18792

гр. София, 03.10.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 36 състав,**  
в публично заседание на 30.05.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Наташа Николова**

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **2658** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „МУРАКИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] чрез управителя В. А., срещу Ревизионен акт № Р-22220221005156-091-001 от 23.03.2022 г., издаден от М. Ц. М. – орган, възложил ревизията и Д. Д. Н. – ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 850 от 03.06.2022 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ДОДОП/ [населено място], относно установени допълнителни задължения за данък добавена стойност /ДДС/ по Закона за данъка върху добавената стойност /ЗДДС/ в общ размер на 24 300,92 лв. и лихви за забава в размер на 2 721,29 лв. и корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за внасяне в размер на 5 600,94 лв., ведно с начислени лихви за забава в размер на 413,88 лв., или общо в размер на 33 037.03 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради съществено нарушение на процесуалните правила и неправилно приложение на материалния закон. Поддържа, че в хода на ревизията са представени доказателства, които обосновават реалност на доставките – фактури, договори, приемо-предавателни протоколи (ППП), доказателства за плащане и за отразяване на доставките в счетоводните регистри, за произход и транспорт на стоките.Изводите на приходните органи се основавали на съмнения и на косвени доказателства в нарушение на чл.3, чл.6 и чл.37 от ДОПК. Сочи, че в хода на

на срещната проверка на доставчика „ИНКО БРАНДС“ ЕООД са изискани доказателства единствено за 2021 г., не и за 2020 г., поради което изводите в РД и РА не са били подкрепени с доказателства. Сочи противоречие с практиката на Върховния административен съд, на Съда на Европейския съюз и на ЕСПЧ. Посочва се още наличие на последваща реализация към „ГЕМИУС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, като с процесния РА не била направена корекция на начисления от „МУРАКИ“ ЕООД данък. Излага твърдения, че спорните доставки са свързани с икономическата му дейност, тъй като представлявали символични подаръци за интернет потребители, които са се съгласили да участват в мащабно социо-демографско проучване на използването на различни медии в страната. На базата на тази представителна извадка неговият клиент „ГЕМИУС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД изготвял ежесечно база данни, която продавал на всички медии: БТВ, Нова ТВ, БНТ, ТВ Европа и др. Оспорва доводите на приходните органи за отказ на правото на ДК поради „рисковия профил“ на доставчика. Твърди, че приходните органи не са доказали наличие на данъчна измама или злоупотреба, както и използването на документи с невярно съдържание. Оспорват се изводите на приходните органи по непризнаване на разходи за целите на ЗКПО и наличие на основания за корекция по чл.26, т.1 и т.2 от ЗКПО. Излагат се подробни съображения в писмени бележки по делото. Искане се от съда отмяна на РА в оспорената част и присъждане на сторените по делото разноски, за които е представен списък на разноските.

Ответникът Директор на Дирекция ОДОП - [населено място] оспорва жалбата, чрез юр. И., моли съдът да я отхвърли, като неоснователна и недоказана. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – София град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220221005156-020-001 от 10.09.2021 г., издадена от М. Ц. М. - началник сектор “Ревизии” в отдел „Ревизии“ в Дирекция “Контрол” на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на „МУРАКИ“ ЕООД от органи по приходите Д. Д. Н. (ръководител на ревизията) и М. С. А. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.01.2020 г. до 31.05.2021 г. и за корпоративен данък за 2020 г. в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 13.09.2021 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 13.12.2021 г. Със ЗИД на ЗВР от 10.12.2021 г. е удължен срокът на ревизията съобразно чл.114, ал.2 ДОПК до 11.02.2022 г. Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице по електронен път.

За доказване компетентността на възложителя на ревизията ответникът е представил Заповед №3-ЦУ-2872 от 10.09.2021 г., с която Г. Д. – заместник изпълнителен директор на НАП, на основание чл.10, ал.9 от ДОПК е наредил служителите на ТД на НАП, посочени в Заповед № 3-ЦУ-1659 от 05.05.2021 г. да осъществят данъчно-осигурителен контрол по отношение на лицата, посочени в приложение към заповедта от 10.09.2021 г., за които компетентна ТД по чл.8 от ДОПК е ТД на НАП

София. Съгласно приложението към заповедта от 10.09.2021 г. ревизията на „МУРАКИ“ ЕООД следва да бъде възложена от ТД на НАП Варна.

Със Заповед № 3-ЦУ-1659 от 05.05.2021 г. на П. Д. - заместник изпълнителен директор на НАП, на основание чл.10, ал.9 от ДОПК, на основание чл.12, ал.6 ДОПК са определени органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл.7, ал.1 и чл.8 от ДОПК. Последните разпоредби на ДОПК уреждат компетентността на органите по приходите – обща по чл.7, ал.1 от ДОПК (актовете по този кодекс се издават от орган по приходите, съответно от публичен изпълнител, от компетентната териториална дирекция) и териториална по чл.8, ал.1 от ДОПК. Сред приходните органи от ТД на НАП Варна са посочени: М. Ц. М. - началник сектор “Ревизии”, Д. Д. Н. – главен инспектор по приходите – РЕ и М. С. А. - главен инспектор по приходите

Компетентността на административният орган е законово призната способност на даден орган да издаде точно определен административен акт - по материя, по място и по степен. След като тя произтича от закона, то отново законов нормативен акт може да уреди конкретни хипотези на промяна на компетентността. Такава разпоредба е чл.10, ал.9 от ЗНАП, в сила от 01.01.2021 г., според която при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или оправомощено от него лице може със заповед да нареди служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл.8 ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа. Очевидно това е законоустановена възможност за промяна на териториалната компетентност по чл.8, ал.1 ДОПК и за възлагането ѝ на органи от друга териториална дирекция.

Тази възможност безспорно е приложима към ревизионното производство, в което разпоредбата на чл.112, ал.2, т.1 ДОПК урежда компетентност на възложители на ревизията, определена от териториалния директор на компетентната териториална дирекция. Няма спор, че съгласно чл.8, ал.1, т.1 от ДОПК компетентна ТД на НАП в случая е в [населено място]. Именно посочената териториална компетентност е променена в процесната ревизия на основание законовата възможност по чл.10, ал.9 ЗНАП. Това е съгласно издадена Заповед № 3-ЦУ-2872 от 10.09.2021 г. на Г. Д. – заместник изпълнителен директор на НАП, чиято компетентност произтича от Заповед №3-ЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изп. директор на НАП. По делото е представяне заповедта на изп. директор за оправомощаването му със Заповед № ЗЦУ – ОПР – 2/19.04.2021год. Представена е и заповед № ЗЦУ – ОПР – 9/21.05.2021г., с която зам. изпълнителния директор Г. Д. е оправомощен да издаде Заповед № 3- ЦУ -2872/10.09.2021г., на основание чл.10, ал. 9 от ЗНАП. По делото е представена и приета и Заповед № РД -01-287/ 10.05.2021г. на Директора на ТД на НАП – София.

Възложителят на ревизията и ревизионния екип са органи по приходите, посочени в Заповед № 3-ЦУ-1659 от 05.05.2021 г. като такива, спрямо които не се прилагат правилата по чл.7 и чл.8, ал.1 от ДОПК. В Заповед № 3-ЦУ-2872 от 10.09.2021 г. изрично е записано контролните производства, каквото е ревизионното по аргумент

от чл.110, ал.1 и ал.2 от ДОПК, да бъдат възложени от началници-сектори, посочени в Заповед № 3-ЦУ-1659 от 05.05.2021 г., какъвто е М. Ц. М..

По изложените съображения и при изпълнение на визираните законови предпоставки съдът приема, че процесната ревизия е възложена от компетентен териториален орган по приходите.Валидността на електронните подписи на органите по приходите, подписали ЗВР, РД и РА, не се оспорва от жалбоподателя.С оглед разпоредбата на чл. 16, ал. 1, т. 1 ЗЕДЕП по делото са представени доказателства, че органите по приходите, подписали РА, разполагат с квалифициран електронен подпис. Ответникът е представил надлежни доказателства за наличието на валидни КЕП на лицата, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220221005156-092-001/25.02.2022 г., връчен електронно на 25.02.2022 г. В срока и по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК ревизираното лице не е подало възражение срещу констатациите на доклада.

Ревизията е приключила с РА №Р-22220221005156-091-001 от 23.03.2022 г., издаден от М. Ц. М. – орган, възложил ревизията и Д. Д. Н., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията.

С оспорения РА са установени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 24 300,92 лв. и лихви в размер на 2 721,29 лв., произтичащи от извършени корекции на декларираните от дружеството резултати за данъчни периоди от м. 05.2020 г. до м. 07.2020 г. и от м. 10.2020 г. до м. 05.2021 г., вследствие на отказано на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС право на данъчен кредит по всички фактури, издадени от „ИНКО БРАНДС“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК] и непризнато право на приспадане на ДДС на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС по фактури, издадени от „ПЛАНТИКА“ ООД, с ЕИК[ЕИК], „ВАМКО“ ООД, с ЕИК[ЕИК], „ХОУМ ГАРДЕН ТТ“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК], „ЮСК БУЛ“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК] „СЕВЪН СИИДС“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК] и „ТЕХНОПОЛИС БЪЛГАРИЯ“ ЕАД с ЕИК[ЕИК] с мотива, че доставките по тях не са свързани с икономическата дейност на жалбоподателя.

Установен е и допълнителен корпоративен данък в размер на 5 600,94 лв., в резултат на извършено на основание чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО увеличение на декларирания от дружеството финансов резултат през ревизирания период /2020 г./ със сумата на начислени разходи по фактурите, издадени от гореописаните доставчици, ведно с начислените лихви за забава в размер на 413,88 лв.

При ревизията е констатирано, че „ИНКО БРАНДС“ ЕООД е deregистрирано по ЗДДС, поради установени обстоятелства по реда на чл. 176 от ЗДДС във връзка с извършени данъчни нарушения. Дружеството е издирвано многократно от органите по приходите, видно и от съобщения за връчване на документи по реда на чл. 32 от ДОПК в интернет страницата на агенцията по приходите, включително и за връчване на акта за deregистрация от 22.02.2021 г.

От „ИНКО БРАНДС“ ЕООД в хода на ревизията са представени - копия на фактури

№0... 22/11.01.2021 г., №0... 23/04.02.2021 г. и №0... 24/19.02.2021 г. с предмет на доставка – „бонбони друпс“ и „аванс по договор“, три вносни бележки за внесени в полза на „ИНКО БРАНДС“ ЕООД парични средства в брой в общ размер на 850 002,80 лв. по банкова сметка [банкова сметка] в „БАНКА ДСК“ АД, инвойс/фактури и международни товарителници за покупка на стоки /захарни изделия/ от дружества установени на територия на ЕС и договори за наем на недвижими имоти /четири апартамента/, находящи се в: [населено място], кв. „Т., [улица]; [населено място],[жк], комплекс „Грийн Резиденс“, вх. Д, ет. 2, ап. 201 Д, ведно с паркомясто №12Н, [улица]; [населено място],[жк]– Запад, [улица], ет. 3, ап. 28 и [населено място], кв. „Мотописта II“, [улица], ет. 5, ап. 20, и автомобил ФОРД РЕЙНДЖЪРС, с рег. [рег.номер на МПС] .

Констатирано е, че липсват съпроводителни документи към процесните фактури, в т. ч. договори, анекси, оферти, поръчки, заявки, приемо-предавателни протоколи или други документи, установяващи мястото/обекта, на който са доставени стоките, не била предоставена информация за лицата, участвали в товаро-разтоварните работи, липсвала водена между страните търговска кореспонденция и документи, съставени във връзка с транспорта на стоките. Установено е, че в „ИНКО БРАНДС“ ЕООД няма наети лица по извънтрудови правоотношения, а за тези, назначени по трудови договори /общ две лица за периода на доставките/, не са внасяни дължимите данъци и задължителни осигурителни вноски. Липсвали също така доказателства за наличието на материално-техническа обезпеченост, необходима за изпълнение на доставките, тъй като от прекия доставчик били ангажирани единствено договори за наем на жилищни апартаменти и офис, а не на складови или търговски площи.

Счетени са за недоказани и плащанията по доставките, отчетено е, че представените от името на „ИНКО БРАНДС“ ЕООД вносни бележки са за извършени преводи по банкова сметка /[банкова сметка]/ в „БАНКА ДСК“ АД, каквато дружеството няма.

За доказване на спорните доставки от „ИНКО БРАНДС“ ЕООД в хода на ревизията ревизираното дружество представило копия от спорните фактури с приложени към тях два фискални бона, за които приходните органи приели, че са със спорна автентичност предвид факта, че прекият доставчик не е притежавал фискално устройство с № на ФУ ЕД070528 и № на ФП 44080528, посочени в посочените касови бележки и три вносни бележки за наредени парични средства по сметка [банкова сметка], описани по-горе, липсвали съпроводителни документи, доказателства за извършен транспорт и плащане по доставките, водена търговска кореспонденция и т.н

При така изложената фактическа обстановка, след анализ на събраните при ревизията доказателства, органите по приходите са приели, че фактурите, издадени от „ИНКО БРАНДС“ ЕООД не документират реално извършени доставки на стоки. За тяхното доказване било необходимо както доставчикът, така и получателят да притежават документи, удостоверяващи реалното изпълнение на доставките. Формиран е извод, че с фактурирането на спорните доставки е създадена една правна привидност, целяща единствено постигане на данъчно предимство, изразяващо се в неоснователно приспадане на данъчен кредит по доставки, които не са извършени въобще.

Предвид установените факти, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6 от същия закон, с РА на жалбоподателя е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 23 451,25 лв., по всички фактури издадени от „ИНКО БРАНДС“ ЕООД.

Отделно от горното, в хода на ревизията е констатирано, че ревизираното дружество е ползвало право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „ВАМКО“ ООД, „ПЛАНТИКА“ ООД, „ХОУМ ГАРДЕН ТТ“ ЕООД, „ЮСК БУЛ“ ЕООД, „СЕВЪН СИИДС“ ЕООД и „ТЕХНОПОЛИС БЪЛГАРИЯ“ ЕАД с предмет на доставка „стол и амбалаж“, „посадъчен материал, озеленяване“, „декоративна растителност“, „континентално легло“, „тревна смеска“ и „тв стойка“, които не са свързани с икономическата дейност на жалбоподателя. Предвид това на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС с РА на „МУРАКИ“ ЕООД е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер общо на 849,67 лв. по всички фактури, издадени от цитираните дружества.

Във връзка с констатациите в частта по ЗДДС и на основание чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО при ревизията е увеличен декларираният финансов резултат за данъчен период 2020 г. с разходите по фактурите, издадени от „ИНКО БРАНДС“ ЕООД, „ВАМКО“ ООД, „ПЛАНТИКА“ ООД, „ХОУМ ГАРДЕН ТТ“ ЕООД, „ЮСК БУЛ“ ЕООД, „СЕВЪН СИИДС“ ЕООД и „ТЕХНОПОЛИС БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, за които е прието, че не са свързани с дейността на дружеството и не са документално обосновани. В резултат на извършената корекция, декларираната от дружеството данъчна печалба в размер на 53 239,11 лв. е увеличена на 109 248,51 лв., като е определен допълнително корпоративен данък за внасяне в размер на 5 600,94 лв., ведно с лихва за забава в размер на 413,88 лв.

Ревизионният акт е връчен електронно на 24.03.2022 г. и оспорен по административен ред с жалба вх. № 53-06-2830 от 01.04.2022 г. В срока за произнасяне е постановено Решение № 850 от 03.06.2022 г. на директора на ДОДОП София, с което РА частично е потвърден, в която част и съгласно чл.156, ал.1 ДОПК е предмет на съдебния контрол за законосъобразност.

Решаващият орган е споделил изложените в РА доводи, като е приел, че съдържащите се по преписката документи не доказват извършването на реални доставки от „ИНКО БРАНДС“ ЕООД. Изложил е съображения, че по отношение на продажбата на стоки, каквито в случая се явяват доставките от „ИНКО БРАНДС“ ЕООД, се търсят данни за възможността доставчикът да изпълни доставката, т. е. наличието на конкретния вид и количество стока, обект на продажба, както и доказателства за съхранение, транспорт и предаване на същата. В конкретния случай, общата преценка на събраните документи и установените в хода на ревизията факти и обстоятелства водела до извода, че се касае за фактури, издадени без да са налице реално развили се търговски

взаимоотношения между жалбоподателя и конкретния доставчик „ИНКО БРАНДС“ ЕООД. Доказването на реална доставка на стоки изисквало установяване на обстоятелствата, че доставчикът е разполагал със стоки от същия вид и количество като фактурираните, както и че това количество физически е предадено на получателя. Установяването на реалното, физическото съществуване на фактурираната стока, съответно нейното предаване на получателя, предполагало изследването за предходните и последващите продажби, за съхранението и транспортирането на стоката и т.н.

Горестоящият орган е обсъдил приложените към жалбата по административен ред и представени от прекия доставчик копия на инвойс/фактури и ЧМР за покупка на захарни изделия от чужбина, но е приел, че същите касаят извършени вътреобщностни придобивания /ВОП/ в предходни данъчни периоди, през които „ИНКО БРАНДС“ ЕООД е декларирало облагаеми доставки към други дружества, установени на територията на страната. Липсата на индивидуализиращи данни досежно доставените бонбони по спорните фактури не позволявала тяхното обвързване със стоките от декларираните от доставчика ВОП в предходните данъчни периоди. В допълнение е съобразена липсата на аналитична отчетност на стоките, отчитаща входящи и изходящи количества, което водело до пряка невъзможност да се установи тяхното движение чрез наличието на надлежна одитна следа.

Решение № 850 от 03.06.2022 г. е съобщено на 06.06.2022 г. Жалбата вх.№ 53-04-481 от 08.06.2022 г., по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване индивидуален административен акт, поради което е процесуално допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално - правните

разпоредби по издаването му.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл. 16, ал. 1, т. 1 ЗЕДЕП по делото са представени доказателства, че органите по приходите, подписали РА, разполагат с квалифициран електронен подпис. Ответникът е представил надлежни доказателства за наличието на валидни КЕП на лицата, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА. В тази връзка настоящият състав приема, че оспореният РА е издаден от компетентен орган по чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в рамките на законоустановените срокове, в предвидената форма, съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа изискуемите реквизити по чл. 120, ал. 2 от ДОПК. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно - производствените правила, които да са самостоятелно основание за отмяна, при съобразяване и на разпоредбата на чл. 160, ал. 4 от ДОПК.

Актовете на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице и същото е могло своевременно да защити правата си, като представи доказателства. Предвид на изложеното, не са допуснати нарушения на изискванията за съдържание, форма и процесуални правила при издаването на РА.

Основен принцип при провеждането на ревизионно производство е, че процесуалните действия се предприемат от органи по приходите от териториалната дирекция по седалището на търговското дружество - чл.8, ал. 1, т. 3 ДОПК. Безспорно е, че ревизираното лице е със седалище в [населено място].С разпоредбата на чл. 12, ал. 6 от кодекса (ред. ДВ, бр. 105/2020 г., в сила от 01.01.2021 г.) законодателят е предвидил правилата на чл. 8 ДОПК да не се прилагат за органи по приходите или публични изпълнители, определени от изпълнителния директор на НАП или от оправомощен от него заместник изпълнителен директор. На основание чл. 12, ал. 6 ДОПК издателят на ЗВР е компетентен да възлага ревизии съгласно приложената заповед на Зам.-изпълнителния директор на НАП. Компетентността на Зам.-изпълнителния директор да се произнесе с цитирания акт произтича от надлежно учредената със Заповед № ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на Изпълнителния директор на НАП делегация. Като публичноправен институт, разгледан в ТР № 4 от



22.04.2004 г. на ОСС на ВАС по тълк. дело № 4/2002 г., делегирането представлява предвидена в закона възможност временно - за определен случай или период от време, съгласно конкретната обстановка и преценката на горестоящ административен орган, той да предостави част от правомощията си на някой от подчинените му органи. Подчиненият орган издава административни актове въз основа на това специално овластяване от органа, в чиято компетентност поначало е решаването на съответния проблем. Той не запазва за постоянно делегираното правомощие. Обикновено делегацията е продиктувана от фактическата невъзможност по-горният орган да реагира своевременно на необходимостта от издаване на множество актове на територията на по-голям район или цялата страна. Възможността за делегиране на административни правомощия се характеризира с няколко принципни ограничения: никой не може да делегира правомощия, които не притежава; не могат да бъдат делегирани правомощия, които законът определя като изрична компетентност на съответния орган; органът, на когото са делегирани правомощия, не може да ги предоставя другиму. В закона е предвидена възможност на Изпълнителния директор на НАП да делегира на определен от него заместник изпълнителен директор правомощието си по определяне на органи по приходите, чиито правомощия се простират на територията на цялата страна, независимо от определената в чл. 7, ал. 1 и чл. 8 ДОПК компетентност.

Компетентността на Зам. -изпълнителния директор да се произнесе с цитирания акт произтича от надлежно учредената със Заповед № ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на Изпълнителния директор на НАП делегация.

Ревизионното производство е проведено след изменението на чл. 10 ЗНАП (обн. ДВ, бр. 105, в сила от 01.01.2021 г.), с което е създадена нова ал. 9 на нормата и е предвидена възможност органите по приходите да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа.

Освен това съдът съобрази относимата към периода на ревизията

правна регламентация, предвиждаща, че за образуване на ревизионното производство се изисква заповед за възлагане на ревизия по чл. 112, ал. 1 ДОПК, издадена от орган по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция (чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК), или от изпълнителния директор на НАП или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски (чл. 112, ал. 2, т. 2 ДОПК). Със Заповед № РД-01-287/10.05.2021 г. на Директора на ТД на НАП-гр. София, на основание чл. 11, ал. 3 ЗНАП вр. чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК и Заповед № 3-ЦУ-1659/05.05.2021 г. на Зам. -изпълнителния директор на НАП, е разпоредено функциите на компетентен орган да издава ЗВР да се изпълняват от поименно и подлъжностно посочени служители, сред които е и органът, възложил ревизията. По силата на чл. 119, ал. 2 ДОПК органът, възложил ревизията, заедно с ръководителя на ревизията, са нормативно овластени с компетентността да издадат ревизионния акт.

Предвид гореизложеното настоящият съдебен състав намира, че РА, в оспорената част, е постановен от материално компетентен орган с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и е постановено в рамките на преклузивния срок.

Понятието „доставка на стоки“ по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. Дали това овластяване е резултат на прехвърляне на собственост или на учредяване на вещно право или е резултат на предаване на стоката от името и за сметка на доставчика като лице, което само я държи или я владее или което действа като комисионер (арг. от чл.14, § 2, б. в) от Директивата) или на прехвърляне на рисковете и ползите по повод стоката без фактическото ѝ предоставяне в държане, е въпрос на конкретния механизъм на всяка от спорните доставки, така както е претендиран от субектите по сделката или се установява от съвкупната преценка на релевантните

доказателства за всяка конкретна операция.

Абсолютно вярно е, че по отношение на отделни обстоятелства, като напр. наличието на наети лица, практиката на СЕС не изисква знание у получателя по доставките, както и, че Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая (т.50 и т.53 от решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело C-324/11 „Gabor Toth“).

Законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит за получателя по доставка на стоки/услуги е в зависимост от реалното изпълнение на фактурираните доставки. Този извод следва от законовите предпоставки за посоченото субективно материално право, регламентирани с чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, чл. 6, ал. 1, респ. чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 2 ЗДДС. Издаването от доставчика само на фактури не е достатъчно за признаване на правото на данъчен кредит, поради което тя е необходима предпоставка за него предвид разпоредбата на чл. 71, т. 1 ЗДДС, но не е достатъчна. В тежест на ревизираното лице е да докаже по безспорен начин, че отразените стопански операции в издадените му от доставчиците фактури действително са осъществени.

Не се спори, че са издадени с предмет спорните фактури, издадени от „ИНКО БРАНДС“ ЕООД с предмет:

№00..16 от 20.10.2020 г. бонбони 100 грама 1884 броя на единична цена от 1.10 лв. и бонбони 1 кг – 1280 броя на единична цена 3.60 лв., обща стойност 6680.40лв. без ДДС;

№00..17 от 26.10.2020 г. бонбони 1 кг – 1860 броя на единична цена 3.60 лв., обща стойност 6696 лв. без ДДС;

№00..18 от 04.11.2020 г. бонбони – С&Н drops 850 броя, единична цена 5.25 лв., обща стойност 4250 лв. без ДДС;

№00..19 от 05.11.2020 г. бонбони – С&Н drops 780 броя, единична цена 5.25 лв., обща стойност 4095 лв. без ДДС;

№ 00..20 от 13.11.2020 г. с предмет аванс за сумата от 20 000 лв. с

ДДС;

№00..21 от 18.12.2020 г. бонбони – С&Н drops 5556 броя, единична цена 5.25 лв., обща стойност 29 169 лв. без ДДС;

№00..22 от 11.01.2021 г. бонбони – С&Н drops 1530 броя, единична цена 5 лв., обща стойност 8032.50 лв. без ДДС;

№00..23 от 04.02.2021 г. бонбони – С&Н drops 4900 броя, единична цена 5 лв., обща стойност 24500 лв. без ДДС;

№00..24 от 19.02.2021 г. аванс по договор на стойност 33 833.33 лв. без ДДС.

В хода на ревизията, на 15.10.2021 г., от прекия доставчик са представени: фактури, счетоводни справки, вносни бележки за плащания, договори за наем, ЧМР за транспортни услуги, договор за наем на МПС, фактури за гориво, както и писмени обяснения на управителя, според които предмет на дейност на дружеството е търговия на едро със захарни изделия, която осъществява на адрес в [населено място].

Относно прекия доставчик „ИНКО БРАНДС“ ЕООД са представени: фактури за транспортни услуги с изпращачи от Република Х., Полша (л.218, гърба на л.222), от Румъния (гърба на л.221 и на л.225, л.227), фактури за закупени бисквити, солени пръчици, бонбони сладкарски изделия, чипс (л.219-229); договор за наем от 02.12.2019 г. на помещение за офис с квадратура от 40 кв.м., находяща се в [населено място], [улица]; договор от 10.04.2020 г. за наем на апартамент в [населено място],[жк]; договор от 08.05.2020 г. за наем на офис в [населено място], „М. ливади“, [улица]; договор от 09.09.2020 г. за наем на апартамент в [населено място], [улица]; транспортни документи (л.238-245); договор от 03.02.2020 г. за наем на МПС. Тези документи не са оспорени от процесуалния представител на приходната администрация по реда на чл. 193 ГПК във връзка с чл. 144 АПК и § 2 от ДР на ДОПК.

От съдебната практика, както на СЕС, така и на ВАС, следва извода, че не може получателят да бъде задължен да доказва, респ. да е отговорен за действия и/или бездействия на доставчика си. Това е така, защото получателят не може да контролира

доставчика на фактурираните от него стоки/услуги за неговите действия, както и какви доказателства ще представя или каква е неговата обезпеченост за извършване на доставките. Задължение на получателя по доставката е да установи реалното изпълнение на същата, като негова е доказателствената тежест да я докаже с всички допустими по ДОПК доказателства и доказателствени средства. Видно и от заключението на вещото лице по изпълнената ССЕ, то е налице осчетоводяване и отразяване на фактурите при доставчиците. Процесните фактури са били отразени в счетоводството на жалбоподателя, по начина посочен в констативната част на заключението. Изводът на вещото лице, че същите описани в таблици от 1 до 6 фактури касаят доставки извън предмета на посочената основна дейност на жалбоподателя в изследвания период не ги прави нереални. Както и вещото лице сочи, не е налице липса на осчетоводяване и отразяване от доставчика или нереалност. Процесните фактури са включени в справките – декларации за ДДС и в дневниците за продажби за съответните периоди на горните доставчици. Отражени са и са конкретно изследвани от експертизата документите за извършени разплащания. Изследваните спорни доставки са отчетени в независимата икономическа дейност на жалбоподателя. По делото са представени и надлежно са описани в експертизата от вещото лице заверени доказателства, платежни документи за извършено разплащане по спорните доставки от „Инко Брандс“ ЕООД, подробно описани в констативната част на заключението.

Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая (т.50 и т.53 от решение на СЕС от от 06.09.2012 г. по дело C-324/11 „Gabor Toth“). Това предполага съвкупна преценка на всички фактически обстоятелства, които са специфични за всеки случай. Националният съд следва да определи във всеки отделен случай в зависимост от фактите по делото дали е налице прехвърляне на правото на разпореждане със съответната вещ като собственик (т.34 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело C.78/12 Евита-К ЕООД) и в съответствие с националните правила на доказването да направи обща преценка на всички доказателства и фактически

обстоятелства по спора. По изложените съображения съдът намира за основателни оплакванията на жалбоподателя, че отказът на ДК не може да почива на констатации относно предходни доставки, както и, че приходните органи безспорно не са доказали данъчна имама или злоупотреба. Следва да се посочи, че СЕС приема, че правото на приспадане може да бъде отказано, само когато данъчният орган установи въз основа на обективни данни, че получателят по фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката, която обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама. В същия смисъл е и решението на СЕС от 21 юни 2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11, Mahageben, David, т. 66.

От обяснение на управителя на „МУРАКИ“ ЕООД, дадено в хода на ревизията се установява, че основна дейност на дружеството е покупко-продажба на права върху кино и телевизионни продукции на едни от най-големите европейски киностудия, а също и набиране на представителна извадка от над 2000 човека, на база на която една от най-големите онлайн компании за интернет проучвания дава своите резултати. Дейността на дружеството се извършва от управителя В. А. А. без други наети лица. Обяснено е, че закупените от „ИНКО БРАНДС“ ЕООД кутии с бонбони са раздавани като награди на различни хора за включването им в панела (представителна извадка) за извършване на проучвания. Стоката е била получена в склад в [населено място], [улица], лично от управителя на „МУРАКИ“ ЕООД В. А. с личен автомобил. Раздаването на бонбоните е ставало в деня на получаване на стоката, като евентуални нераздадени количества остават в автомобила и са раздавани на следващия ден.

Според обяснение на управителя на „МУРАКИ“ ЕООД, дадено в хода на ревизията най-голям размер на приходите на дружеството идват от „ГЕМИУС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, което определя и неговата основна дейност: изграждане, набиране, поддържане, „изчистване“ и „премерване“ на социо-демографски онлайн панели. Към ревизираното дружество са издадени фактури от негови възложители с предмет: услуги и анализи по изпълнение на кампания за поведенческо таргетиране на потребители (уеб и социални медии), доразвитие на дигитален софтуер за онлайн дистрибуция на филми със субтитри и дублирани версии,

дигитална маркетингова стратегия и интернет промоционален план, закупуване на онлайн рекламно пространство за кампании в сайтове, проучване и анализ на излъчвани по телевизията материали, изготвяне, поддръжка и администриране на уеб страница, набиране на социо-демографски панел в Р.С. Македония по проект на Гемиус, изчистване и премерване на социо-демографски панел в Р.С. Македония по проект на Гемиус, изпълнение на услуга поведенческо таргетиране по европейски проект и др.

Представено е споразумение от 01.03.2020 г. за набиране и поддържане на панел в България, сключено между „ГЕМИУС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД (Гемиус) като възложител и „МУРАКИ“ ЕООД като изпълнител. Според документа Гемиус се занимава с онлайн маркетингови изследвания, за което притежава патентована методика и технологии, и желае да разшири обхвата на дейностите си на българския пазар. Гемиус е заявил желание да ангажира изпълнителя за набиране на панел от български интернет потребители и да използва данните за активността на членовете на този панел, за да предлага патентованите си изследвания на българския пазар. Изпълнителят е приел да работи върху набирането на панели за онлайн изследвания и ще предостави пълен набор консултантски услуги по всички аспекти на набирането и управление на панела, задържането на неговите членове и спазването на съответните стандарти. Изпълнителят се е задължил да набере и поддържа панел от български интернет потребители, който се състои от 1000 до 2000 членове и да го поддържа за срока на споразумението. Договорено е възнаграждението да зависи от размера на панела и да се начислява въз основа на суми в таблица 1 – по 10 лв. на панелист месечно.

„МУРАКИ“ ЕООД е издало на „ГЕМИУС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД следните фактури: №00..265 от 01.07.2020 г. с предмет разходи по преговори в Албания и ДО 2601 лв.; №00..266 от 02.08.2020 г. с предмет набиране на социодемографски представителна извадка от хора (панел) 1 брой съгласно договор и ДО 13 046 лв. и други с предмет: наем на автомобил, разходи за преговори в Албания. Представени са и фактури, издадени от „МУРАКИ“ ЕООД към други негови възложители. Налице са данни за осъществено

приемо-предаване и то на конкретно място. Установено е наличие и на конкретно плащане. Всички установени по делото факти и обстоятелства подлежат на съвкупна преценка и обсъждане, като плащането е също указание за реална размяна на материални блага.

Това, че органите по приходите излагат, че не са установили как точно е извършена доставката, според настоящата инстанция не може да бъде основание за отказ от право на данъчен кредит, тъй като не е част от материалните предпоставки за ползването право на ДК.

Предвид изложеното настоящата инстанция намира, че неоснователно органите по приходите са отказали на жалбоподателя правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури в размер на 849,67 лв. Дължимо е уважаване на оспорването и в тази му част.

Съобразно изложените мотиви в частта по ЗДДС, неправилно органите по приходите са стигнали до извода, че отчетените разходи по спорните фактури не следва да се признават за данъчни цели, като на основание чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО с техния размер е преобразуван счетоводния финансов резултат 2020 г. Разпоредбите на чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО уреждат императивни основание за непризнаване на определени разходи за данъчни цели. Настоящата инстанция намира направените разходи за документално обосновани. В резултат на това, незаконосъобразно се явява и извършеното преобразуване на счетоводния финансов резултат за 2020 г. по реда на чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО.

С оглед на всички изложени по-горе съображения АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – София град, III- то отделение, 36-ти състав,

### Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалбата на „МУРАКИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] чрез управителя В. А., Ревизионен акт № Р-22220221005156-091-001 от 23.03.2022 г., издаден от М. Ц. М. – орган, възложил ревизията и Д.



Д. Н. – ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 850 от 03.06.2022 г. на Директора на ДОДОП [населено място], относно установени допълнителни задължения за ДДС в общ размер на 24 300,92 лв. и лихви за забава в размер на 2 721,29 лв. и за корпоративен данък по ЗКПО за внасяне в размер на 5 600,94 лв., ведно с начислени лихви за забава в размер на 413,88 лв., или общо в размер на 33 037.03 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ: