

РЕШЕНИЕ

№ 13997

гр. София, 06.08.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 61 състав,
в публично заседание на 06.06.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маргарита Немска

при участието на секретаря Цонка Вретенарова, като разгледа дело номер **1314** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156-161 от Данъчно –осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.
Образувано е по жалба вх.№ 53-04-22/15.01.2024г. по описа на ОДОП С. при ЦУ на НАП от търговско дружество „Бетърмент“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК], представлявано от П. Й. Т. с адрес за кореспонденция [населено място], ул.“11 август“ № 3, ап.4 чрез адв.Б. Г. срещу издадения на дружеството Ревизионен акт № Р-22221022007729-091-001/17.08.2023г., поправен с РАПРА № П-22221023171128-003-001/14.09.2023г. издадени от М. Й. С. – орган възложил ревизията и М. К. М. – ръководител на ревизията, в частта, в която е изменен и потвърден с Решение № 1705/01.12.2023г. на Директора на Дирекция „ОДОП” - [населено място] при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят излага аргументи, че РА е незаконосъобразен, тъй като противоречи на материалния закон и неговата цел. Твърди, че са представени убедителни писмени доказателства, относно извършени разходи за придобиване и изготвяне на рекламни материали, както и използването на тези материали в осъществена рекламна кампания. Смята, за неправилни и необосновани твърденията на органите по приходите, че извършените разходи не отговарят на целите на търговската реклама и същите не са незначителни и не попадат в кръга на параграф 1, т.9 от ДР на ЗДДС и че макар формално да са изпълнени изискванията на закона е налице злоупотреба от жалбоподателя.

В съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от процесуалният си

представител адв. Г., която поддържа жалбата и моли съда да отмени ревизионният акт. Претендират се разноси по представен списък. Представя писмени бележки.

Ответникът – Директор на Дирекция ОДОП С. към ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрисконсулт К., оспорва жалбата. Моли съда да отхвърли същата като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Представя писмени бележки.

Софийска градска прокуратура, не изпраща представител и не изразява становище по жалбата.

Административен Съд С. - град, III отделение, 61 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразените становища на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа и правна страна, следното:

По допустимостта на жалбата: Оспореният ревизионен акт е връчен електронно на 10.09.2023 г., Ревизионният акт за поправка на РА е връчен на 15.09.2023г. Жалбата до директора на Д“ОДОП“- С. при ЦУ на НАП е подадена на 25.09.2023 г./ първият работен ден след 24.09/неделя/ с вх. № 53-06-9681 по описа на ТД –НАП С./ Решение № 1705/01.12.2023 г. на Директора на Д“ОДОП“ С. е връчено на 02.01.2024г., а жалбата от „ Бетърмент“ ЕООД адресирана до АССГ /вх.№ 53-04-22 е подадена на 15.02.2024 г. по описа на Дирекция „ОДОП“ -С./, поради което съдът констатира, че същата е подадена в законоустановения 14-дневен срок и е допустима за разглеждане.

Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна- участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване, а жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

От фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221022007729-020-001/14.12.2022 г., издадена от М. Й. С. - орган, възложил ревизията, на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „БЕТЪРМЕНТ“ ЕООД за установяване на задълженията за данък върху добавената стойност /ДДС/ за данъчните периоди от 01.12.2016 г. до 30.11.2022 г. и за определяне на задълженията за корпоративен данък /КД/ за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2021 г. Заповедта е връчена по електронен път на 09.01.2023 г. 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 09.04.2023 г. По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК, срокът за извършване на ревизията е продължен със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22221022007729-020-002/06.04.2023 г. и №Р-22221022007729-020- 003/09.05.2023 г., издадени от органът възложил ревизията.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221022007729-092-001/05.06.2023 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено възражение срещу РД с вх. №53-00-233#7/29.06.2023 г., прието от ревизиращите като неоснователно.

Ревизията приключва с РА МР-22221022007729-091-001/17.08.2023 г., издаден от М. Й. С. - орган, възложил ревизията и М. К. М., на длъжност главен инспектор по

приходите в ТД на НАП С.. Видно от разпоредителната част на РА /Таблица №1/, при деклариран данък за внасяне /КД и ДДС/ в общ размер на 1 185,69 лв., са установени задължения в общ размер на 996 829,69 лв. Разликата от 995 644,00 лв. представлява допълнително установените задължения за данък добавена стойност, корпоративен данък и лихви . С РАПРА №41-22221023171128-003-001/14.09.2023 г., връчен електронно на 15.09.2023 г., са отстранени допуснати грешки в РА, изразяващи се в неправилно посочване на внесени задължения за КД, доколкото е установено, че същите са покрили друг тип задължения. С него не се установяват допълнителни задължения.

С Решение № 1705/01.12.2023г. РА е обявен за нищожен в частта на възложената ревизия за установяване на задължения по ЗДДС за данъчни периоди от м. 12.2016 г. до м. 11.2017 г. и за задължения за КД по ЗКПО за 2016 г. Със същото решение РА е изменен за установените задължения по ЗДДС за следните данъчни периоди м. 05.2018 г., м.09.2018 г., м.09.2019 г., м.06.2020 г., м.08.2020 г., м.09.2022 г., както и за корпоративен данък за данъчни периоди 2017г., 2018г., 2019г., 2020г. и 2021г., в останалата си част РА е потвърден . Констатирана е и разлика при изчисление в размера на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 1898,66 лева в разпоредителната част на таблицата в РА и РАПРА, която е във вреда на жалбоподателя, която също е съобразена и коригирана от решаващия орган в посока приспадане на посочената сума.

Предмет на оспорване в настоящото производство са установени допълнителни задължения по ЗДДС въз основа на отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 405 923,03 лева и лихви за забава 120 929,10 лева, както и установени допълнителни задължения по ЗКПО - в размер на 222 016,06 лева и лихви за забава в размер на 59 430,93 лева /размерът е определен след като са извадени определените с РА задължения , както и лихвите за тях, в частта му в която е обявен за нищожен и е съобразена констатираната от решаващия орган разлика в размер на 1898,66 лева/

Основният предмет на дейност на задълженото лице през ревизираните периоди е търговия на едро със стоки - козметични продукти /парфюми, тоалетни води, спирали за мигли и др./ и детски играчки, както и предоставяне на услуги - дизайн, предпечат, форматиране, техническа проверка и ремонти на уреди /основно на марката CISCO/ и компоненти за компютърни мрежи. Клиенти на продаваните от дружеството стоки са единствено български юридически лица, а клиенти на предоставяните услуги са две чуждестранни дружества от страни членки на ЕС - А. и У.. Констатирано е, че има назначени лица на непълно работно време по трудови договори на длъжности уеб дизайнер и техник компютърни системи и офис в [населено място], ул. „11-ти Август“ №3, ап. 4.

В хода на ревизионното производство органите по приходите са извършили проверка на счетоводната и търговска документация на жалбоподателя, както и насрещни проверки на преки доставчици - „АКС ТРЕЙДИНГ“ ООД, „ВАРДАРОВ“ ООД, „КИА ЛОС ТРЕЙДИНГ“ ООД.

Снети са и обяснения от трети лица, които са имали сключени граждански договори с жалбоподателя. Установено е, че на основание чл.71 т.1 от ЗДДС през месец 11.2021г . жалбоподателят неправомерно е ползвал в повече право на приспадане на данъчен кредит в размер на 0,04 лева по фактура № [ЕГН]/24.06.2021 г., издадена от „1001 ПАРФЮМ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], доколкото начисленият ДДС в нея е 1 377,25 лв., а ползваният кредит е в размер на 1 377,29 лв.

С РА, в частта в която е потвърден и изменен с Решение на Директора на Д“ОДОП“ С. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 405 923 ,03 лв. по фактури, издадени от доставчиците, както следва:

-„КИА-ЛОС ТРЕЙД“ ООД - данъчен кредит в общ размер на 316 433,49 лева по 160 фактури и 3 кредитни известия /КИ/, с предмет на доставка „печатни издания по опис“ /вестници и списания/, посочени за всеки месец по номер и дата на издаване от стр.131 на РД до стр.167 вкл., отразени от жалбоподателя съответно от м. 12.2017 г. до м. 10.2019 г., от м. 12.2019 г. до м. 02.2020 г., от м. 05.2020 г. до м. 02.2021 г., от м. 05.2021 г. до м. 09.2021 г., м. 11.2021 г., м. 05.2022 г., м. 10.2022 г. и м. 11.2022 г.;

-„ВАРДАРОВ“ ООД - 89 782,78 лв. по 46 фактури, с предмет на доставка „предплатени ваучери за мобилни оператори“, посочени за всеки месец по номер и дата на издаване от стр.160 на РД до стр.166 включително отразени от жалбоподателя през периодите от м. 12.2021 г. до м. 03.2022 г., от м. 05.2022 г. до м. 07.2022 г. и от м. 09.2022 г. до м. 11.2022 г.

На горепосочените доставчици са извършени насрещни проверки. Спорните фактури са намерили отражение в отчетните им регистри „Дневници за продажби“. Всички са с активна регистрация по ЗДДС. Установено е, че основната дейност на „КИА-ЛОС ТРЕЙД“ ООД е „търговия на дребно с вестници и канцеларски стоки“, а на „ВАРДАРОВ“ ООД – „други далекосъобщителни дейности“, които дейности отговарят на фактурирания предмет на доставка. Представителя на „КИА –ЛОС“ ООД е представил рамков договор от 2016 г. за доставка на печатни издания /вестници и списания/ декларирал е , че произходът на стоките е от „Национална дистрибуция“ ЕАД и „Преса 2012“ ЕООД, като транспорта на стоките е изцяло за сметка на доставчика със собствени МПС и е до офиса на жалбоподателя. Има извършени плащания по банков път.

По отношение на „ВАРДАРОВ“ ООД също е извършена насрещна проверка . Доставчикът е представил рамков договор за доставка на предплатени ваучери за мобилни оператори от 01.07.2021 г., фактури, приемо-предавателни протоколи, разплащателни документи, счетоводни регистри и писмени обяснения, съгласно които стоките са закупени от „А1 БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, ЕИК[ЕИК]; БТК ЕАД, ЕИК[ЕИК]; „ЙЕТЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, ЕИК[ЕИК] и „ТЕЛЕНОР БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], като предаването им на клиента е ставало в негов офис. Приложил е доказателства за материална обезпеченост - фактури за платен наем на офис и банкови извлечения за платен наем. Предмет на доставките са ваучери само на хартиен носител с изписани върху тях номинал, сериен номер, срок на валидност и зареждащ код, който се появява след изтриване на скреч покритието от крайния потребител.

От жалбоподателя са представени всички фактури, описи, заявки, приемо-предавателни протоколи, банкови извлечения, споразумения за прихващане, счетоводни регистри, справка за съответствие на броя доставени и броя раздадени материали и писмени обяснения.

Съгласно писмените обяснения на законния представител на жалбоподателя, придобитите стоки от посочените доставчици са завеждани като материали с незначителна стойност с рекламна цел по смисъла на на §1, т. 9 от ЗДДС - с пазарна цена под 30,00 лв., като извършените с тях безвъзмездни доставки не са част от серия с получател едно и също лице. Касае се за печатни издания като: вестниците „24 часа“, „Труд“, списанията „Осем“, „Ф.“, „Т. магазин“, „Стори“, „ОК“, „Коса и стил“, „К.“ /някои от тях, придружени с книги/, „Мениджър“, „Н. Д.“, „Биограф“, JELLE“,

„G.“, „Икономика“, „Идеален дом“, „Грация“, „Д.“, „Man Health“, „Журнал“ и др. Съгласно писмени обяснения от управителя на дружеството П. Й. Т., получените печатни издания, ваучери за предплатени мобилни услуги, както и част от закупените от дружеството парфюми и играчки /с фактури, различни от спорните такива/ са използвани за рекламна кампания на „БЕТЪРМЕНТ“ ЕООД и неговия австрийски клиент EONETIX I. T. Handels G., ATU61783822, след като върху тях се поставяли рекламни стикери /с наименование на съответното дружество и данни за контакт/ и същите били раздавани на случайни лица на територията на [населено място]. Целта на рекламната кампания била освен намирането на нови клиенти, но и задържането на настоящите такива. Твърди се, че дизайнът на рекламните стикери е изработен лично от него, като за доказателство, че притежава подобни умения, е представена диплома и квалификация в сферата на графичния дизайн. Изработката на стикерите е възложена на „ХАТ-М“ ООД, ЕИК[ЕИК] /през 2016 г. и 2017 г./ и „РИНОПРИНТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] /от 2018 г. до 2021 г./, а брендирането /поставянето на рекламните стикери върху стоките/ било извършвано в неговия офис. Брендирането и раздаването им на лица на случаен принцип на територията на [населено място] било извършено от лица, наети на граждански договори - Р. Ц. З. и К. М. Ц., за които са подавани декларации по чл. 55 и справки по чл. 73, ал. 1 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/. По отношение на посочените физически лица също са извършени насрещни проверки, в хода на които последните са потвърдили, че са осъществили възложената им работа за разпространение – раздаване на рекламни продукти.

С възражението към РД са представени фактура и платежен документ към нея за закупен компютърен актив под стойностен праг, с който били изработени рекламните стикери; рамков договор за сътрудничество от 10.01.2013 г. с неговия австрийски клиент EONETIX I. T. Handels G., според който доверителят има намерение и желание да разшири дейността си и да се позиционира и на българския пазар, като рекламирането и промотирането на дейността му ще се извършва по усмотрение на „БЕТЪРМЕНТ“ ЕООД, в качеството му на довереник, както и образци на раздаваните рекламни материали. Представено е копие на корица от списание L EUROPEO със залепен стикер с информация за интернет сайт betarment.com; снимки на играчки и парфюми, брендиран с рекламен стикер с надпис „Изберете на нашия сайт и закупете в търговската мрежа“, наименование на ревизираното дружество, адрес и телефон, както и снимки на парфюми и ваучери за мобилни услуги със стикери с данни за EONETIX I. T. Handels G. - адрес на сайт eonetix.com и текст „Рутери и суичове на най-ниски цени от Eonetix G.“.

Въз основа на посочените доказателства, ревизиращият екип е констатирал, че „КИА-ЛОС ТРЕЙД“ ООД и „АКС ТРЕЙДИНГ“ ЕООД се представляват от едно и също лице - Л. И. Г., чийто данни са вписани във всички приемо-предавателни протоколи, като лице, предаващо стоките. При извършено сравнение между положените подписи от Л. Г., при учредяването на двете дружества и по данните от МВР /подписът върху личната карта/ и тези върху протоколите, е установено, че се касае за видимо различни подписи.

Установили са, че посочените физически лица, на които е било възложено разпространението на рекламните материали били назначени на 8 часов трудов договор при други работодатели, като дори са полагали извънреден труд, което предполагало раздаването да е извършено преди 09,00 ч. или след 17.30 ч. Това

поставяло под въпрос ефективността на рекламната кампания; налице са данни за напускане на страната от въпросните лица в определени дни през съответната година; дейността на дружеството не предполага провеждане на рекламна кампания на случайни минувачи; разходвани са средства в огромни размери за реклама на сайт, за който се установява, че съдържанието му е било променяно само три пъти в рамките на разглежданите няколко години. Посочено е и, че рекламните стикери препращат към покупка на продуктите в търговската мрежа, но не е посочено в кои магазини могат да бъдат закупени, още повече, че жалбоподателят няма такива. Обърнато е внимание, че не са фактурирани рекламни услуги към дружества, чийто продукти - основно парфюми, са обявени на сайта.

Ревизиращият екип е формирал извод за липса на годни доказателства за реално изпълнение на доставки по смисъла на чл.6 от ЗДДС, поради което е приел, че са фактурирани стоки, които не са доставяни въобще. Дори и да се приеме, че са налице доставки според ревизиращите органи, то същите са предназначени за безвъзмездни доставки и за дейности, различни от търговската дейност на жалбоподателя, поради което на основание чл.70 ал.1 т.2 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит. За разлика от тези изводи, решаващият орган е приел, че въз основа на приобщения докозателствен материал, включително и доказателствата представени с жалбата адресирана до директора на Д"ОДОП С. /заявки до дружества, изработили стикери за рекламен дизайн, допълнителни обяснения от П. Т., К. Ц. и Р. З., инструкция, относно лепене на рекламни стикери върху рекламни материали, фактура от Техномаркет България АД за закупуване на компютър и други, подробно изброени на лист 195 от делото./, че действително изразената воля на актосъставителите с оглед посоченото правно основание за отказ да бъде признато право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е, че стоки са доставени, но същите са използвани за безвъзмездни доставки или за други различни дейности, различаващи се от принципно извършваната от жалбоподателя дейност.

По ЗКПО

Относно определените задължения по ЗКПО: За финансовата 2017 г., с подадената годишна данъчна декларация /ГДД/, ревизираното лице е декларирало счетоводен финансов резултат /С./ : счетоводна загуба в размер на 3 722,73 лв. и нулев данъчен финансов резултат. През 2018 г. е декларирало счетоводна загуба в размер на 11 095,54 лв. и данъчна загуба от 1,00 лв. За 2019 г. е отразена счетоводна печалба от 14 481,60 лв. и данъчна загуба от 323,32 лв. През 2020 г. е декларирана счетоводна печалба от 14 517,05 лв. и нулев данъчен финансов резултат. За 2021 г. е заявена счетоводна печалба от 25 479,73 лв. и нулев данъчен финансов резултат.

Отделно, с оглед на факта, че част от процесите фактури, описани подробно в РД., са били осчетоводени като разходи, които са участвали при определяне на финансовия резултат за съответната година, и с които фактури е постигнато отклонение от данъчно облагане, ревизиращите органи приемат, че за така отчетените разхода за рекламни материали /в т.ч. тези за придобиването на

печатните издания и предплатените ваучери и разхода за част от закупените количества парфюми и играчки, върху които също се твърди, че са поставяни рекламни стикери/, не са изпълнени изискванията за документална обосновааност, по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО. Изтъкнато е, че документалната обосновааност позволява да се фиксират точно мястото и времето на протичащите стопански операции, както и лицата участвали в тях, като в случая не са налице доказателства за действително проведена рекламна кампания.

Като доказателство, че в случая се касае за фиктивна рекламна кампания, с цел осигуряване на данъчно предимство, на първо място е посочено, че е налице несъответствие между броя на раздадените и броя на придобитите рекламни материали - печатни произведения за всяка от проверяваните години. На следващо място е посочено, че значителна част от приходите на ревизираното лице са от услуги, извършени към дружества, осъществяващи дейността си в чужбина /EONETIX I. T. HANDELS G.; SBH IMAGES KFT, HU14285626/. В подкрепа се сочи и липсата на съществено увеличение на реализираните приходи и увеличаване броя на клиентите на база проведената рекламна кампания, която е преценена като неефективна и икономически необоснована. Освен това се посочва, че съгласно Решение №6398 от 15.05.2009 г. по адм. д. №1195/2009 г., I отд. на ВАС, подаръците, представляващи закупени стоки, върху които допълнително е поставен стикер с логото на фирма не са разходи за реклама. Съответно в този случай като разходи за реклама могат да се признаят само тези за самия рекламен стикер. Доказателства за изготвяне на дизайн на рекламен стикер обаче в случая липсвали. В тази връзка е посочено, че въпросните разходи за реклама не отговарят на понятието „разходи за реклама“, дадено в §1, т. 33 от Допълнителните разпоредби на ЗКПО, съгласно което това са разходи за популяризиране на стоки и услуги, включително подаръци, които носят търговското наименование или търговската марка на данъчно задълженото лице в рамките на обичайното за извършваната от лицето дейност.

Непризнатите разходи за данъчни цели в тази връзка за 2017 г. възлизат на 234 546,65 лв.; за 2018 г. - 274 689,61 лв.; за 2019 г. - 412 951,04 лв.; за 2020 г. - 556 136,69 лв. и за 2021 г. - 760 120,24 лв.

Предвид горното след корекциите и при съобразяване с декларираната данъчна загуба от лицето за 2015 г., в размер на 4 950,74 лв., за 2016 г. е определен ДФР - данъчна печалба в размер на 253 636,04 лв. и следващ се КД в размер на 25 363,60 лв.; за 2017 г. е налице данъчна печалба от 245 893,79 лв. и дължим КД в размер на 24 589,38 лв.; за 2018 г. е формирана данъчна печалба от 281 116,50 лв. и КД в размер на 28 111,65 лв.; за 2019 г. е налице данъчна печалба от 435 554,98 лв. и КД от 43 555,50 лв.; за 2020 г. е формирана данъчна печалба от 564 412,83 лв. и КД в размер на 56 441,28 лв. и за 2021 г. - резултатът е данъчна печалба от 779 487,24 лв. и КД в размер на 77 918,72 лв.

Решаващият орган е приел, че разходите за придобиване на печатни издания и

предплатени карти на мобилни оператори не могат да се определят като разходи за реклама, независимо от обстоятелството, че е залепен стикер с логото на жалбоподателя, тъй като очевидно същите не били свързани със стопанската дейност на дружеството и с популяризиране на предлагани от него стоки и услуги, нито пък такива, касаещи дейността на неговия клиент. Предоставяни са на различни физически лица вестници, списания, с различно съдържание и тематика, ваучери за предплатени услуги на мобилни оператори, които очевидно не могат да бъдат обвързани с извършваната от жалбоподателя търговска дейност и следователно да се приеме, че го рекламират. Акцентирал е и върху факта, че въпросната реклама, не се намира в самото съдържание на печатните издания, а е поставяне допълнително чрез залепване на рекламния стикер, изработен от управителя на дружеството и който стикер съдържа данни за търговското дружество –жалбоподател, респективно за неговия клиент.

В хода на съдебното производство е приета административната преписка, приети са и писмени доказателства представени с жалбата. По искане на жалбоподателя е допуснато изслушване на съдебно –счетоводна експертиза. Експертното заключение е прието и същото не е оспорено от страните по делото. Проведен е разпит на свидетелите Н. Й. Д. и М. Т. Т..

От правна страна:

Съгласно разпоредбата на чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Във връзка с дължимата проверка при обжалването на индивидуалния административен акт е и разпоредбата на чл. 168, ал. 1 АПК вр. с § 2 ДР ДОПК, която предвижда, че съдът не се ограничава само с обсъждане на основанията, посочени от оспорващия, а е длъжен въз основа на представените от страните доказателства да провери законосъобразността на оспорения административен акт на всички основания по чл. 146 АПК

На първо място, по отношение на оспорената част на РА е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по- горе ЗВР, в рамките на 5- годишния срок.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор– за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК и приетите по делото Заповед № РД-01-849/31.10.2022г. на Директора на ТД –НАП С., с

която са определени служителите, които да изпълняват функции на компетентен орган по чл.112 ал.2, т.1 и чл.119 ал.2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Съгласно чл.119, ал.2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение.

Решение № 1705/01.12.2023 г. също е издадено от компетентен орган – директор на Д“ОДОП“- С..

Компетентността на органа, подписал посочените по-горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите– негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР. Валидността на КЕП не е оспорена от жалбоподателя в настоящото съдебно производство.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА, както и РАПРА съдържа разпоредителна част в табличен вид,

в която е определен размерът на обжалваните задължения.

Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения-такива, които съществено са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице в хода на ревизионното производство, актът е съобразен със закона, издаден е в съответната форма и съдържа необходимите реквизити.

Според чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС / в действащата през част от ревизираните периоди редакция от 2017г. до 2019г./ правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или чл. 74 ЗДДС, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето. С изменението на цитираната норма, в сила от 01.01.2020г. е прието, че правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или по –общо за дейности, различни от икономическата дейност на лицето. От използвания от законодателя съюз „или“, следва, че правото на данъчен кредит е изключено за получателя по сделки, които са предназначени за безвъзмездни доставки, въпреки че последните са във връзка с икономическата му дейност, както и за получените стоки или услуги, с които получателят е осъществил възмездни сделки, които обаче са извън икономическата му дейност. Легалната дефиниция на понятието „безвъзмездна доставка“ се съдържа в параграф 1 т.8 от ДР на ЗДДС, който определя като такава доставката, при която възнаграждението или стойността на даденото многократно надхвърля полученото.

Исключение от правилото на чл.70 ал.1 т.2 от ЗДДС се допуска в изчерпателно изброени хипотези в чл.70 ал. 3 от ЗДДС, сред които е и т.5 от същата алинея, а именно за безвъзмездно предоставяне на стоки или услуги с незначителна стойност с рекламна цел и предоставяне на мостри.

В тази връзка между страните не се формира спор, че стоките по фактури, издадени от „КИА-ЛОС ТРЕЙД“ ООД и „ВАРДАРОВ“ ООД са закупени от жалбоподателя и спорните фактури, документират реално извършени доставки. По делото са приети като писмени доказателства, договори, приемо –предавателни протоколи, писмени доказателства за извършени плащания, извършено надлежно осчетоводяване в счетоводството на доставчиците и на жалбоподателя. В този смисъл е и заключението на вещото лице, съгласно което са налице счетоводни документи, както и протоколи, удостоверяващи надлежно описани артикули. Вещото лице е посочило и наличните документи, доказващи разходване на закупените стоки от процесните доставчици, а именно приемо-предавателни протоколи, с които **се предават** на лицето, което трябва да извърши облепването и печатните издания/ваучери/парфюми и бройките рекламни стикери, констативен протокол от възложителя, с който се приема работата без възражение, констативен протокол въз основа на който, изпълнителят е раздал рекламни материали и декларация от лицето, което е получило рекламните материали, че същите са раздадени . Според вещото лице може да се проследи движението на рекламни предмети и стикери, и

счетоводните сметки. Материали са водени количествено и стойностно. Безспорно е и наличието на собствен на дружеството актив, който да послужи за изработка на дизайна на стикерите. Представени са и доказателства за вида и съдържанието на рекламните стикери.

Легална дефиниция на понятието "Стоки с незначителна стойност" и "услуги с незначителна стойност" е дадена в § 1, т. 9 от ДР на ЗДДС, според която това са стоките или услугите, чиято пазарна цена е под 30 лв. и доставката им не е част от серия доставки, по които получател е едно и също лице.

Т.е. за да е налице право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС, следва да е налице следният фактически състав:

1. стоките да са предназначени за безвъзмездни доставки; 2. самите стоки предмет на безвъзмездното предоставяне да са с пазарна цена под 30 лв. с рекламна цел;

Единствено при кумулативното проявление на тези елементи от коментирания фактически състав е възможно да се направи позитивен извод за наличието на хипотезата на чл. 70, ал. 3, т. 5 от ЗДДС и съответно да се приложат правните последици, които законът свързва с неговото осъществяване.

По делото са налични приемо –предавателни протоколи за получаване на материалите и рекламните стикери от лицата, които следва да поставят стикерите върху предоставените и закупени материали – печатни произведения и предплатени ваучери

Също така е безспорно, че дружеството –жалбоподател е ангажирало две лица, които да лепят рекламните стикери по сключени с тях граждански договори. Във връзка с договорите са подадени декларации по чл.50 от ЗДДФЛ и са заплатени дължимите данъци и осигуровки.

Действително материалите, за които се твърди, че са рекламни имат единична цена на бройка под изискуемия от закона праг 30 лева.

В конкретния случай не се оспорва и намерението на ревизираното лице да раздава процесните стоки с рекламна цел. Този факт се установява въз основа на представената инструкция относно рекламни материали, с която са определени местата, на които да бъдат раздавани рекламните материали и часовия диапазон, в който да бъде осъществено раздаването, но не се установява по категоричен начин това да е станало по начин, който да позволява да се приеме, че са раздавани стоки на незначителна стойност.

Както стана ясно по-горе, стоките са предоставени на две физически лица от жалбоподателя – Р. Ц. З. и К. М. Ц., но дали те са раздавали на случайни, различни пълнолетни лица само по един материал, с единична цена под 30 лева, е въпрос който остана неизяснен в настоящото производство, въпреки проведените разпити на свидетелите Н. Й. Д. и М. Т. Т..

Свидетелят Д. потвърждава факта, че жалбоподателят му е доставял на едро детски играчки и подаръци. Твърди, че е виждал как служители на жалбоподателя са раздавали списания и детски книжки.

Свидетелката М. Т. е заявила, че лице с име „Р.“ е раздавал списания и

парфюми със стикери на „Бетърмент“ ЕООД. Свидетелите, обаче са наблюдавали за кратко и инцидентно процеса на раздаване, минавайки на посочените от тях места в [населено място], показанията им са твърде общи и само въз основа на тях не може да бъде доказан процеса на раздаване на рекламните материали на случайни минувачи и то по един от рекламните продукти.

Инцидентните възприятия на свидетелите Т. и Д., не биха могли да формират извод, за реализиране на рекламната кампания от страна на жалбоподателя по начина и във вида, за който са изложени факти и обстоятелства в депозираната пред съда жалба, както и на местата, които са конкретизирани в инструкцията относно рекламните материали, с която са запознати Р. З. и К. Ц.. Недостатъчни, да обосноват този извод са и представените протоколи за предаване на рекламните материали.

Предвид изложеното, съдът намира, че изводите на органите по приходите в частта, относно отказаното право на данъчен кредит по ЗДДС са обосновани и законосъобразни.

При това положение, твърдението на жалбоподателя за наличието на безвъзмездното предоставяне на стоки с незначителна стойност с рекламна цел е неоснователно, след като не се установява осъществяването на въпросния юридически факт (безвъзмездното предоставяне на стоки с незначителна стойност с рекламна цел), не е възможно да се приеме, че спорното право на данъчен кредит се е породило и е налично в патримониума на жалбоподателя.

В частта по ЗКПО

Съгласно §1, т. 33 от ДР на ЗКПО „разходи за реклама“ са разходите за популяризиране на стоки и услуги, включително подаръци, които носят търговското наименование или търговската марка на данъчно задълженото лице, в рамките на обичайното за извършваната от лицето дейност. Същите се признават за данъчни цели като счетоводен разход при спазване на изискването за документална обосновааност и при положение, че са извършени във връзка с дейността на данъчно задълженото лице.

Съгласно чл. 10, ал. 1 от ЗКПО счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на *Закона за счетоводството* /ЗСч/, отразяващ вярно стопанската операция. По силата на чл. 3, ал. 3 от ЗСч предприятията осъществяват текущото счетоводно отчитане на основата на документална обосновааност на стопанските операции и факти при спазване изискванията за съставянето на документи по този закон. В тази връзка безвъзмездното предоставяне на стоки под формата на реклама на потенциални бъдещи контрагенти, следва да бъде надлежно документирано с първични счетоводни документи. Нарушението на изискванията за документална обосновааност на разходите, регламентирани в цитираните разпоредби или установяването на извършени разходи, които не са свързани с дейността на дружеството, са основание за извършване на увеличение на счетоводния финансов резултат по реда на чл. 26, т. 1 и т. 2 от

ЗКПО.

Не се спори по делото, че са налице първични счетоводни документи по смисъла на ЗСч., отразяващи вярно счетоводните операции, налице са и доказателства, че разходите са отчетени в съответните периоди, през които жалбоподателят черпи права. Видно от данните по делото в преписката и с оглед на експертното заключение на вещото лице, спазени са и изискванията за текущо начисление на разхода. По делото е установен и не се оспорва предмета на основната дейност на ревизирувания субект – внос и продажба на едро на парфюми и рекламни играчки, извършване на услуги, свързани с уеб дизайн и предпечат, тестване на рутери и суичове по договор с чуждестранния партньор EONETIX GmbH.

Противно на твърденията на жалбоподателя, не може да се приеме, че съдържанието на рекламните материали, пряко са свързани с дейността на ревизираното лице, тъй като същите по скоро популяризират самият продукт, който е закупен за реклама /вестници, списания, марка парфюми /, макар и да съдържат рекламни стикери на жалбоподателя, които са поставяни допълнително върху различните видове продукти и не са част от тяхното съдържание. Съдът изцяло намира за законосъобразен извода на решаващия орган, че процесните стоки не могат да са рекламни материали на „БЕТЪРМЕНТ“ ЕООД и разходите за тях не са разходи за реклама, тъй като поставянето на рекламното лого на фирмата върху друг предмет, не може да го определи като рекламен подарък.

В конкретния случай рекламните не са свързани с дейността на ревизираното лице, а са в полза на производителя на всеки един от закупените продукти. Рекламните послания популяризират съответно самите печатни издания или предплатените карти на мобилните оператори, като не са свързани с популяризиране на предлагани от жалбоподателя стоки и услуги, нито пък такива, касаещи дейността на неговия клиент. Доколкото рекламни стикери са били поставяни и върху парфюми, дезодоранти и други козметични средства продавани от жалбоподателя, то тези стоки носят марката и биха били реклама на самата фирма или бранда, произвеждаща тези стоки, но същите не могат да се считат за рекламни материали на всяка друга фирма - търговец, чрез залепване на стикери, какъвто се явява ревизираното лице.

Този извод, се подкрепя и от обстоятелството, че жалбоподателят извършва продажби на едро, а твърдяната рекламна кампания е адресирана до крайни потребители – случайни минувачи.

От сайта на дружеството е видно, че предлаганите стоки са основно парфюми на различни производители и марки, като изрично в сайта е посочено, че „купувачите могат да изберат желанието от тях артикул и да го закупят от търговската мрежа и специализираните магазини“. Тоест същите не могат да бъдат закупени он-лайн чрез сайта на жалбоподателя. В случая „БЕТЪРМЕНТ“ ЕООД няма и специализиран магазин. Освен това на рекламните стикери е отбелязан адрес - [населено място], [улица], на който адрес е налице

единствено офис. Не може да се приеме, че печатните издания, ваучерите и парфюмите носят търговското наименование или търговската марка на жалбоподателя.

Следователно разходите за реклама, направени от дружеството, представляват разходи за популяризиране на продавани от лицето стоки, но изгодата от разходите за реклама не възниква пряко в полза на ревизирувания субект. От друга страна дейността не е свързана с представяне и популяризиране на продуктите на „Бетърмент“ ЕООД, като същевременно „Бетърмент“ ЕООД не продава и не разпространява парфюмните продукти и другите артикули, съдържащи се в сайта му.

Заклучението на вещото лице по допуснатата ССЧЕ съдът кредитира като обективно и безпристрастно, дадено и кореспондиращо с приложените писмени доказателства. Само заключението на вещото лице, обаче не е достатъчно за да бъде обоснован извод, че процесните разходи са направени от жалбоподателя, с цел популяризиране на стоките, негова собственост и продавани от него или от неговия клиент, в рамките на обичайно извършваната от лицето дейност, че тези разходи са пряко свързани със стопанската дейност на фирмата, а това е довело до увеличение на продажбите.

С оглед на всичко изложено, жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

Съдът при изложените по –горе мотиви, приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган, в предвидената от закона форма, при липса на допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила и при съответствие с материално –правните разпоредби и целта на закона, поради което жалбата следва да се отхвърли като неоснователна.

С оглед изхода на делото разноски се дължат на ответника, които са своевременно поискани на основание чл.161 ал. 1 от ДОПК.

Съгласно чл.8 ал.1 във връзка с чл.7 ал.2 т.6 от Наредба № 1 /2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения следва да бъде присъдено възнаграждение за юрисконсулт в размер на 33 898,97 лв.

Водим от горното и на основание чл.160 ал.1, пр.1 и пр.4 от ДОПК, Административен съд София град, III-то отделение, 61 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Бетърмент“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК], представлявано от П. Й. Т. с адрес за кореспонденция [населено място], ул.“11 август“ № 3, ап.4 чрез адв.Б. Г. срещу издадения на дружеството Ревизионен акт № Р-22221022007729-091-001/17.08.2023г., поправен с РАПРА № П-22221023171128 -003-001/14.09.2023г. издадени от М. Й. С. – орган възложил ревизията и М. К. М. – ръководител на ревизията, в частта, в която е изменен и потвърден с Решение № 1705/01.12.2023г. на Директора на Дирекция „ОДОП” - [населено място] при ЦУ на НАП, относно установените

задължения на дружеството по ЗДДС за данъчни периоди м.12.2017г. до м.10.2019г., от м.12.2019г. до м.02.2020г., от м.05.2020г. до м.02.2021г., от м.05.2021г. до м.09.2021г., от м.11.2021г. до м.07.2022г. и от м.09.2022 г. до м.11.2022г. в общ размер на 405 923,03 лева и лихви за забава в размер на 120 929,10 лева, както и установените задължения по ЗКПО за данъчен период 2017г. до 2021г. /вкл./ в общ размер на 222 016,06 лева и лихви за забава в размер на 59 430,93 лева.

ОСЪЖДА „Бетърмент“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК], представлявано от П. Й. Т. с адрес за кореспонденция [населено място], ул. „11 август“ № 3, ап.4 да заплати на Национална агенция за приходите – Д„ОДОП“ –С. сумата от 33 898,97лв. /тридесет и три хиляди осемстотин деветдесет и осем лева и деветдесет и седем стотинки / разноси за юрисконсултско възнаграждение.

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

СЪДИЯ: