

РЕШЕНИЕ

№ 28185

гр. София, 25.08.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в
публично заседание на 25.06.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **3722** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на „Занки Дивелопмънт“ ЕООД, чрез адвокат И. Р. срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22002222002632-091-001 от 10.03.2023 г., поправен с РАПРА № П-22220523122978-003-001 от 14.08.2023 г. издадени от органи по приходите при ТД на НАП - [населено място], частично потвърдени с Решение № 1275 от 04.09.2023 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

С решение № 24468 от 09.12.2024 г., постановено по адм. дело № 10396 по описа за 2023 г. на Административен съд София-град АССГ, 35 състав е отменил РА. При касационното обжалване, този съдебен акт е отменен с решение № 3518/02.04.2025 г. по административно дело № 902/2025 г. на ВАС, Първо отделение и делото е върнато за ново разглеждане от друг състав.

С процесния РА, след оспорването му административен ред за „Занки Дивелопмънт“ ЕООД са установени допълнителни задължения за корпоративен данък както следва: за 2018 г. - главница 3 911,35 лв. и лихви за забава 1 535,23 лв.; за 2019 г. - главница 46 432,41 лв. и лихви за забава 12 805,87 лв. и за 2020 г. - главница 81 166,94 лв. и лихви 14 155,43 лв. или общо в размер на 160 007,23 лв.

Отказано е право на данъчен кредит в размер на 107 570,65 лв. главници и са начислени 5 153.74 лв. лихви за забава по получени от ревизираното лице доставки на услуги, извършени от следните доставчици установени на територията на страната : 1) „Джи Кей Ел Инженеринг“ ЕООД, 2) „Манлефт България“ ЕООД, 3) „Юроглобал ССЕ ОДИТ“ ЕООД, 4) „НАРКИССОС“ ООД, за данъчни периоди март, октомври, ноември, декември 2019 г., октомври, ноември, декември 2020 г.

Отказано е право на данъчен кредит в размер на 182 557,17 лв. и е коригиран начисления от ревизираното лице данък в същия размер по получени и обложени при режим на обърнато начисляване от ревизираното лице доставки на услуги с място на изпълнение на територията на страната, извършени чуждестранните доставчици (поради аргументи по ЗКПО): 1) EUROFAST GLOBAL DOO (С.), 2) CYPRESS CAPITAL M. (К.), 3) ТИ ЕС К. Б. (С.), 4) MANLEFT T. LTD (К.), 5) ДОЙЕН К. Б. (С.) и 6) EUROFAST LTD (К.), за данъчни периоди август 2018 г., февруари, октомври, ноември, декември 2019 г., април, юни, ноември, декември 2020 г.

В жалбата, от съда се иска РА да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен.

Излагат се следните аргументи по отношение на установените задължения по ЗКПО.

Твърди се, че ревизията в тази част е следвало да бъде извършена именно в изпълнение на дадените задължителни указания в постановено решение № 745 от 16.05.2022 г. на Директора на Дирекция „ОДОП”, с което предходният Ревизионен акт е отменен и преписката е върната за нова ревизия.

Посочено е, че за всеки от отчетените счетоводни разходи, за всеки един от ревизираните периоди, са налице всички документи, които го обосновават, а именно: Договор за възложена услуга, Протокол за приетите работи в изпълнение на договора, Получен първичен счетоводен документ (фактура) по смисъла на чл. 6 от ЗСч, Получено допълнително потвърждение от всеки от спорните доставчици от страната и чужбина за наличието на договорни отношения, получени материали в изпълнение на съответната надлежно издадена фактура, Насрещни трансфери/плащания - изцяло по банков път, дадени подробни Писмени обяснения и отговори на всички отправени от органите по приходите въпроси, ведно с приложени към тях доказателства за фактическото получаване на предмета на съответната услуга. Представените документи са изцяло игнорирани от органите по приходите, което е в противоречие с основните принципи, заложи в ДОПК. Според жалбоподателя не е възможно от една страна изцяло да са признати за данъчни цели всички отчетени счетоводни приходи от дейността за ревизираните 2018 г., 2019 г. и 2020 г. (от продажба на услуги с консултантски характер - стр. 2 от РД), а едновременно с това, от друга страна изцяло да не са признати в данъчната основа по ЗКПО надлежните счетоводни записвания на предприятието за отразяване на разходите, формиращи себестойност на същите продадени, фактурирани и отчетени като фактически извършени консултантски услуги. При безспорно установената фактическа ситуация (в условията на повторна ревизия) за трите ревизирани по ЗКПО години - 2018 г., 2019 г. и 2020 г. се налага извода, че в обжалвания РА в частта му по ЗКПО са признати за подоходно облагане брутни приходи от консултантски услуги в сферата на туризма, без за тях да е установена и съответно съобразена себестойност, формираща съпоставимия разход на „Занки Дивелопмънт” ЕООД.

В жалбата са изложени конкретни обстоятелства по отношение на всяко едно от дружествата, чиито предоставени услуги към жалбоподателя не са признати за счетоводен разход. Излагат се подробни аргументи относно установените в РА за 2019 г. и за 2020 г. допълнителни публични задължения за корпоративен данък поради „документална необоснованост“, като се посочва, че изводите на органите по приходите водят до повторно (двукратно) включване на една и съща сума за данъчно облагане по ЗКПО за 2019 г. и 2020 г. както при ревизираното дружество, така и при неговите консултанти МАНЛЕФТ БЪЛГАРИЯ ЕООД и НАРКИССОС ЕООД) което е недопустимо.

Жалбоподателят счита, че в РА липсват мотиви за облагане по ЗКПО, както и липсват каквито и да е доказателства, въз основа на които да се приеме за аргументирано и обосновано данъчното преобразуване за целите на корпоративния данък, при условие, че в обстоятелствената част на РД досежно чуждестранните доставчици изобщо липсва дори споменаване на

счетоводното и подоходното данъчно законодателство, т.е. ЗКПО.

Обжалваният РА относно фактурите от чуждестранните доставчици, във връзка с прилагането на ЗКПО за 2018 г., 2019 г. и 2020 г. е категорично незаконосъобразен, защото не съдържа задължителните мотиви, касаещи прилагането на ЗКПО.

Според оспорващия, след като в РА се твърди, че над 50 на сто от стопанските разходи за консултантски услуги за 2018 г., 2019 г. и 2020 г. на „Занки Дивелопмънт“ ЕООД били отчетени в нарушение на ЗСч, то органите по приходите е следвало да пристъпят към определяне на данъчната основа за облагане с корпоративен данък по особения ред на чл. 122 от ДОПК, което не е направено нито при първата, нито при повторната ревизия. В този смисъл е следвало да се приложи чл. 122, ал. 1, т. 3 от ДОПК, където се регламентира данъчното третиране в хипотезите, при които „в счетоводството са използвани неистински или с невярно съдържание документи“. ЗКПО не допуска с подоходен (корпоративен данък) данък да се облагат само brutните приходи, без да се съобразят съпоставимите им разходи.

В жалбата е направен извод, за това, че от съвкупната преценка на всички събрани в хода на първоначалната ревизия и административно обжалване, както и при повторната ревизия, се установява по категоричен и безспорен начин, че с издаденият РА по ЗКПО за 2018 г., 2019 г. и 2020 г. на „Занки Дивелопмънт“ ЕООД незаконосъобразно за „Занки Дивелопмънт“ ЕООД са установени допълнителни задължения за корпоративен данък, чрез облагане с на brutния размер на приходите от консултантски бизнес услуги, а не върху реализираната от тях данъчна печалба, какъвто е смисъла на ЗКПО. Посочва се, че необосновано, с корпоративен данък са обложени вече признати и обложени приходи при доставчиците, за което са налице съвкупно и поотделно събрани доказателства, като корпоративният данък за 2018 г., 2019 г. и 2020 г. вече е бил деклариран и внесен в бюджета, т.е. налице е повторно подоходно облагане на един и същ доход.

По отношение на установените по ЗДДС задължения се излагат подробни оплаквания. Посочва се, че РА и в тази му част не е съобразен с дадените от Директора на Дирекция „ОДОП“ задължителни указания при първоначалната ревизия.

Не е изследвана връзката между покупките на ревизираното лице и последващите доставки към контрагентите на му - JUGOIMPORT SDPR, С. и А. LTD, И.. Органите по приходите не са положили усилия за да установят истинския предмет на доставките, а оттам да направят изводи за цялостната независима икономическа дейност на ревизираното. Извършените от „Занки Дивелопмънт“ ЕООД покупки са били свързани с последващи доставки към двете дружества JUGOIMPORT SDPR и А. Ltd. и това се установява от всички представени в хода на ревизията документи и обяснения.

По отношение на доставките, по които е отказано право на приспадане на данъчен кредит се излагат конкретни оплаквания за всеки един доставчик. Твърди се, че за всяка една от процесните сделки са представени документи, обосноваващи реалността им. Стойността на доставките е заплатена от „Занки Дивелопмънт“ ЕООД изцяло по банков път. Контрагентите на дружеството са били надлежно регистрирани по ЗДДС и да декларирали доставките надлежно в дневниците за продажби и справките-декларации по ЗДДС.

Органите по приходите не са констатирали извършване на данъчна измама, за която жалбоподателят е знаел или е трябвало да знае, поради което и според практиката на СЕС не е възможно да се откаже право на приспадане на данъчен кредит.

Изложени са и аргументи по отношение на коригирания данъчен кредит по доставки на консултантски услуги с място на изпълнение на територията на страната, извършени от чуждестранните доставчици. Посочва се, че при съмнение в реалността на сделките, органите по приходите е могло да направят насрещни проверки на чуждестранните дружества по реда на чл.

143 от ДОПК.

В подкрепа на изложените оплаквания е цитирана практика на СЕС и ВАС, имаща според оспорващия връзка с настоящия спор.

По време на проведеното по делото заседание, оспорващият се представлява от адвокат Д., който поддържа жалбата. Претендира присъждането на разноски. Представя подробни допълнителни съображения в писмен вид.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт И. намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на платеното от жалбоподателя адвокатско възнаграждение.

По допустимостта на жалбата: Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Съдът 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, поради което жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19-ти състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразеното становище 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:

Съгласно, чл. 222, ал. 2 от АПК, Върховният административен съд връща делото за ново разглеждане от друг състав на първоинстанционния съд, когато: 1. установи съществено нарушение на съдопроизводствените правила; 2. трябва да се установят факти, за които събирането на писмени доказателства не е достатъчно.

Видно от мотивите, изложени в решение № 3518/02.04.2025 г. по административно дело № 902/2025 г. на ВАС, Първо отделение, при новото разглеждане на делото следва да се преценят конкретно всички оспорени от приходните органи услуги. За тази преценка е необходимо да изяснят релевантните за спора факти и обстоятелства, да се обсъдят събраните доказателства, както и доводите и възраженията на страните.

При първоначалното разглеждане на делото е допуснато, изслушано и прието заключение (основно и допълнително) на съдебно-икономическа експертиза (СИЕ).

Вещото лице е прегледало и анализирано събраните в хода на ревизионното производство документи. Съдът намира заключението за мотивирано, компетентно и съответстващо на останалите, събрани доказателства, поради което следва да бъде кредитирано.

I. По отношение на установените публични задължения по ЗКПО.

Процесният РА е оспорен, в частта, в която се установява допълнителен корпоративен данък за 2018 г., 2019 г. и 2020 г. в резултат на данъчно преобразуване по чл. 26, т. 2, във връзка с чл. 10 от ЗКПО, както следва: - За 2018 г. - главница 3 911,35 лв. и лихви за забава 1 535,23 лв.; - За 2019 г. - главница 46 432,41 лв. и лихви за забава 12 805,87 лв.; - За 2020 г. - главница 81166,94 лв. и лихви 14 155,43 лв.; ОБЩО: 160 007,23 лв.

Органите по приходите не признават за данъчни цели извършените от „Занки Дивелопмънт” ЕООД разходи за услуги от български и международни доставчици. Тези разходи са както следва: За 2018 г. на обща стойност от 119 237,18 лв., съответно - за счетоводни услуги от Юрофаст Г. ЕООД (80 120,58 лв.) и от Eurofast Global DOO, К. (39 116,60 лв.), За 2019 г. на обща стойност от 475 914,14 лв., съответно - за услуги, получени от Юрофаст Г. ЕООД (общо 3 190,02 лв.), Наркиссос ООД (общо 78 233,20 лв.), Д. К. Ел И. ЕООД (68 454,05 лв.), Манлефт България ЕООД

(39 116,60 лв.), Cypres Capital M. Ltd; К. (75 299,46 лв.), Eurofast Global Ltd, К. (94 271,01 лв.), Ти Ес К. Б. (19 558,30 лв.), Манлефт Т. Лтд, К. (общо 78 233,20 лв.) и Дойен К. ЛТД Б. (19 558,30 лв.).

В хода на първоначалната и на повторната ревизия, жалбоподателят е представил следните документи, касаещи изпълнение на процесните услуги: договор за възложена услуга, протокол за приетите работи в изпълнение на договора, фактура, съставена съгласно чл. 6 от ЗСч, допълнително потвърждение от всеки от спорните доставчици от страната и чужбина за наличието на договорни отношения, получени материали в изпълнение на съответната надлежно издадена фактура, платежни документи за извършени разплащания по банков път, подробни писмени обяснения.

Истинността на описаните доказателства не е оспорена от органите по приходите, поради което те са приети като доказателства по делото.

Независимо от факта, че същите представляват частни документи по смисъла на чл. 179 от ГПК, настоящият съдебен състав намира, че следва да ги кредитира, досежно отразените в тях факти и обстоятелства, защото те съответстват на останалите, събрани в хода на производството доказателства.

Аргументи в подкрепа на извода, че представените документи са свързани с изпълнението на реални стопански операции се откриват и в заключението на СИЕ. Вещото лице посочва, че плащането по фактурите е извършено въз основа на издаден данъчен документ, подписан договор, изготвени доклади или др. отчетни документи. В случая е спазен принципа за документална обосновадост на разходите, заложен в приложимите Национални счетоводните стандарти (НСС 2) и разпоредбите на Глава първа, Раздел II от Закона за счетоводството при отчитането на процесните разходи за доставки, както и чл. 10 от ЗКПО.

Съдът приема за основателен довода на жалбоподателя, че същият е извършил, чрез предоставените от посочените доставчици услуги, последващи услуги, които са отчетени като приход. Реалността на тези услуги не оспорена от органите по приходите, поради което на практика е обложен brutния доход на „Занки Дивелопмънт” ЕООД и така е нарушен принципа на корпоративното подоходно облагане, свързан с облагане на данъчната печалба, като разлика между приходите и разходите. В този смисъл следва да се посочи, че в Решение № 3668 от 5.04.2023 г. на ВАС по адм. д. № 8843/2022 г., VIII отделение. ВАС, посочва, че с оглед залегналия е счетоводството и СС № 18 "Приходи" счетоводен принцип за съпоставимост на приходи с разходи, следва да се приеме, че осчетоводените разходи от посочените лица е необходимо да се признаят за данъчни цели, в противен случай би се стигнало до нарушение на посочения по-горе счетоводен принцип.

1. По отношение разходите за доставки на услуги от „ДЖИ Кей Ел Инженеринг” ЕООД за 2019 г. на стойност 68 454,05 лв.

„Занки Дивелопмънт” ЕООД е сключило Договор за посредничество при покупка на дялове от 02.08.2019 г. с посоченото дружество, по силата на който посредникът поема изцяло организирането на сделката по покупка на дялове, както и воденето на преговори с продавача, респективно - извършването на технически, правен и бизнес анализ/проучване.

Сключването на договора е обусловено от факта, че жалбоподателят не е разполагал с нает персонал, притежаващ необходимия опит, знания и квалификация, да извърши услугите – предмет на договора.

Доставчикът е изпълнил възложените му дейности, вследствие на което „Занки Дивелопмънт” ЕООД е придобило дяловете от капитала на дружеството „Левкосия” ООД, с ЕИК[ЕИК], за което няма спор между страните.

Настоящият съдебен състав не приема направените от органите по приходите изводи за нереалност на извършените услуги. Както беше посочено по-горе в хода на административното производство са представени документи, касаещи изпълнението на възложената по договора работа и неопровергани от органите по приходите.

Видно от заключението на СИЕ налице е надлежно осчетоводяване при „Занки Дивелопмънт“ ЕООД на първичните счетоводни документи, а самата стопанска операция е съпроводена от съпътстващи такива, обосноваващи реалността на възникналите между двете дружества търговски отношения. При посещение на място в счетоводството на доставчика, вещото лице е установило, че същият е отчетел приход от реализираната услуга за 2019 г. Дължимият корпоративен данък е разчетен с бюджета.

Плащането е извършено по банков път. Налице е отчет за извършената от работа от доставчика и реално постигнат резултат от изпълнението – закупуване на дялове от капитала на друго дружество от страна на жалбоподателя.

2. По отношение на разходи за получени доставки на одиторски услуги от „Юрофаст Емплоймънт“ ЕООД /предишно наименование - ЮРОГЛОБЪЛ С.С.Е. ОДИТ ЕООД/ за 2019 г. - на стойност 127 128,95 лв.

Жалбоподателят и доставчикът са сключили Договор от 25.03.2019 г., съгласно който, „Занки Дивелопмънт“ ЕООД, като възложител е възложило на ЮРОГЛОБЪЛ С.С.Е. ОДИТ ЕООД, като изпълнител извършването на одиторски услуги, изразяващи се в следното: извършване на анализ на всички сключени договори с доставчици и контрагенти, трудови досиета, съдебни производства и дела, всякакви други споразумения и договори, задължения на дружеството, приходи на дружеството, анализ на активи и пасиви на дружеството, общо финансово състояние от 2008 г. до 2018 г.

Представен е Договор от 26.03.2019 г. с възложител ЮРОГЛОБЪЛ С.С.Е. ОДИТ ЕООД и изпълнител ЮРОФАСТ Г. Л., К. за превъзлагане на част от одиторския анализ и проверки.

Извършената работа е отразена в приемо-предавателен протокол от 27.03.2019 г., подписан между възложителя и изпълнителя без възражения.

Доставчикът е издал фактура № [ЕГН]/27.03.2019 г., а плащането е извършено по банков път.

И при този доставчик вещото лице е извършило проверка и не е констатирало нередовности при воденето на счетоводството. Посочило е, че издаденият първичен счетоводен документ (фактура) надлежно осчетоводен при доставчика, а полученото плащане е отразено като приход, върху който е начислен съответния корпоративен данък. Направило е извод за документална обосновааност на направения от „Занки Дивелопмънт“ ЕООД във връзка с процесната фактура.

Настоящият съдебен състав напълно споделя направените от експерта изводи. Органите по приходите не успяха да оборят материалната доказателствена сила (при липса на оспорване) на представените допълнителни документи, имащи отношение към процесната стопанска операция.

В случая отново се касае за специфична дейност – одитиране, за което се изисква квалифициран персонал с опит, с какъвто оспорващият очевидно не е разполагал.

В подкрепа на довода за реалност на сделката са представени счетоводни справки, извлечения и регистри на доставчика, които са прегледани и анализирани от вещото

лице и въз основа, на които то е направило своите изводи.

В допълнение към описаните документи е представена търговска кореспонденция, водена между страните, доказателства за професионална квалификация и експертна специализация на лицата, извършили одита, справки за извършените работи във връзка с подписания договор и т.н.

Във връзка с направените в РД и РА изводи за нереалност на извършеното превъзлагане на част от услугите от страна на доставчика на негов подизпълнител от К., съдът намира, че дори да са налице някакви нарушения в този смисъл, то те касаят отношенията между тези две лица и същите не могат да засегнат правата на „Занки Дивелопмънт“ ЕООД, свързани с предоставената му от ЗКПО възможност да му бъде признато като разход плащането по издадената от ЮРОГЛОБЪЛ С.С.Е. ОДИТ ЕООД фактура. В тежест на органите по приходите е да докажат, че жалбоподателят е част от отношения, насочени към извършване на данъчни измами, имащи за цел ощетяване на бюджета. Нито в РА, нито в РД са наведени твърдения за наличие на данъчна измама.

3. по отношение на разходите за консултантски и мениджърски услуги, извършени от „Манлефт България“ ЕООД и от „НАРКИССОС“ ЕООД за 2019 г. и 2020 г. - в общ размер на 342 270,25 лв.

На 01.04.2019 г. между „Занки Дивелопмънт“ ЕООД, като възложител и „НАРКИССОС“ ЕООД, като изпълнител е сключен Рамков договор, с който на изпълнителя са възложени услуги по проучвания, доклади, мониторинг, инвестиции в сферата на туризма.

Жалбоподателят твърди, че глобалната пандемия от Ковид 19, е довела до невъзможност да бъдат фактически реализирани получените бизнес анализи на туризма, поради замразяването на целия туристически сектор за почти две години.

Пандемията и свързаното с нея затваряне на множество туристически обекти, са довели до невъзможност за реализация на поетите от страните по договора ангажименти.

Съдът намира в случая за обосновано и обяснимо, с оглед на настъпилите форс-мажорни обстоятелства, касаещи разпространеното в световен мащаб заболяване, резултатите от извършените анализи да не са довели до реализиране на конкретни сделки, а от там и на приходи за „Занки Дивелопмънт“ ЕООД. Общозвестно е обстоятелството, че множество предприятия, хотели, ресторанти и места за настаняване, бяха принудени да прекратят дейността си, като някои от тях за постоянно, в периода 2020 г. – 2022 г.

Тези факти не могат да не бъдат взети предвид и да бъдат изключени при анализа на икономическата дейност на жалбоподателя и най-вече в светлината на твърденията на органите по приходите за липса на документална обосновааност на получените от „НАРКИССОС“ ЕООД доставки, свързани с анализ на възможностите за инвестиции в туризма.

По отношение на доставките, получени от „Манлефт България“ ЕООД, следва да се отбележи, че между „Занки Дивелопмънт“ ЕООД, като възложител и това дружество като изпълнител, е сключен рамков договор то 21.06.2019 г. Безспорно е, че доставчикът е извършил част от договорените услуги, изразяващи се предимно в консултации. В тази връзка са представени и приети приемателно-предавателни протоколи, отразяващи извършените дейности, писмени доказателства, обосноваващи възможностите, образователния ценз и опита на лицето, извършило тези консултации, изготвени

презентации и доклади, отнасящи се пряко до договорените услуги и т.н.

Органите по приходите не са отговорили нееднозначно, защо не приемат тези документи и защо всъщност правят извод за липса на документална обоснованост на процесните доставки. В РД и РА не са наведени доводи, че те не са били предмет на последваща реализация.

Не е без значение и обстоятелството, че услугите, предоставени от „Манлефт България“ ЕООД, са станали предмет на реализация на последващи доставки към дружеството „Юрофаст Интернешънъл“ ЕООД. Следва да се отбележи, че предоставените консултантски услуги, са дали възможност на оспорвания, да придобие дялове в дружеството „Ес Пи Ленд Инвестмънтс“ ООД.

Видно от заключението на СИЕ, вещото лице при посещение в счетоводството на двете дружества-доставчици е констатирало коректно осчетоводяване на първичните счетоводни документи и наличие на съпътстващи сделките документи, даващи възможност за достигане на извода за тяхната документална обоснованост. Приходите, получени от тях от страна на „Занки Дивелопмънт“ ЕООД, във връзка с двете сделки, са декларирани надлежно като приход, като реализираната печалба е била надлежно обложена с корпоративен данък.

4. по отношение на непризнати разходи за 2018 г., 2019 г. и 2020 г. по чл. 26, т. 2, във връзка с чл. 10 от ЗКПО за консултантски услуги, предоставени на жалбоподателя от чуждестранните дружества EUROFAST GLOBAL DOO, Република С., CYPRESS CAPITAL M., Република К., TS CONSULTING B., Република С., MANLEFTTRADING, Република К., DOYENNE CONSULTING, Република С. EUROFAST GLOBAL LTD, Република К., EUROFAST LTD., Република К. и EURO FAST INVESTMENTS LTD, Република К..

При първоначалното разглеждане на спора, от страна на жалбоподателя са представени и приети като доказателства документи, свързани с предоставените от изброените чуждестранни дружества услуги.

Същите са анализирани от вещото лице при изготвянето на допълнителното заключение на СИЕ.

Установено е, че тези доставчици са надлежно регистрирани, според законодателството на държавата, където е седалището им и адреса на управление. Налице са данни за извършени промени в регистрацията и представителната власт.

Дружествата са подавали изискуемите от закона годишни данъчни декларации и декларации за целите на облагане с ДДС (с изключение на TS CONSULTING B., Република С. и DOYENNE CONSULTING, Република С., които не са регистрирани за целите на ДДС), от които е видно, че са декларирали процесиите доставки и най-вече, че през ревизираните периода са осъществявали реална икономическа дейност.

Видно от допълнителното заключение на СИЕ, в същото са проследени и анализирани осчетоводяванията при жалбоподателя за всяка от процесиите доставки. Налице са редовно водени счетоводни регистри, като е спазен принципа за документална обоснованост на разходите, заложен в Националните счетоводни стандарти и на Глава първа, Раздел II от Закона за счетоводството. Всички плащания са извършени от „Занки Дивелопмънт“ ЕООД, на основание на редовно издаден данъчен документ, подписан договор, изготвен доклад или друг отчетен документ.

Настоящият съдебен състав намира отново, че органите по приходите не са ангажирали

достатъчно солидни доводи, от които: 1. да се направи извод за неистинност на документите, представени във връзка с обосноваването на предоставените от чуждестранните дружества услуги и 2. да се направи общо заключение, за наличие на конкретни причини, поради които следва да се приеме, че предоставените услуги са документално необосновани, т.е. че е налице изкуствено създадена привидна конструкция, имаща за цел отклоняване от разпоредбите, свързани с определянето на корпоративен данък от страна на „Занки Дивелопмънт“ ЕООД, съответно водеща до укриване на приходи.

Анализът на събраните в хода на проведените два производства доказателства, дава възможност на съда да направи извод за незаконосъобразност на РА, в частта, в която са установени допълнителни публични задължения по ЗКПО, поради което същият следва да бъде отменен.

II. По отношение на установените публични задължения по ЗДДС.

С Ревизионния акт, органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по ЗДДС на жалбоподателя по доставки, които „Занки Дивелопмънт“ ЕООД е получило от български и от чуждестранни доставчици на услуги. Това са същите доставчици и доставки, за които с РА не е признат разход за целите на ЗКПО. Отказаното право на данъчен кредит по доставки от български доставчици, е размер на 107 570,65 лв. главници и начислени 5 153,74 лв. лихви за забава, по получени от ревизираното лице доставки на услуги, които са извършени от следните установени на територията на страната доставчици на услуги: „Джи Кей Ел Инженеринг“ ЕООД, „Манлефт България“ ЕООД, „Юроглобал ССЕ Одит“ ЕООД и „НАРКИССОС“ ООД, за данъчни периоди март, октомври, ноември, декември 2019 г., октомври, ноември, декември 2020 г.

Отказано е право на данъчен кредит за данъчни периоди август 2018 г., февруари, октомври, ноември, декември 2019 г. и април, юни, ноември, декември 2020 г. и е коригиран начисления от ревизираното лице данък в размер на 182 557,17 лв. по получени и обложени при режим на обърнато начисляване от жалбоподателя доставки на услуги с място на изпълнение на територията на страната, извършени от чуждестранни юридически лица, подробно описани по-горе в т. 4 на настоящето решение.

За да издаде оспорения ревизионен акт, в тази му част административният орган е приел, че за „Занки Дивелопмънт“ ЕООД, не са налице предпоставки за признаване право на данъчен кредит по извършени доставки през определени периоди, поради липса на достатъчно данни за реалност на тези доставки. Правото на приспадане на данъчен кредит по процесиите фактури е отказано на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Анализът на събраните доказателства е мотивирал органите по приходите да направят заключение, че по издадените от доставчиците фактури към жалбоподателя не следва да бъде кредитирани като основание за упражняване на това право. Според ревизиращия екип не са налице реални доставки, а целта е била получателят да намали резултатите си за ефективно внасяне на ДДС и неправомерно ползва право на данъчен кредит.

Според действащия към момента на издаването на фактурите ЗДДС, наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит. В закона действително няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл. 70, ал. 5, но по аргумент от

противното това ще е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. И доколкото наличието на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 8 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е "неправомерно" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване на право на данъчен кредит.

Нормите на ДОПК не съдържат правила за разпределение на доказателствената тежест в процеса на съдебно обжалване на ревизионни актове, поради което намират приложение общите принципи на разпределение на доказателствената тежест. Разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, намираща приложение в случая по силата на препращащата разпоредба на § 2 от ДР на ДОПК, определя, че административният орган и лицата, за които оспореният административен акт е благоприятен, трябва да установят съществуването на фактическите основания, посочени в него и изпълнението на законовите изисквания за издаването му. Тази разпоредба е своеобразно проявление в административното право на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване, формулиран в чл. 154, ал. 1 от ГПК, според който всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за жалбоподателя - възникване на право на данъчен кредит по определена фактура. В тежест на задълженото лице е да докаже наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС.

1. по отношение на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от четири дружества, регистрирани на територията на страната.

Мотивите, изложени в РА и РД, послужили на органите по приходите да направят изводи за липса на основания за право на приспадане на данъчен кредит, по фактурите, издадени от посочените доставчици са идентични с тези, обосновавали изводите за липса на основания, за признаването им като разход по реда на ЗКПО.

Анализът на изложените по-горе фактически обстоятелства и доказателства, дава възможност на съда да направи изводи в следните насоки.

В т. 1-4 от настоящето решение, съдът изложи подробни мотиви, защо не приема направените от органите по приходите изводи.

За пълнота и изчерпателност следва да се подчертае, че представените документи, подробно разгледани и обсъдени по-горе дават възможност да се направи извод, за реалност на документираните с издадените фактури доставки.

Приетите без оспорване договор за възложени услуги, протоколи за приемане на извършени дейности в изпълнение на договора, получено допълнително потвърждение от всеки от доставчиците за наличието на договорни отношения, наличие на данни за извършени по банков път плащания, писмени обяснения и т.н. дават възможност да се направи извод, за това, че фактурите, издадени изцяло в съответствие с нормите на чл. 113 и чл. 114 от ЗДДС, отразяват реални стопански операции, съответстващи на волята на страните и техните съглашения, обективирани в сключените договори.

Съпътстващите тези операции документи, отново приети без оспорване и изводите на вещото лице, свързани с коректното им отразяване в счетоводните регистри, както на жалбоподателя, така и на неговите доставчици, са допълнителен аргумент, в подкрепа на изводите на съда, за реалност на процесните доставки. Не е без значение и установеният факт, че след отразяването на процесните фактури в справките декларации по ЗДДС и дневниците за продажби, начисленият по фактурите данък е определен като такъв за внасяне от всеки един от тях.

Представените документи, касаещи сделките с всеки един от четирите доставчици, бяха подробно анализирани по-горе, поради което изложените аргументи и направените изводи не следва да бъдат преповтаряни.

Настоящият съдебен състав намира, че нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство, органите по приходите са ангажирали доказателства за наличие на привидна сделка, респ. на изкуствена правна конструкция, която да обосновава извод за нереалност на доставките, обективирани в спорните фактури. Позовали са се основно на обстоятелството, че няма достатъчно доказателство, за осъществени в действителност доставки от страна на доставчиците.

В разглеждания казус няма спор, че услугите, предмет на спорните доставки са получени и са надлежно заведени в счетоводството на „Занки Дивелопмънт“ ЕООД като активи.

След като са приели, че ревизираното дружество е получило процесните доставки, ревизиращите органи е следвало да установят каква е била скритата цел на съглашенията, обективирани, чрез процесните фактури или обстоятелството, че 3. Дивелопмънт“ ЕООД е участвало в данъчна измама, както и да предоставят улики (т. 49, т. 50 и т. 51 от решението на СЕС по делото Gabor Toth,). В случая това не е сторено.

Предвиденото в член 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано, когато материалните и процесуалните изисквания или предпоставки, които обуславят това право, са изпълнени от желаещите да го упражнят данъчнозадължени лица (в този смисъл решения от 21 юни 2012 г., по дело C-80/11 и C-142/11, т. 37 и 38, от 3 октомври 2019 г., C-329/18, т. 27 и от 16 октомври 2019 г.). Материалноправните изисквания, които обуславят упражняването на правото на приспадане, са изпълнени само ако доставката на стоки или услуги, за която се отнасят фактурите, е действително извършена. Въпреки това, за да се приеме твърдението, че съответните услуги, са доставени с цел, различна от обичайната, т.е. за да е налице симулативност (нереалност) и да се изключи правото на приспадане, следва да се докаже, че е налице обективно знание за участие в данъчна измама от страна на „Занки Дивелопмънт“ ЕООД (в този смисъл решение от 6 септември 2012 г., Toth, C-324/11).

В корелация с мотивите на настоящия съдебен състав е и практиката на ВАС (решение № 7326 от 04.07.2023 г. по административно дело № 4388 / 2023 г. на ВАС, Първо отделение, решение № 11174 от 18.10.2024 г. административно дело № 5043/2024 г., на ВАС, Осмо отделение).

Във връзка с изложеното съдът намира, че РА е незаконосъобразен и в тази му част и следва да бъде отменен.

2. по отношение на отказаното право на данъчен кредит в размер на 182 557,17 лв. и на коригирания начислен данък в същия размер по доставки на консултантски услуги с място на изпълнение на територията на страната,

извършени от чуждестранните доставчици.

Настоящият съдебен състав намира, че в случая са изцяло валидни мотивите, изложени в т. 4 на настоящето решение по-горе.

Както беше посочено вече по отношение на всеки един от чуждестранните доставчици са представени достатъчно убедителни доказателства, касаещи тяхното съществуване, представителство и осъществявана икономическа дейност.

Органите по приходите са изложили съвсем лаконични мотиви, касаещи постановения отказ за признаване на право на данъчен кредит, свързани най-вече с невъзможността да бъде установено, дали получените доставки ще бъдат използвани за осъществяване на последващи доставки.

Съдът не намира, че аргументите са достатъчно убедителни, за да може да бъдат приети направените в РД и РА изводи.

Безспорно е, че през ревизираните периоди „Занки Дивелопмънт“ ЕООД е ползвало консултантски услуги, които са му били необходими, във връзка с осъществяването на инвестиционни намерения, закупуването на недвижими имоти и дялове от капитала на търговски дружества и т.н. Както беше посочено, оспорващият не е разполагал с кадрови потенциал, чрез който да реализира самостоятелно услугите, получени от чуждестранните дружества.

Видно от допълнителното заключение на СИЕ, процесните консултантски услуги са имали за предмет консултантски услуги в различни сфери на инвестирането и управлението на дейността на „Занки Дивелопмънт“ ЕООД и са свързани с осъществяваната от него икономическа дейност.

Процесните доставки са надлежно осчетоводени, както при жалбоподателя, така и при доставчиците. Представени са необходимите съпътстващи документи, свързани с реалността на доставките, а плащането е извършено по банков път.

Съдът намира, че изложените в предходната точка разсъждения са изцяло валидни и по отношение на доставките, получени от чуждестранните дружества.

В тежест на органите по приходите е да докажат, че „Занки Дивелопмънт“ ЕООД е знаело или е било длъжно да знае, че процесните доставки са свързани с някакъв вид данъчна измама, което би било основание за отказ за постановяване на данъчен кредит.

Предвид на гореизложените съображения трябва да се приеме, че оспорения РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма, но при несъответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което следва да бъде отменен изцяло.

С оглед изхода на делото на оспорващия се дължат разноски се дължат разноски. Такива са поискани своевременно, поради което съдът дължи присъждането им.

Съдът не намира за основателно направеното възражение за прекомерност на платеното адвокатско възнаграждение. При така установения материален интерес, минималното адвокатско възнаграждение, съгласно чл. 8, във връзка с чл. 7, ал. 2, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за възнаграждения за адвокатска работа за една инстанция е в размер на 22 655 лв. за една инстанция. По тази причина възнаграждение в размер на 61 500 лв. за осъществено процесуално представителство пред АССГ по административно дело № 10396/2023 г. и по административно дело № 3722/2025 г., както и по административно дело № 902/2025 г. на ВАС, Първо отделение, не може да бъде прието за прекомерно.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 2 и чл. 161 от ДОПК,

Административен Съд С. - град, I отделение, 19-ти състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „Занки Дивелопмънт“ ЕООД, чрез адвокат И. Р. Ревизионен акт (РА) № Р-22002222002632-091-001 от 10.03.2023 г., поправен с РАПРА № П-22220523122978-003-001 от 14.08.2023 г. издадени от органи по приходите при ТД на НАП - [населено място], частично потвърдени с Решение № 1275 от 04.09.2023 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „Занки Дивелопмънт“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, сумата от 61 500 (шестдесет и една хиляди и петстотин) лева, представляваща направените разноси за разглеждането спора пред АССГ и ВАС.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Република България.