

РЕШЕНИЕ

№ 32929

гр. София, 08.10.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав, в
публично заседание на 29.09.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Геновева Йончева

при участието на секретаря Наталия Дринова, като разгледа дело номер **4807** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156 и сл. от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет. 3, представлявано от управителя Г. П. В., чрез адв. Д. К., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22002224002115-091-001/06.12.2024 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) С., потвърден с Решение № 230 от 25.02.2025 г. на директора на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на НАП, с който на жалбоподателя са установени задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ в размер на 54 784,71 лв., като след приспадане на авансово внесеният данък е изчислен данък за ефективно внасяне в размер на 27 475,84 лв. и лихви 5 411,95 лв., и за данък върху добавената стойност по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 5 490.86 лв. и лихви 1 455,12 лв.

По изложените в жалбата доводи за незаконосъобразност на РА се претендира отмяната му. Жалбоподателят оспорва констатациите от втората ревизия, като твърди, че не са били изцяло съобразени задължителните указания в Решение № 543/23.04.2024 г. на Директора на дирекция ОДОП С.. Счита, е анализът на фактите и обстоятелствата е непълен, а направените от приходните органи изводи противоречат на приложените доказателства. Подчертава се, че услугите, получени от доставчиците („ОЛИМПИА 15“ ЕООД, „КАЛИСТА 15“ ЕООД, „ГЕРУДА“ ЕООД, „ТАМИНО“ ЕООД, „ТЕЛЕСТО МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД и „АГОРИА“ ЕООД), представляват комплекс от дейности. Тези дейности включват, но не се ограничават до:

установяване на договорни отношения, получаване на необходими разрешителни, организиране на сеч и всички съпътстващи логистични и оперативни процеси. Жалбоподателят оспорва подхода на ревизиращите, чиито изводи са формирано при липса на анализ на документите, събрани още по време на първата ревизия. Счита се, че ревизиращият екип е приложил прекомерно формален подход при позоваването си на отменителното решение на Директора на ОДОП С., без да изпълни коректно неговите указания. Жалбоподателят последователно разглежда констатациите за всяко от горепосочените дружества, като изтъква, че липсва адекватен анализ на представените доказателства. Подчертава, че са налице безспорни писмени доказателства, потвърждаващи реалното извършване на услугите, а дадените писмени обяснения изясняват в детайли елементите и същността на доставките. Намира, че ревизиращите са акцентирали непропорционално върху липсата на пътни листове и командировъчни заповеди, като по този начин са пренебрегнали взаимообвързаността и пълнотата на останалата документация и придружаващите обяснения. Допълнителни доводи се излагат в писмени бележки от адв. К., които се основават на приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза.

Ответникът - директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ОДОП) – С. при Централно управление на НАП, чрез юрк. В., оспорва жалбата. Не са изложени конкретни аргументи, тъй като при даване на ход по същество на делото не е присъствал процесуален представител на ответника.

Административен съд – София-град, III отделение, 75-и състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22002224002115-020-001 от 29.04.2024 г. (л. 28 от делото), издадена от С. Т. К. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложена ревизия на „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД за установяване на задълженията му по ЗКПО за периода 01.01.2022 г. – 31.12.2022 г. и по ЗДДС за периода 01.01.2022 г. – 31.07.2022 г. и 01.12.2022 г. – 31.12.2022 г. Ревизията е възложена в изпълнение на указания, дадени с Решение № 543/23.04.2024 г. на директора на Дирекция ОДОП С. (л. 21), с което е отменен предходен издаден на дружеството РА № Р- 2221023002390-091-001/02.02.2024 г. и преписката е върната за извършване на нова ревизия. Със ЗВР е определен ревизиращ екип в състав Д. С. С. - главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и М. А. З. - инспектор по приходите в ТД на НАП С.. ЗВР е връчена по електронен път по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 ДОПК на декларирания електронен адрес на 08.05.2024 г. (л. 15).

Гореописаната заповед е изменена с последваща такава с № Р-22002224002115-020-002/08.08.2024 г. (л. 31), връчена на 09.08.2025 г. (л. 33), с която срокът за извършване на ревизията е продължен до 08.10.2024 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22002224002115-092-001/18.10.2024 г. (л. 34-70), връчен на 11.11.2024 г. (л. 72), срещу който не е подадено възражение по реда и в срока на чл. 117, ал. 5 ДОПК.

Ревизията е приключила с оспорения в настоящото производство РА, връчен по електронен път на 09.12.2024 г. (л. 81), с който след извършени корекция на данъчния финансов резултат на жалбоподателя са установени задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2022 г. в размер на 54 784,71 лв., като след приспадане на авансово внесения данък е изчислен данък за ефективно внасяне в размер на 27 475,84 лв. и лихви 5 411,95 лв. Начислени са и допълнителни задължения по ЗДДС вследствие на отказан данъчен кредит и извършена годишна корекция на ползвания данъчен кредит по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 5 490.86 лв. и лихви 1 455,12 лв.

В хода на ревизията е констатирано, че „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД е вписано в търговския регистър на Агенцията по вписванията на 17.11.2011 г. с капитал 9 880 000,00 лв. Едноличен собственик на капитала е „Х. М. Р. АС“, регистрирано в Н., с адрес: Филипстад бруге 1, 0252 О., регистрационен номер[ЕИК]. Дружеството се представлява от управителите Г. П. В., И. И. П., А. М. А. Вандерхенст. Б.. Задълженото лице е регистрирано по ЗДДС, считано от 13.05.2020 г. През ревизирания период „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД е извършвало основно дейност, свързана с отдаване под аренда и продажба на собствени земеделски земи в Ю. България, продажба на дървесина от собствени гори, находящи се в С. България.

За установяване на релевантните за облагането факти и обстоятелства на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 ДОПК от ревизираното лице са изискани писмени обяснения и документи, които са частично представени.

На основание чл. 45 ДОПК са извършени насрещни проверки на доставчиците „АБЛИСКО“ ООД с ЕИК[ЕИК], „ХЕМЕРА ИНВЕСТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ОЛИМПИЯ 15“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „КАЛИСТА 15“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ГЕРУДА“ ООД с ЕИК[ЕИК], „ТАМИНО“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ТЕЛЕСТО МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „АГОРИА“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. При втората ревизия с ИПДПО на изброените дружества е указано да представят допълнителни документи и обяснения за доставките към ревизираното лице, но такива не са представени.

Извършени са насрещни проверки на Е. А. Р., И. И. П., К. И. К. и др. Връчено е искане за представяне на документи и писмени обяснения на Г. Г. С..

Присъединени са документи и доказателства, събрани в хода на друго производство с УИН Р-22221023002390.

Извършен е преглед на първични счетоводни документи в офис на задълженото лице в [населено място], [улица]. Съставен е съответния протокол.

Предприети са и служебни проверки – в ИС на НАП, ПП „Фискален контрол“, ПП VIES, ПП „С.“ относно подадени уведомления по чл. 62 от Кодекса на труда, ПП „Фискални устройства с дистанционна връзка“, ПП „С.-справка за задължения“

Във връзка с облагането по ЗКПО е установено следното:

За 2022 г. задълженото лице декларира данъчен финансов резултат - данъчна печалба в размер на 526 911,26 лв., полагащ се корпоративен данък - 52 691,13 лв., авансово внесен данък - 80 000,00 лв. и надвнесен данък - 27 308,87 лв.

С РА е установен данъчен финансов резултат печалба в размер на 1 074 758,37 лв. и полагащ се корпоративен данък 107 475,84 лв. След приспадане на авансово внесения данък в размер на 80 000,00 лв. е установен корпоративен данък за довносяне в размер на 27 308,87 лв.

Допълнително установените задължения за корпоративен данък са резултат от увеличение на счетоводния финансов резултат на основание чл. 26, т. 2, чл. 10, ал. 1 и чл. 23, ал. 2, т. 1 ЗКПО с разходи, осчетоводени по дебита на сметка 602 „Разходи за външни услуги“, както следва:

- 49 809,00 лв. по фактури, издадени от „ОЛИМПИЯ 15“ ЕООД;
- 44 448,00 лв. по фактури, издадени от „КАЛИСТА 15“ ЕООД;
- 49 910,00 лв. по фактури от „ГЕРУДА“ ЕООД;
- 49 987,00 лв. по фактури от „АГОРИА“ ЕООД;
- 33 586,00 лв. по фактури от „ТЕЛЕСТО МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД;
- 35 809,00 лв. по фактури от „ТАМИНО“ ЕООД;
- 284 298,11 лв. по фактури от „АБЛИСКО“ ООД.

Ревизиращият екип е приел, че фактурите, издадени от горепосочените дружества не документират реално извършени доставки на услуги и не отразяват вярно стопанските операции, като се е мотивирал със следните факти:

„ОЛИМПИЯ 15“ ЕООД, „КАЛИСТА 15“ ЕООД, „ГЕРУДА“ ЕООД, „ТАМИНО“ ЕООД, „ТЕЛЕСТО МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД и „АГОРИА“ ЕООД не са регистрирани по ЗДДС и са представлявани от У. А. Б. и В. П.- Б. /негова съпруга/. По данни от Търговския регистър У. А. Б. е управител на „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД от 04.06.2014 г. до 20.07.2022 г. Дружества са представили еднотипни документи, подробно описани в РД. Като основание за издаване на фактурите са представени два вида договори от 01.05.2020 г., наименувани като „договор за услуги по сделки“ и „договор за услуги за управление на наем“. С тях се ангажират да извършват цялата организация по отдаването под аренда на част от земеделските земи на „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД, да предоставят консултантски и посреднически услуги по покупка и продажба на земеделски земи.

По втория вид договори са издавани фактури с предмет „възнаграждение за сключени сделки“. Представени са писмени обяснения, в които се твърди, че съответните фактури са във връзка с консултантски и посреднически услуги по покупка и продажба на земеделски земи. Така „ОЛИМПИЯ 15“ ЕООД е издало фактури № [ЕГН]/17.02.2022 г. и № [ЕГН]/17.02.2022 г. за продадени от „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД земеделски земи /в землищата на [населено място] и [населено място]/ на Г. Г. С. по нотариални актове от 2022 г. Фактури № [ЕГН]/17.02.2022 г. и № [ЕГН]/17.02.2022 г., издадени от „КАЛИСТА 15“ ЕООД са за продажби на земеделски земи в землищата на [населено място] и [населено място]. Фактура № [ЕГН]/17.02.2022 г., издадена от „ГЕРУДА“ ЕООД е за продажба на земеделски земи в землищата на е. Б. и [населено място]. Фактура № [ЕГН]/17.02.2022 г. е издадена от „АГОРИА“ ЕООД за продажба на земеделски земи в землището на е. Б.. Фактура № [ЕГН]/25.01.2022 г., издадена от „ТЕЛЕСТО МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД, е за продажба земеделски земи в землището на [населено място]. Фактура № [ЕГН]/17.02.2022 г., издадена от „ТАМИНО“ ЕООД . е за продажби на земеделски земи в землището на [населено място].

Органите по приходите са установили, че действително „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД е извършило продажба на земеделски земи в землищата на изброените по-горе села. Общото между всички продажби е, че земеделските земи са продавани на едно и също физическо лице - Г. Г. С., като сделките са изповядани с нотариални актове за покупко-продажба от 2022 г.

За целите на ревизията, на Г. Г. С. е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения. Същият е декларирал, че преговорите са водени по телефона с упълномощено лице на „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД, а именно адвокат И. П..

Ревизиращите не са установили служебни или други правоотношения между И. П. и „ОЛИМПИЯ 15“ ЕООД, „КАЛИСТА 15“ ЕООД, „ГЕРУДА“ ЕООД, „ТАМИНО“ ЕООД, „ТЕЛЕСТО МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД и „АГОРИА“ ЕООД. И. П. не е назначаван по трудов или граждански договор в нито едно от дружествата. Посочено е, че същият и бил по трудов договор при трето юридическо лице - „АБЛИСКО ООД, което не е страна по въпросните договори.

„ОЛИМПИЯ 15“ ЕООД, „КАЛИСТА 15“ ЕООД, „ГЕРУДА“ ЕООД, „ТАМИНО“ ЕООД, „ТЕЛЕСТО МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД и „АГОРИА“ ЕООД са сключили с „ХЕЛГА. ИНВЕСТ“ ЕООД и договори от 01.05.2020 г., за услуги по управление на наем. Договорите отново са с една и съща дата и с идентично съдържание. С тях всяко от дружествата приема да извършва цялата организация по отдаването под аренда на част от земеделските земи на „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД за 2021 г. Съгласно чл. 4 от договорите, всяко от дружествата ще получи такса в размер на 30% от приходите от арендата, реализирани от „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД.

„ОЛИМПИЯ 15“ ЕООД е издало фактура № [ЕГН]/01.02.2022 г. с предмет „по договор за управление на земеделски имоти от 01.05.2020 г. за земеделската 2020/2021 г., на стойност 43 127.00 лв. Приложен е списък на селата за стопанската 2020/2021 г. по договора за управление на

наем. Текстът на същия се изчерпва в изброяване на четири села: Любимец, Л. махала, Новоселец и Р. Списъкът е подписан от У. Б. и В. П.. Приложен е и „протокол за извършена работа към фактура 34/01.02.2022“. Същият представлява таблица с три колони, като в първата са записани имена на същите населени места. Втората колона е наименувана „сума на договорен наем 2020/2021“ и в нея за всяко населено място е посочена само цифрова стойност на договорен наем от имоти на ревизирувания субект с негови арендатори. Третата колона е „възнаграждение по договор 30%“, като отново за всяко населено място е посочена само цифрова стойност на изчисленото върху наема възнаграждение.

Останалите дружества са издали фактури със същия предмет и като доказателства са приложени същите придружаващи документи - „списък на селата“ и „протокол за извършена работа към фактура“ с посоченото таблично съдържание.

„КАЛИСТА 15“ ООД е издало фактура № [ЕГН]/17.01.2022 г., за която се претендира, че е за 30% от приходите от аренда, реализирани от „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД от земеделски земи в селата Християново, К., К.. Маджерито, Михайлово, О., Пакукчий, Подслон, Р., С. и З., за аграрната 2020/2021 г.

„ГЕРУДА“ ООД е издало фактура № [ЕГН]/17.01.2022г. със стойност 45 900,00 лв. - отново за 30 % от приходите от аренда, реализирани от „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД от земеделски земи. в села: Ч., Д., Г., Малко Т., Рупките, Свобода, Целина, Зетъво и Златна ливада, за аграрната 2020/2021 г.

„АГОРИА“ ЕООД е издател на фактура № [ЕГН]/17.01.2022 г., чиято стойност е изчислена върху приходите от арендата от селата Бял извор, Княжевско, Т. В. Л., К., Константиновец и Априлово.

„ТЕЛЕСТО МЕНИДЖМЪНТ“ ООД - фактура № [ЕГН]/17.01.2022 г. за приходите от аренда в селата Млекарево, З., Гълъбници, Окоп, Т., Л., Жребино, Странско и [населено място], за аграрната 2020/2021 г.

„ТАМИНО“ ООД е издало фактура № [ЕГН]/17.01.2022 г. - за 30 % от приходите от аренда на земя за села: Арнаутито, Братя К., Горно Б. и [населено място], за аграрната 2020/2021 г.

Във връзка с договорите за управление на земеделски имоти и теза за услуги по сделки /всички с дата 01.05.2020 г./ от „ОЛИМПИА 15“ ЕООД, „КАЛИСТА 15“ ЕООД, „ГЕРУДА“ ЕООД, „ТАМИНО“ ЕООД, „ТЕЛЕСТО МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД и „АГОРИА“ ЕООД са изискани писмени обяснения и доказателства за предаване на изпълнението /приемо-предавателни протоколи, удостоверяващи вида и количеството на извършените услуги/, за място на изпълнение на услугите и за лицата, които са ги извършвали, документи за изплатени командировки, пътни, квартирни и съставени заповеди, доказателства за извършената работа и др.

Изисканите документи не са представени. Както от спорните доставчици, така и от ревизираното лице не са представени доказателства в какво точно се изразяват фактурираните услуги, конкретно по кои договори за аренда са начислени съответните комисионни, както и от кого са извършени договорените дейности. От страна на ревизираното лице многократно е заявявано, че разполага с файлове с подробна информация, съдържаща данни за извършените услуги по села, по арендатори и видове услуги, но такива файлове и информация не са били представени пред ревизиращите.

Другият спорен доставчик - „АБЛИСКО“ ООД, е регистрирано по ЗДДС лице. Издало е на „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД фактура № [ЕГН]/05.07.2022 г. с данъчна основа 231 944,00 лв., ДДС 46 388.80 лв., с обща стойност 278 332,80 лв. и с предмет на доставката „по договор за управление на земеделски имоти от 01.05.2020 за годината 2022“. По фактурата не е ползван данъчен кредит, след като е включена в дневника за покупки, без ДДС със стойност 278 332,80 лв. Фактурата е отчетена като разход при ревизираното лице и със стойността ѝ е намалена декларираната печалба за 2022 г. Представен е договор за управление на наем от 01.05.2020 г.,

подписан между „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД и „АБЛИСКО“ ООД. Същият е аналогичен с договорите за управление на наем, които ревизираният субект е подписвал с „ОЛИМПИА 15“ ЕООД, „КАЛИСТА 15“ ЕООД, „ГЕРУДА“ ЕООД, „ТАМИНО“ ЕООД, „ТЕЛЕСТО МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД и „АГОРИА“ ЕООД. В писмените обяснения на „АБЛИСКО“ ООД се твърди, че услугите по фактурата касаят процеса на договаряне и събиране на наемите за земеделски имоти за аграрната 2022/2023 година. Всички приходи от наеми са договорени и фактурирани от името на „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД и събрани по банкова сметка на дружеството авансово, още преди края на лятото 2022 г.

Приходните органи са отrekli реалността на доставката с мотив, че не са представени никакви доказателства във връзка с твърдяната организация по отдаването под аренда на земеделски земи. Не е доказано, че от „АБЛИСКО“ ООД са изпълнени клаузите на договора, касаещи намиране на арендатори за земеделска земя, подготвяне и изпълнение на договори за аренда, прекратяване и/или предоговаряне на договори за аренда, представяне на документи и регистрации, изисквани по закон, във връзка със сделките за наем. С договора от 01.05.2020 г. „АБЛИСКО“ ООД се е задължило да назначи квалифицирани лица, които да извършват договорените услуги от негово име и на негова отговорност, както и лице за контакт. Прието е, че това условие също не е изпълнено, тъй „АБЛИСКО“ ООД е декларирало само два трудови договора от 27.01.2020 г. за длъжности „мениджър проекти“ и „технически сътрудник“.

Установено е, че в периода от 01.02.2022 г. до 02.08.2022 г. в „АБЛИСКО“ ООД е бил назначен по трудов договор И. П., на длъжност „мениджър проекти, земеделски и горски дейности“. За същия е констатирано, че преди това е бил по трудови договори в различни дружества с управител У. Б. и съпругата му, а след прекратяване на трудовия му договор с „АБЛИСКО“ ООД от 17.08.2022 г. И. П. е вписан като управител на ревизираното лице. За целите на ревизията е извършена проверка на И. П., който не е представил никакви писмени доказателства за участието му в посреднически дейности по договорите за управление на земеделски земи. На 27.06.2024 г. е представил писмени обяснения, в които твърди, че е участвал в изпълнението на договор за горски услуги, сключен между „АБЛИСКО“ ООД и ревизираното лице (реалността на услугите по този договор не е оспорена с РА). На 16.10.2024 г. И. П. е представил нови писмени обяснения, с които е заявил, че е взел участие „в процеса по преговаряне със земеделски стопани за сключване на договори за аренда на земеделските земи, собственост на „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД. Осъществяване на контрол на последващото изпълнение на договори. Комуникация с потенциални купувачи или продавачи на земеделски земи, с цел осъществяване на сделки по продажба, покупка или замяна на земеделски земи от „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД“. Тези обяснения не са кредитирани от ревизиращите, доколкото липсвала конкретика относно изпълнението по договора за управление на наем от 01.05.2020 г.

С РА е оспорена реалността на доставките и осчетоводените разходи по втора група фактури, издадени от „АБЛИСКО“ ООД - № [ЕГН]/04.01.2022 г., №[ЕГН]/08.02.2022 г., № [ЕГН]/01.03.2022 г. № [ЕГН]/01.04.2022 г. и № [ЕГН]/04.05.2022 г. За същите се твърди, че са издадени във връзка с договор за фирмени услуги от 01.05.2020 г. С този договор „АБЛИСКО“ ООД приема да извършва набор от подробно описани услуги, включващи счетоводство, регистриране на адрес и секретарски услуги. Ревизиращите са посочили, че „АБЛИСКО“ ООД не е декларирало трудов договор за длъжност „счетоводител“. Констатирани са, че в публикувания в Търговския регистър Годишен финансов отчет на „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД за 2021 г. е положен подпис от Е. Р.. Същата е подала заявление в НАП, че въз основа на надлежно упълномощаване от страна на „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД ще подава документи на дружеството, включително и СД по ЗДДС. Ревизиращите са изтъкнали, че Е. Р. не е била на трудов или граждански договор при

„АБЛИСКО“ ООД и не може да се установи дали е извършвала счетоводни услуги от името на това дружество. На Е. Р. е връчено искане за представяне на документи, но на същото не е отговорено. Не са представени доказателства нито от ревизираното лице, нито от „АБЛИСКО“ ООД, реално кое/кои физически лица са извършили фактурираните счетоводни и секретарски услуги по посочените фактури и в какво се състоят същите. Не са представени и никакви доказателства за приемане на конкретен резултат от изпълнението както по договора за фирмени услуги от 01.05.2020 г., така и по договора за управление на наем от 01.05.2020 г., подписани между „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД и „АБЛИСКО“ ООД. Пито е, че липсват доказателства за това кога е възникнало данъчното събитие по чл. 25 от ЗДДС, като основание за издаването им.

При така установените обстоятелства на основание чл. 26, т. 2, чл. 10, ал. 1 и чл. 23, ал. 2, т. 1 ЗКПО е увеличен счетоводният финансов резултат на „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ООД със стойността на разходите по фактурите от „ОЛИМПИА 15“ ЕООД, „КАЛИСТА 15“ ЕООД, „ГЕРУДА“ ЕООД, „ТАМИНО“ ЕООД, „ТЕЛЕСТО МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД, „АГОРИА“ ЕООД и „АБЛИСКО“ ООД.

По отношение на облагането по ЗДДС:

Във основа на констатациите в частта по ЗКПО на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и т. 2, във връзка с чл. 25, ат. 7 и чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, с РА е отказан данъчен кредит в размер на 1 193,04 лв. по фактурите, издадени от „АБЛИСКО“ ООД по договора за фирмени услуги от 01.05.2020 г. - фактури № [ЕГН]/04.01.2022 г., № [ЕГН]/08.02.2022 г., № [ЕГН]/01.03.2022 г., № [ЕГН]/01.04.2022 г. и № [ЕГН]/04.05.2022 г.

Установено е също, че „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ООД е декларираше както освободени, така и облагаеми доставки. Ревизиращите са констатирали, че в дневниците за покупки са включени фактури за доставки на услуги и консумативи от „БТК“ ЕАД, „ВИВАКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, „ЕКОНТ“ ООД и др., описани в таблица на стр. 51 - 52, с обща данъчна основа 30 662,78 лв. и ДДС 6 115,35 лв., които са използвани както за облагаеми, така и за освободени доставки. Посочено е, че за тези доставки дружеството е следвало да ползва частичен данъчен кредит съгласно чл. 73, ал. 1 от ЗДДС. Ето защо и на основание чл. 73, ал. 8 от ЗДДС ревизиращият екип е определил годишна корекция на ползвания данъчен кредит през 2022 г. в размер на 5 198,05 лв.

Ревизионният акт е обжалван по административен ред и потвърден от директора на Дирекция ОДОП С. с Решение № 230 от 25.02.2025 г., връчено на 05.03.2025 г. (л. 20).

Съдебното оспорване на РА е инициирано на 18.03.2025 г.

В хода на съдебното производство като доказателства по делото са приети приобщените към ревизионната преписка писмени документи и електронен носител.

По искане на жалбоподателят е назначена и приета без оспорване от страните съдебно-счетоводна експертиза (ССЧЕ), изготвена от вещото лице О. Т., която е дала заключение по следните задачи: редовно ли е водено счетоводството на жалбоподателя и вярно ли са отразени реализираните счетоводни операции, отразени ли са процесните фактури в счетоводствата на жалбоподателя и неговия доставчик, извършени ли са разплащания, какви счетоводни записвания са извършени в счетоводството на жалбоподателя във връзка с процесните доставки на стоки.

Заключението на ССЧЕ е прието без оспорване. Отговорите на експерта ще бъдат коментирани заедно с останалите доказателства по делото.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата е подадена от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок, срещу подлежащ на обжалване акт, след проведено срещу него задължително административно обжалване, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

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

Обжалваният РА е издаден от органи по приходите, разполагащ с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В случая видно от ЗВР № Р-22002224002115-020-001 от 29.04.2024 г., ревизията на жалбоподателя е възложена от С. Т. К. на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., на която са възложени функции на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК съгласно Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С. (л. 26, т. 14, Раздел I). РА е издаден от органът, възложил ревизията, и определеният със ЗВР ръководител на ревизията – Д. С. С., т. е. от лицата, посочени в чл. 119, ал. 2 ДОПК. Към административната преписка са приложени и доказателства за квалифициран електронен подпис на длъжностните лица.

С оглед изложеното съдът намира, че РА е издаден от компетентни органи по приходите, след надлежно възложена ревизия.

Спазени са изискванията за форма и съдържание на издадените ЗВР, РД и РА - съответно по чл. 113, ал. 1, чл. 117, ал. 1 и чл. 120, ал. 1 ДОПК. Актовете са връчвани на ревизираното лице, което е могло да се запознае със съдържанието им и да защити правата си. В РА са посочени фактически и правни основания за издаването му, изложени подробно както в акта, така и в съставения ревизионен доклад, представляващ неразделна част от него.

Не се констатира съществени нарушения на процесуалните правила, които да компрометират законосъобразността на РА. В хода на ревизионното производство са предприети редица процесуални действия, вкл. такива в изпълнение на указанията в отменителното решение на директора на Дирекция ОДОП С. с № 543 от 23.04.2024 г. От ревизираното лице и неговите доставчици са изисквани документи и писмени обяснения за установяване на фактите и обстоятелствата от значение за определяне на данъчните му задължения. Извършени са насрещни проверки на физически лица за установяване на реалното изпълнение на процесните услуги. Извършени са и необходимите служебни проверки. Всички събрани и приобщени към ревизионната преписка документи са подробно описани в РД. Съставени са съответните протоколи. Ревизирания субект е надлежно уведомен за резултатите от извършената ревизията, като му е предоставена възможност за писмено възражение и доказателства във връзка с констатациите и изводите, обосновавали предложените размери на задълженията.

По материалната законосъобразност на акта, обусловена от преценката за:

1. наличие на документалната обоснованост на разходите по фактурите от „АБЛИСКО“ ООД, „ОЛИМПИЯ 15“ ЕООД, „КАЛИСТА 15“ ЕООД, „ГЕРУДА“ ООД, „ТАМИНО“ ЕООД, „ТЕЛЕСТО МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД и „АГОРИА“ ЕООД, като условие за признаването им за данъчни цели (А.: чл. 26, т. 1 във вр. с чл. 10, ал. 1 ЗКПО);

2. реалност на доставките по фактури № [ЕГН]/04.01.2022 г., № [ЕГН]/08.02.2022 г., № [ЕГН]/01.03.2022 г., № [ЕГН]/01.04.2022 г. и № [ЕГН]/04.05.2022 г., издадени от „АБЛИСКО“ ООД по договора за фирмени услуги от 01.05.2020 г., както и правомерност на извършената по реда на чл. 73, ал. 8 ЗДДС годишна корекция на ползвания данъчен кредит през 2022 г.

Съгласно чл. 5, ал. 1 от ЗКПО печалбите се облагат с корпоративен данък, а чл. 6 определя, че размерът на данъка се определя, като данъчната основа се умножи по данъчната ставка. Данъчната основа е данъчната печалба (чл. 19), която от своя страна е положителният данъчен финансов резултат (чл. 18, ал. 2). Съгласно чл. 22 от ЗКПО данъчният финансов резултат се определя, като счетоводният финансов резултат се преобразува по ред и начин, определени в този

закон, с данъчните постоянни разлики, данъчните временни разлики и други суми в случаите, предвидени в този закон. 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, отразяващ вярно стопанската операция. По силата на чл. 26, т. 2 с.з. разходи, които не са документално обосновани, се определят като данъчни постоянни разлики и не се признават за данъчни цели. Съгласно чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО с непризнатия разход за данъчни цели се увеличава счетоводният финансов резултат в годината на счетоводното отчитане на разхода.

В случая счетоводният финансов резултат на „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД за 2022 г. е увеличен по реда на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във вр. с чл. 10 от същия закон, с отчетени от ревизираното лице по сметка 602 разходи за услуги по фактури, издадени от „ОЛИМПИЯ 15“ ЕООД, „КАЛИСТА 15“ ЕООД, „ГЕРУДА“ ООД, „АГОРИА“ ЕООД, „ТЕЛЕСТО МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД, „ТАМИНО“ ЕООД и „АБЛИСКО“ ООД. Прието е, че фактурите, издадени от посочените доставчици не документират реално извършени доставки на услуги и не отразяват вярно стопанските операции. По делото е приета без оспорване ССЧЕ, която потвърждава счетоводното отразяване на процесните фактури при жалбоподателя и неговите доставчици, вкл. взетите във връзка с тях счетоводни операции.

От „ОЛИМПИЯ 15“ ЕООД са издадени 3 броя фактури на обща стойност 49 809,00 лв. - № 0...35/17.02.2022 г. (л. 726, гръб от приложение № 3) с предмет „възнаграждение за сключени сделки за [населено място], общ. Т.“; фактура № 0...36/17.02.2022 г. (л. 726 от приложение № 3) с предмет „възнаграждение за сключени сделки за [населено място], общ. Я.“ и фактура № 0...34/01.02.2022 г. (л. 727 от приложение № 3) с предмет „по Договор за управление на земеделски имоти от 01.05.2020 г. за земеделската 2020/2021 година“, към която (на гръба на л. 727) е представен „протокол за извършена и фактурирана работа“, съдържащ списък на селата: [населено място], [населено място] махала, [населено място], [населено място], сума на договорен наем и изчисленото въз основа на него възнаграждение за доставчика (30 % от приходите от арендата). Първите две фактури са издадени във връзка със сключен с „ОЛИМПИЯ 15“ ЕООД Договор за услуги по сделки от 01.05.2020 г. (л. 732 от приложение № 3 в превод от английски език) – консултантски и посреднически услуги за покупка и продажба на земеделски земи, третата фактура е във връзка с Договор за услуги за управление на наем от 01.05.2020 г. (л. 1013 от приложение № 4). Вещото лице потвърждава извършените плащания по фактурите (по банков път).

От „КАЛИСТА 15“ ЕООД са издадени 3 броя фактури на обща стойност 44 448,00 лв. - № 0...41/17.02.2022 г. (л. 476 от приложение № 2) с предмет „възнаграждение за сключени сделки за [населено място], общ. Т.“; фактура № 0...42/17.02.2022 г. (л. 477 от приложение № 2) с предмет „възнаграждение за сключени сделки за [населено място], общ. Т.“ и фактура № 0...40/17.01.2022 г. (л. 475 от приложение № 2) с предмет „по Договор за управление на земеделски имоти от 01.05.2020 г. за земеделската 2020/2021 година“, към която е представен на л. 474 от приложение № 2 „протокол за извършена работа“, съдържащ списък на селата: Християново, К., К. Маджерито, Михайлово, О., Паукчии, Подслон, Р., С. и З., сума на договорен наем и изчисленото въз основа на него възнаграждение за доставчика (30 % от приходите от арендата). Първите две фактури са издадени във връзка със сключен с „КАЛИСТА 15“ ЕООД Договор за услуги по сделки от 01.05.2020 г. (л. 500 от приложение № 2 в превод от английски език), а третата фактура е във връзка с Договор за услуги за управление на наем от 01.05.2020 г. (л. 504 от приложение № 2). Вещото лице потвърждава извършените плащания по фактурите (по банков път).

От „ГЕРУДА“ ООД са издадени 2 броя фактури на обща стойност 49 910,00 лв. - № 0...

154/17.02.2022 г. (л. 509 от приложение № 2) с предмет „възнаграждение за сключени сделки за [населено място] и [населено място], общ. Е.“ и фактура № 0...153/17.01.2022 г. (л. 508 от приложение № 2) с предмет „по Договор за управление на земеделски имоти от 01.05.2020 г. за земеделската 2020/2021 година“, към която е представен на гърба на л. 508 „протокол за извършена работа“, съдържащ списък на селата: Ч., Д., Г., Малко Т., Рупките, Свобода, Целина, Зетъво и Златна ливада, сума на договорен наем и изчисленото въз основа на него възнаграждение за доставчика (30 % от приходите от арендата). Първата фактура е издадена във връзка със сключен с „ГЕРУДА“ ООД Договор за услуги по сделки от 01.05.2020 г. (л. 510 от приложение № 2 в превод от английски език), а втората фактура е във връзка с Договор за услуги за управление на наем от 01.05.2020 г. (л. 514 от приложение № 2). Вещото лице потвърждава извършените плащания по фактурите (по банков път).

От „АГОРИА“ ЕООД са издадени 2 броя фактури на обща стойност 49 987,00 лв. - № 0...156/17.02.2022 г. (л. 495, гръб от приложение № 2) с предмет „възнаграждение за сключени сделки за [населено място], общ. Е.“ и фактура № 0...155/17.01.2022 г. (л. 495 от приложение № 2) с предмет „по Договор за управление на земеделски имоти от 01.05.2020 г. за земеделската 2020/2021 година“, към която е представен на л. 497 списък на селата, които се управляват от „АГОРИА“ ЕООД: Бял извор, Княжевско, Т. В. Л., К., Константиновец и Априлово. Първата фактура е издадена във връзка със сключен с „АГОРИА“ ЕООД Договор за услуги по сделки от 01.05.2020 г. (л. 997 от приложение № 4 в превод от английски език), а втората фактура е във връзка с Договор за услуги за управление на наем от 01.05.2020 г. (л. 1001 от приложение № 4). Вещото лице потвърждава извършените плащания по фактурите (по банков път).

От „ТЕЛЕСТО МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД са издадени 2 броя фактури на обща стойност 33 586,00 лв. - № 0...113/25.01.2022 г. (л. 986, гръб от приложение № 4) с предмет „възнаграждение за сключени сделки за [населено място], общ. Р.“ и фактура № 0...112/17.01.2022 г. (л. 985 от приложение № 4) с предмет „по Договор за управление на земеделски имоти от 01.05.2020 г. за земеделската 2020/2021 година“, към която е представен на гърба на л. 985 „протокол за извършена работа“, съдържащ списък на селата: Млекарево, З., Гълъбници, Окоп, Т., Л., Жребино, Странско и [населено място], сума на договорен наем и изчисленото въз основа на него възнаграждение за доставчика (30 % от приходите от арендата). Първата фактура е издадена във връзка със сключен с „ТЕЛЕСТО МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД Договор за услуги по сделки от 01.05.2020 г. (л. 987 от приложение № 4 в превод от английски език), а втората фактура е във връзка с Договор за услуги за управление на наем от 01.05.2020 г. (л. 991 от приложение № 4). Вещото лице потвърждава извършените плащания по фактурите (по банков път).

От „ТАМИНО“ ЕООД са издадени 2 броя фактури на обща стойност 35 89,00 лв. - № 0...24/17.02.2022 г. (л. 519 от приложение № 2) с предмет „възнаграждение за сключени сделки за [населено място], общ. Т.“ и фактура № 0...23/17.01.2022 г. (л. 518 от приложение № 2) с предмет „по Договор за управление на земеделски имоти от 01.05.2020 г. за земеделската 2020/2021 година“, към която е представен на гърба на л. 518 „протокол за извършена работа“, съдържащ списък на селата: Арнаутито, Братя К., Горно Б. и [населено място], сума на договорен наем и изчисленото въз основа на него възнаграждение за доставчика (30 % от приходите от арендата). Първата фактура е издадена във връзка със сключен с „ТАМИНО“ ЕООД Договор за услуги по сделки от 01.05.2020 г. (л. 520 от приложение № 2 в превод от английски език), а втората фактура е във връзка с Договор за услуги за управление на наем от 01.05.2020 г. (л. 524 от приложение № 2). Вещото лице потвърждава извършените плащания по фактурите (по банков път).

От „АБЛИСКО“ ЕООД са издадени общо 12 броя фактури, както следва:

Фактура № 0..995/05.07.2022 г. на стойност 278 332,80 лв. (л. 694 от приложение № 3) с предмет

„по Договор за управление на земеделски имоти от 01.05.2020 г. за 2022 година“, към която е представен на л. 698 списък на селата, които се управляват от „АБЛИСКО“ ЕООД: Арнаутито, Братя К., Горно Б., [населено място], Маджерито, Михайлово, О., Памукчий, Подслон, Р., С., З., [населено място], селата Д., Г., Малко Т., Рупките, Целина, Свобода, Бял Извор, Княжевско, Т., В. Л., Априлово, Любенец, Л. махала, Млекарев, Новоселец, Р., Гълъбинци, Л. и Странско. Фактурата е издадена във връзка със сключен с „АБЛИСКО“ ЕООД Договор за услуги за управление на наем от 01.05.2020 г. (л. 976 от приложение № 4). Вещото лице потвърждава извършеното плащане (по банков път).

6 броя фактури с обща ДО 5 965,31 лв. и ДДС 1 193,04 лв.: № 0..931/04.01.2022 г. с предмет „месечна такса по „Договор за услуги“ от 01.05.2020 г. за м. 01.2022“ (л. 680, гръб от приложение № 3), № 0..946/08.02.2022 г. с предмет „месечна такса по „Договор за услуги“ от 01.05.2020 г. за м. 02.2022“ (л. 682 от приложение № 3), № 0..957/01.03.2022 г. с предмет „месечна такса по „Договор за услуги“ от 01.05.2020 г. за м. 03.2022“ (л. 683 от приложение № 3), № 0..969/01.04.2022 г. с предмет „месечна такса по „Договор за услуги“ от 01.05.2020 г. за м. 04.2022“ (л. 687 от приложение № 3), № 0..981/04.05.2022 г. с предмет „месечна такса по „Договор за услуги“ от 01.05.2020 г. за м. 05.2022“ (л. 688, гръб от приложение № 3), № 0..987/01.06.2022 г. с предмет „месечна такса по „Договор за услуги“ от 01.06.2020 г. за м. 01.2022“ (л. 691 от приложение № 3). Вещото лице потвърждава извършените плащания по тези фактури (по банков път). Същите са издадени по сключен с „АБЛИСКО“ ЕООД Договор за услуги от 01.05.2020 г. (л. 1053 от приложение № 5 в превод от английски език). На л. 01054, гръб от приложение № 5 е приложен Списък А „Услуги, включени в месечната такса за обслужване“. Вещото лице потвърждава извършените плащания по фактурите (по банков път).

5 броя фактури с обща ДО 14 277,56 лв. и ДДС 2 855,52 лв. - № 0..938/04.01.2022 г. (л. 682 от приложение № 3), - № 0..975/26.04.2022 г. (л. 1089 от приложение № 5), № 0..983/18.05.2022 г. (л. 1090, гръб от приложение № 5), № 0..989/01.06.2022 г. (л. 690 от приложение № 3) и № 0..998/14.07.2022г. (л. 693 от приложение № 3). Фактурите са издадени за услуги, свързани с намаление на капитала и видно от РД (стр. 28), същите не са оспорени от приходните органи (по аналогия с тези за извършени горски услуги), поради което тези фактури не са предмет на настоящата съдебна преценка, независимо от установяванията на вещото лице във връзка с тях. Издадените от фактури „ОЛИМПИЯ 15“ ЕООД, „КАЛИСТА 15“ ЕООД, „ГЕРУДА“ ООД, „АГОРИА“ ЕООД, „ТЕЛЕСТО МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД, „ТАМИНО“ ЕООД, както и тази с № 0..995/05.07.2022 г. от „АБЛИСКО“ ООД, касаят извършени услуги, възложени от жалбоподателя по силата на сключени с всеки от доставчиците два договора - Договор за услуги за управление на наем и Договор за услуги по сделки, всички сключени на 01.05.2020 г. Въпросните договори са еднотипни. Свързани са с изпълнението на консултантски и посреднически услуги за реализиране на сделки за покупко-продажба и наем на земеделски заеми, собственост на „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД.

Най-значимата част от оспорените с РА разходи е свързана с договорите за управление на земеделски имоти от 01.05.2020 г., сключени с шестте свързани помежду си лица. В тази насока не се оспорва, че „ОЛИМПИЯ 15“ ЕООД, „КАЛИСТА 15“ ЕООД, „ГЕРУДА“ ЕООД, „ТАМИНО“ ЕООД, „ТЕЛЕСТО МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД и „АГОРИА“ ЕООД не са регистрирани по ЗДДС и са представлявани от У. А. Б. и В. П.- Б. /негова съпруга/. У. А. Б. е управител и на „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД от 04.06.2014 г. до 20.07.2022 г., т.е. в периода, когато са издадени и спорните фактури. Договорените услуги са свързани с намиране на арендатори, правна подготовка, прекратяване и предоговаряне на договори, т.е. по същността си изискват специализирани правни и фактически действия. Въпреки сложния им характер, по делото не са

представени никакви обективни доказателства за тяхното изпълнение от страна на фактуриращите дружества. По доставките от „АГОРИА“ ЕООД и от „АБЛИСКО“ ЕООД са приложен списъци на села, които се управляват от тези доставчици. Списъците са двустранно подписани от страните, но те не удостоверяват приемо-предаване на извършената от изпълнителите работа. По останалите доставки са приложени „протоколи за фактурирана работа“, но същите не носят подпис нито за получател, нито за доставчик, т.е. и те не удостоверяват извършена от посоченото във фактурите лице. Протоколите са и абстрактни. Представяват формални таблици, съдържащи само числови стойности на възнагражденията, без да удостоверяват предмет, време, място и извършил услугите. Съобразно предмета на възложената работа, посочен в т. 2 от Договора за услуги за управление на наем, съдът намира за обосновано очакването на приходните органи за наличие на други съпътстващи документи, съставени в изпълнение на договора – напр. отчети или доклади, респ. пътни разходи, които да свържат служители на доставчиците с конкретните изпълнени дейности, свързани с посочените във фактурите населени места. Обясненията на И. П. (служител на „АБЛИСКО“ ООД, а понастоящем управител на жалбоподателя) за участието не могат да бъдат ползвани в подкрепа на поддържаната от жалбоподателя защитна теза, тъй като липсва документация, която да потвърди, че той е действал по възлагане и отговорност на „АБЛИСКО“ ООД, а не като пълномощник на „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД. Договорите с арендаторите, представени от дружеството, не визират посредническа роля на фактуриращите дружества, което пряко противоречи на твърдяното правоотношение.

По аналогични причини не е доказано и изпълнението на услугите от „О. 15“ ЕООД, „КАЛИСТА 15“ ЕООД, „ГЕРУДА“ ООД, „АГОРИА“ ЕООД, „ТЕЛЕСТО МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД, „ТАМИНО“ ЕООД по договорите, сключени с тези дружества за покупко-продажба на земеделска земя („услуги по сделки“), както и извършването на счетоводни и секретарски услуги от „АБЛИСКО“ ЕООД по договора за фирмени услуги. Шестте дружества претендират комисиона за посредничество при продажбите към Г. Г. С.. Самият купувач обаче е декларирал, че е комуникирал само с адв. И. П. – пълномощник на „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД. Посредническата роля на фактуриращите дружества не е доказана. Не е установена пряка връзка между извършените от доставчиците услуги (фактически и правни действия, обслужващи икономическата дейност на ревизираното лице) и заплатеното възнаграждение, както и достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението, което да съответства на предмета на възложеното. Доказателствата показват, че преговорите са водени от адв. И. П. – пряк пълномощник на „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД, а не от шестте дружества, които претендират комисионна. Този факт се потвърждава изрично и при извършената на купувача Г. Г. С. насрещна проверка, който дава обяснение, че преговорите са водени по телефона с упълномощено на „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД – адв. И. П. – обстоятелство, което изключва изпълнението на договора от страна на доставчиците.

Жалбоподателят акцентира на приета по делото ССЧЕ, но наличието на издаден данъчен документ /фактура/ и съответните ѝ отразявания в счетоводството на доставчика и на получателя не обосновава автоматично извод за съответствието на този документ с действителната фактическа обстановка, след като от обективна страна са установени обстоятелства, които изключват изпълнение от страна на издателите на фактурите. За да се приеме, че процесните фактури отразяват вярно стопанската операция, визирана във всяка една от тях, е необходимо да се докаже по безспорен начин реалността на фактурираните доставки. Счетоводното отчитане на разходите се признава за документално обосновано и в този смисъл за данъчни цели, само след като се докаже, че съответния разход действително е осъществен. В тази насока правото на

приспадане/признаване на разходи се основава на обективните факти за действителното осъществяване на доставката, а не на формалното изпълнение на счетоводните операции. При липсата на доказателства за конкретното изпълнение (кой, какво, кога), плащането само по себе си също не може да замести липсващата по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО документална обосновааност на разходите. Ето защо, дори и да са налице банкови извлечения и счетоводни записи, които потвърждават счетоводните операции, липсата на индивидуализация и обективна следа за изпълнението на процесните посреднически, консултантски и правни услуги от доставчиците е достатъчно основание да се отхвърлят разходите за тях за данъчни цели. Съвкупната преценка на доказателствата по делото и поредицата сключени на една и съща дата, с шест свързани помежду си лица, еднотипни договори, насочва към извод за наличие на формални търговски отношения, в резултат на които се отчитат суми, водещи до неправомерно намаляване на финансовия резултат и в резултата на това намаляване на дължимия корпоративен данък.

Идентичен извод следва и за разходите по фактурите за счетоводни и секретарски услуги от „АБЛИСКО“ ЕООД. Освен договора, който ги придружава, липсват други документи, които да установят изпълнени от този доставчик или негови служители услуги. Законосъобразно е преценено в ущърб на жалбоподателя, че Е. Р. - лицето, подавало документи на „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД в НАП, не е била служител на „АБЛИСКО“ ООД. При липсата на приемо-предавателни протоколи и доказателства за това кой е извършил услугата, обосноваано е изведен извод, че разходите по тези фактурите не са документално обосновани и не се признават за данъчни цели. Този извод отрича и ползваното данъчно предимство по тези фактури (в размер на 1 193,04 лв.) на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, тъй като доставките не са реално осъществени от „АБЛИСКО“ ООД. Жалбоподателят не доказва действително правоотношение между „АБЛИСКО“ ООД и лицето Е. Р., за което се твърди, че е извършило счетоводните услуги. Поради липса на данъчно събитие (чл. 25 от ЗДДС) и реална доставка от фактуриралото лице, законосъобразно с РА е отказан данъчният кредит в размер на 1 193,04 лв..

Разпоредбата на чл. 68, ал. 2 от ЗДДС обуславя възникването на субективното публично право на приспадане на данъчен кредит на данъчно задълженото лице от кумулативното осъществяване на елементите от регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав. Същият, наред с притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, включва и установяването на реалното получаване на стоките или извършването на услугите по облагаемата доставка - арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. В настоящото производство в тежест на жалбоподателя е да докаже положителния факт на осъществяване на спорните доставки, който води до благоприятните за него последици, свързани с упражняването на правото на данъчен кредит. При липсата на нормативна уредба, която да изисква наличието на конкретен вид документи за доказване на относимите в тази връзка факти и обстоятелства, определящ за преценката дали една доставка е действително извършена е съвкупният анализ на всички събрани по делото доказателства. В преобладаващата си част и в унисон със спецификата на търговската дейност това са частни документи, чиято доказателствена сила по аргумент от чл. 180 ГПК не обвързва съда да приеме съдържанието им за вярно. То следва да се цени с оглед останалите относими доказателства, като се съобрази корелацията или противоречията в тях. Същевременно притежаването на данъчни фактури не е достатъчно да обоснове реалност на отразените във фактурите стопански операции. В редица свои решения СЕС приема, че правото на приспадане не следва да се признае само защото данъкът е вписан във фактурата. Според т. 53 от Решение на С. (сега СЕС) по дело С-454/98 г. това право следва да се ограничава до действително дължимите данъци, т.е. тези, отговарящи на облагаема сделка. В посочения смисъл е решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11 г. В т. 31 от него Съдът е посочил, че за да се установи, че на основание на

процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на последващи облагаеми сделки. В т. 32 е посочено, че в рамките на производството, образувано на основание чл. 267 ДФЕС, Съдът няма компетентност да проверява, нито пък да преценява фактическите обстоятелства, свързани с делото по главното производство. Следователно запитващата юрисдикция е задължена, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото". „Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на услуги са реално осъществени и в следствие тези услуги са били използвани от дружеството за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано /т. 33/. Следователно, за да се признае правото на приспадане на ДДС е необходимо стоките/услугите да се реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки.

Вече се посочи, че различен извод не следва от потвърденото от ССЧЕ счетоводно отразяване на фактурите и плащането по тях. Тези обстоятелства не се и оспорват от приходната администрация, поради което напразно е усилието на жалбоподателя да ги установи посредством заключението на експерта. В унисон с практиката на ВАС, както притежаването на фактури, така и редовното им осчетоводяване не е достатъчно да обоснове фактическо извършване на отразените в тях стопански операции. Осчетоводяването на процесните доставки е само косвено доказателство, което при липса на други преки и непротиворечиви доказателства във връзка с изпълнение на доставките, не може да обоснове безсъмнен извод за тяхната реалност. Установяването на предпоставките за ползване на данъчен кредит е изцяло в доказателствена тежест на лицето, което претендира правото, съобразно практиката на ВАС и на СЕС. Липсата на убедителни доказателства за действителното осъществяване на спорните доставки по процесните фактури не може да бъде изцяло заместена с експертното заключение по ССЧЕ, което съгласно чл. 202 ГПК подлежи на обсъждане съвместно с останалите доказателства по делото, а в случая те водят до извод за липса на реално осъществени доставки по фактурите, издадени от „АБЛИСКО“ ЕООД, като и тези от „ОЛИМПИЯ 15“ ЕООД, „КАЛИСТА 15“ ЕООД, „ГЕРУДА“ ЕООД, „ТАМИНО“ ЕООД, „ТЕЛЕСТО МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД и „АГОРИА“ ЕООД. За обстоятелствата, че тези доставчици са фактически изпълнители на фактурираните услуги, ревизираното лице носи доказателствена тежест да проведе пълно доказване - от съвкупната преценка на всички факти, обстоятелства и доказателства по делото да следва категоричен и несъмнен извод за осъществяването на твърдения факт. В случая такъв извод не може да се направи от наличната по делото доказателствена съвкупност.

По отношение на установените задължения, произтичащи от определената от приходните органи годишна корекция на ползвания частичен данъчен кредит през 2022 г., в жалбата не се сочат конкретни доводи за отмяна, поради което и при липсата на доказателства, които до оборват изводите в РА, съдът намира, че тези задължения законосъобразно са установени на основание чл. 73, ал. 8 от ЗДДС. На стр. 50-51 от РД са отразени получените от „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД фактури, във връзка с които дружеството е ползвало пълен данъчен кредит. През ревизирания период дружеството е следвало да ползва право на приспадане на частичен данъчен кредит съгласно чл. 73, ал. 1 от ЗДДС. Според чл. 3, ал. 3 от същия закон размерът на частичния данъчен кредит се преизчислява в последния данъчен период на текущата календарна година на базата на показателите по ал. 3 и 4 за текущата календарна година. Разликата в резултат на преизчислението се включва като корекция (увеличение или намаление) в размера на данъчния кредит в справка-декларацията за последния данъчен период (чл. 73, ал. 8 от ЗДДС). В стр. 62 от

РД ревизиращите подробно са обяснили алгоритъма, въз основа на който са определили годишната корекция на размера на ползвания от жалбоподателя през 2022 г. в размер на 5198,05 лв. Същият е приложен спрямо данните от подадената справка-декларация вх. 3 22105022854/16.01.2023 г. с резултат за периода – ДДС за възстановяване в размер на 322, 16 лв. На база декларирано и установено е определен дължим данък в размер на 4875,89 лв.

В обобщение на всичко изложено настоящият съдебен състав намира обжалваният РА за законосъобразно издаден, а жалбата срещу него преценява като неоснователна и като такава следва да се отхвърли.

С оглед изхода на делото ответникът има право на разноски, но такива до приключване на устните състезания не са претендирани, поради което не следва да бъдат присъждани.

Водим от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София-град, III отделение, 75-ти състав,

РЕШИ

:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ХЕЛГА ИНВЕСТ“ ЕООД срещу Ревизионен акт № Р-22002224002115-091-001/06.12.2024 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите С., потвърден с Решение № 230 от 25.02.2025 г. на директора на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на НАП.

Решението може да се обжалва с касационна жалба чрез Административен съд – София-град пред Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщението до страните.

Същото да се съобщи на страните по реда на чл. 137 АПК, § 2 ДР на ДОПК.

СЪДИЯ: