

РЕШЕНИЕ

№ 1452

гр. София, 13.01.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 84 състав, в
публично заседание на 15.12.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Спас Спасов

при участието на секретаря Спасина Иванова, като разгледа дело номер **11199** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „ИНТУИШЪН СТУДИО“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място], [улица], партер, чрез пълномощника си по делото адв. С. Ж., срещу Ревизионен акт № Р-22221522000861-091-001/27.09.2022 г., издаден от Н. И. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. – орган, възложил ревизията, и Б. Т. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1996 от 19.12.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция за приходите – С.. С оспорения РА са установени допълнително задължения за внасяне общо в размер на 176 600,44 лв., в т.ч. за ДДС в размер на 87 986,25 лв. и лихви върху тях в размер на 31 728,35 лв., и за корпоративен данък общо в размер на 42 023,57 лв. и лихви в размер на 14 862,27 лв.

В жалбата се твърди, че ревизионният акт е незаконосъобразен, необоснован и недоказан, като издаден в нарушение на процесуалния закон и в противоречие с материалния закон. Излага доводи, че ревизионният акт е нищожен, тъй като ревизията не е извършена от компетентен орган по приходите. Счита, че след като дружеството е регистрирано лице в ТД на НАП С., същите са компетентни да извършват данъчни ревизии, за да установяват задължения. Заклучва, че липсата на компетентност на ревизиращия екип е съществено процесуално нарушение, водещо до нищожност на издадения ревизионен акт. По отношение на приложението на ЗДДС, излага доводи, че актът е незаконосъобразен. По отношение на приложението на ЗКПО, счита, че актът е необоснован. Моли да бъде прогласен за нищожен оспорения акт, евентуално да бъде отменен

като незаконосъобразен. Претендира разноски по делото.

В с.з. жалбата се поддържа от адв. Ж., който претендира присъждането на разноски по представения списък (л. 15 от настоящото дело).

Ответникът - директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция за приходите – С. чрез процесуалния си представител юрк. В. оспорва жалбата като неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена, съответно потвърден РА. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение по представен списък.

Жалбата е допустима. Подадена от надлежна страна и в изискуемия срок.

Съдът, след като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221522000861-020-001/21.02.2022 г. (л. 36), връчена на 24.02.2022 г., издадена от Н. И. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В., с която е възложено извършването на ревизия на „ИНТУИШЪН СТУДИО“ ЕООД за определяне на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за периодите от 01.01.2017 г. до 31.07.2021 г. и за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2020 г. Н. И. Б. е оправомощена да изпълнява функциите на възлагател със Заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021 г. (л. 27), Заповед № 3-ЦУ-224/21.02.2022 г. (л. 25) на зам. изпълнителния директор на НАП и Заповед № РД-01-787/08.11.2021 г. (л. 30) на директора на ТД на НАП С..

Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) № Р-22221522000861-020-002/18.05.2022 г. (л. 33), издадена от органа, възложил ревизията, е определен срок за приключване на ревизията до 22.07.2022 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221522000861-092-001/03.08.2022 г. (л. 39) Във връзка с подадена молба е издадено Уведомление № Р-22221522000861-РУС-001/16.08.2022 г., с което срокът за подаване на писмено възражение по РД е продължен до 17.09.2022 г. В определения срок не е подадено възражение по РД.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт (РА) № Р-22221522000861-091-001/27.09.2022 г. (л. 108), издаден от Н. И. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. – орган, възложил ревизията, и Б. Т. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. – ръководител на ревизията. Актът е връчен на 28.09.2022 г. по електронен път (л. 126). С РА са установени задължения за внасяне общо в размер на 176 600,44 лв., от които за ДДС в размер на 87 986,25 лв. и лихви в размер на 31 728,35 лв., за корпоративен данък в размер на 42 023,57 лв. и лихви в размер на 14 862,27 лв.

В законния срок ревизионният акт е обжалван по административен ред с жалба, вх. № 53-06-8562 от 11.10.2022 г. (л. 131) по регистъра на ТД на НАП С.. С Решение № 1996 от 19.12.2022 г. (л. 13) директорът на Дирекция „ОДОП“С. е потвърдил изцяло оспорения ревизионен акт.

Основната дейност на дружеството през ревизирания период е производство на филми и телевизионни предавания. Дружеството не притежава и не стопанисва търговски обекти. Регистрирано е по реда на ЗДДС, считано от 20.03.2007 г.

В писмени обяснения представляващата на „ИНТУИШЪН СТУДИО“ ЕООД е посочила, че дружеството е малка компания, фокусирана в изработката на цялостни рекламни кампании, рекламни радио, интернет и телевизионни спотове, корпоративни филми и събития, интернет, банер и билборд реклама. С цел подпомагане на дейността, студиото е ползвало помощ от доставчици в изготвянето на сценарии, идейни реализации, копирайт, сториборд или като цяло от

идеи, които да могат да бъдат реализирани за клиентите. В областта на копирайта са ползвани услугите на „КАМА СОФТ“ ЕООД, „ФОНИКС“ ЕООД, „БГЕВРО ЕКСПЕРТ“ ЕООД, „БГОФИС ЕКСПЕРТ“ ЕООД, „БГ ОФИС“ ЕООД, „АУДАКС-КЕК БЪЛГАРИЯ“ ЕООД. Посочено е, че завършването на всяка услуга е удостоверявано с двустранно подписани приемо-предавателни протоколи, приложени към фактурите. Пояснено е, че за предоставянето на фактурираните услуги не е необходима техническа обезпеченост, склад, транспорт, „екип“ от специалисти, а е нужна „креативност, добри идеи и желание за бърза и качествена работа“.

Според обясненията всички предоставени услуги от гореописаните доставчици са вложени в производството на рекламни кампании за клиенти, сред които „Кока Кола Х. Б. – България, Б. - Покривни системи ЕООД, FOX International Channels B., Disney Channels B., All Channels Communications, Д. Радио и други.

С цел събиране на доказателства от значение за установяване на задълженията на дружеството в хода на ревизията са предприети многобройни процесуални действия, които са описани в РД.

На ревизираното дружество са връчени четири ИПДПОЗЛ, с които са изискани първични и вторични счетоводни и търговски документи, свързани с дейността за ревизираните периоди, банкови и касови документи, всички документи, придружаващи доставките от „КАМА СОФТ“ ЕООД, „БГ ОФИС“ ЕООД, „БГЕВРО ЕКСПЕРТ“ ЕООД, „БГОФИС ЕКСПЕРТ“ ЕООД, „АУДАКС-КЕК БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ФОНИКС“ ЕООД, амортизационен план, главна книга, оборотни ведомости, писмени обяснения и документи относно източниците на финансиране и други. Исканите документи са представени.

На основание чл. 45 от ДОПК са били извършени насрещни проверки на гореизброените доставчици, „ЕВРОБГ ТРЕЙД 1950“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „РЕКЛАМНА КЪЩА - СПЕКТЪР БЕН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], и на физическите лица Х. А. А., представляващ на „АУДАКС-КЕК БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ФОНИКС“ ЕООД; Х. И. П.-А., представляваща на „БГОФИС ЕКСПЕРТ“ ЕООД, „БГ ОФИС“ ЕООД, „АУДАКС-КЕК БЪЛГАРИЯ“ ЕООД; Е. С. К., представляващ на „КАМА СОФТ“ ЕООД, РЕКЛАМНА КЪЩА - СПЕКТЪР Б. ЕООД, „БГЕВРО ЕКСПЕРТ“ ЕООД, „БГОФИС ЕКСПЕРТ“ ЕООД, „БГ ОФИС“ ЕООД, „ЕВРОБГ ТРЕЙД 1950“ ЕООД. За резултатите от проверките са съставени ПИНП, описани в РД и приложени по преписката.

С Протокол № Р-22221522000861-ППД-001/17.06.2022 г. към ревизията са приобщени доказателства от данъчното досие на ревизираното лице, а именно: Протокол за приключване на проверка № П-22221521099677-073-001/24.01.2022 г., ПИНП № П-22221721146031-141-001/13.09.2021 г., ИПДПОЗЛ № П-22221521099677-040-001/11.06.2021 г. с представени документи по него, ИПДПОЗЛ № П-22221721146031-040-001/17.08.2021 г. и представени документи по него.

В хода на ревизионното производство е установено в частта по отношение на ЗДДС, че не е признато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 87 986,25 лв., в това число по периоди и доставчици както следва: по фактури от „БГЕВРО ЕКСПЕРТ“ ЕООД за м. 01 и м. 03.2017 г. в размер на 3 326,45 лв.; по фактури от „БГОФИС ЕКСПЕРТ“ ЕООД за периодите от м. 02.2017 г. до м. 07.2017 г., м. 09, м. 12.2017 г., м. 12.2018 г. и м. 07.2021 г. общо в размер на 17 620,00 лв.; по фактури от „АУДАКС-КЕК БЪЛГАРИЯ“ ЕООД за м. 10, м. 11.2017 г., от м. 01 до м. 10.2018 г., от м. 01 до м. 09.2019 г., от м. 11.2019 г. до м. 06.2020 г. общо в размер на 48 279,80 лв.; по фактури от „ФОНИКС“ ЕООД за периодите от м. 07.2020 г. до м. 06.2021 г. общо в размер на 18 760,00 лв. В тази връзка след корекциите на декларираните резултати е установен ДДС за внасяне в размер на 87 986,25 лв. и са определени лихви за забава в размер на 31 728,35 лв.

На следващо място, в частта по отношение за корпоративен данък е направен извод, че разходите по фактури от „КАМА СОФТ“ ЕООД, „БГ ОФИС“ ЕООД, „БГЕВРО ЕКСПЕРТ“ ЕООД,

„БГОФИС ЕКСПЕРТ“ ЕООД, „АУДАКС-КЕК БЪЛГАРИЯ“ ЕООД и „ФОНИКС“ ЕООД за всички ревизирани периоди са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство. Прието е, че липсата на реално извършени доставки от посочените доставчици по процесните фактури попада в хипотезата на чл. 77, ал. 1 от ЗКПО, по смисъла на която разходите, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане, като в тази връзка на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО е извършена корекция в увеличение на декларираните финансови резултати, както следва: за 2016 г. със сумата на отчетените разходи за материали на обща стойност от 86 400,00 лв. по фактури от „КАМА СОФТ“ ЕООД, „БГ ОФИС“ ЕООД и „БГОФИС ЕКСПЕРТ“ ЕООД; за 2017 г. със сумата на отчетените разходи за материали на обща стойност от 136 432,25 лв. по фактури от „БГОФИС ЕКСПЕРТ“ ЕООД и „АУДАКС-КЕК БЪЛГАРИЯ“ ЕООД; за 2018 г. със сумата на отчетените разходи за материали на обща стойност от 71 850,00 лв. по фактури от „БГОФИС ЕКСПЕРТ“ ЕООД и „АУДАКС-КЕК БЪЛГАРИЯ“ ЕООД; за 2019 г. със сумата на отчетените разходи за материали на обща стойност от 86 499,00 лв. по фактури от „АУДАКС-КЕК БЪЛГАРИЯ“ ЕООД; за 2020 г. със сумата на отчетените разходи за материали на обща стойност от 95 450,00 лв. по фактури от „АУДАКС-КЕК БЪЛГАРИЯ“ ЕООД и „ФОНИКС“ ЕООД.

В тази връзка след корекциите за 2016 г. е установена данъчна печалба в размер на 74 902,46 лв. при декларирана данъчна загуба в размер на 11 497,54 лв., като с РА е установено задължение за корпоративен данък за 2016 г. в размер на 7 490,25 лв., ведно с лихви за забава в размер на 4174,07 лв.

В резултат на корекциите за 2017 г. е установена данъчна печалба в размер на 128 047,29 лв., при декларирана данъчна загуба в размер на 8 384,96 лв., като с РА е установено задължение за корпоративен данък за 2017 г. в размер на 12 804,73 лв., ведно с лихви в размер на 5 837,29 лв.

В резултат на корекциите за 2018 г. е установена данъчна печалба в размер на 55 498,46 лв., при декларирана данъчна загуба в размер на 16 351,54 лв., като е установено задължение за корпоративен данък за 2018 г. в размер на 5 549,85 лв., ведно с лихви за забава в размер на 1 967,27 лв.

В резултат на корекциите за 2019 г. е установена данъчна печалба в размер на 83 154,25 лв., при декларирана данъчна загуба в размер на 3 344,75 лв., като е установено задължение за корпоративен данък за 2019 г. в размер на 8 315,42 лв., ведно с лихви за забава в размер на 1 891,91 лв.

В резултат на корекциите за 2020 г. е установена данъчна печалба в размер на 78 633,16 лв., при декларирана данъчна загуба в размер на 16 816,84 лв., като е установено задължение за корпоративен данък за 2020 г. в размер на 7 863,32 лв., ведно с лихви за забава в размер на 991,73 лв.

Водим от изложеното, общо установените с РА задължения за внасяне на корпоративен данък за всички ревизирани периоди са в размер на 42 023,57 лв., ведно с лихви в размер на 14 862,27 лв.

Въз основа на събраните в хода на ревизията доказателства органите по приходите са стигнали до следните изводи:

1. по процесните фактури липсват реално настъпили данъчни събития по чл. 25 от ЗДДС и извършени облагаеми доставки по чл. 12 от ЗДДС с посочените като издатели в процесните данъчни документи дружества;
2. налице е хипотезата на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, по смисъла на която „Не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно“;
3. не е налице и правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури.

Органите по приходите са приели, че от страна на издателите на процесните документи и

„ИНТУИШЪН СТУДИО“ ЕООД са извършени действия с цел осигуряване на данъчно предимство на дружеството- неправомерно упражняване на данъчен кредит, като е налице деклариран ДДС за внасяне в размери по-малки от реално полагащия се, в резултат на неправомерно поведение на дружествата посочени като издатели и получатели в процесните данъчни документи.

В хода на съдебното производство е прието и заключение по съдебно –счетоводна експертиза (л. 255) и допълнение към нея (л. 307), като заключението не е оспорено от страните, като същото съдът кредитира като обосновано и изготвено въз основа на всички приети доказателства.

Настоящото производство се провежда при условията на повторност. С решение № 10182/22.10.2025 г. по адм. д. № 10001/2024 г. състав на Върховния административен съд е приел, че въпросът относно валидността на ревизионния акт, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите - служител на една териториална дирекция на Националната агенция за приходите, определен със заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на директора на друга териториална дирекция на Националната агенция за приходите въз основа на заповеди по чл. 12, ал. 6, изречение първо ДОПК и чл. 10, ал. 9 от Закона за Националната агенция за приходите, по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл. 8 ДОПК компетентни са органите на втората (другата) териториална дирекция, е разрешен с решение, постановено по тълкувателно дело № 2/2024г. на Върховния административен съд - Общо събрание на Първа и Втора колегия.

С решението по това тълкувателно дело, мнозинството от съдиите от общото събрание на колегията на ВАС е намерило за правилна съдебната практика, съгласно която в случай като процесния ревизионният акт е действителен административен акт.

Според мотивите на тълкувателното решение, при действието на чл. 12, ал. 6, изр. 1 ДОПК правомощие на изпълнителния директор на НАП или на заместник директор, комуто той е делегирал това правомощие, е да определи органи по приходите или публични изпълнители, за които не важат ограниченията на компетентността по място, обвързана с принадлежността им към компетентната териториална дирекция. В чл. 10, ал. 9 от устройствения ЗНАП е създадено правомощие за изпълнителния директор или за оправомощено от него лице, при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции, да нареди служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл. 8 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа. А що се отнася до преценката за необходимостта служителите на НАП да осъществяват правомощията си извън територията, ограничена от правилата на чл. 8 ДОПК, според мотивите на ТР, тя е за субекта по чл. 10, ал. 9 ЗНАП и не поражда преки правни последици извън съдържанието на правоотношението между служителя и органа по назначаването и с арг. от чл. 2, ал. 2, т. 3 АПК не подлежи на съдебен контрол за законност, включително инцидентен. Крайният извод е, че заключителният акт в ревизионно производство, образувано по възлагане от орган по приходите от териториална дирекция различна от компетентната по чл. 8 ДОПК, който е определен със заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на териториалния директор на компетентната дирекция и е в субективните предели на заповеди по чл. 10, ал. 9 ЗНАП и чл. 12, ал. 6 ДОПК, е валиден.

Разгледана по същество, жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА по следните съображения:

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл. 160, ал. 2 ДОПК, настоящият състав на съда намира следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява 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 при издаването му.

Оспореният акт е издаден от компетентен орган, с оглед произнасянето на ВАС по този въпрос.

Спазена е писмената форма за издаване на акта, има необходимото съдържанието, предвидено в чл. 120, ал. 1 и ал. 3 от ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид с посочване на данъчните задължения по основание и периоди. Мотивиран е с подробно изложените в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 ДОПК е неразделна негова част, фактически констатации на органите по приходите и относимите към тях нормативни разпоредби, които са довели до съответните изводи за установяване на публични задължения в тежест на ревизираното лице.

Видно от приложените копия на РД и РА, същите са подписани с квалифициран електронен подпис на издателя, валиден към датите на тяхното издаване, което се потвърждава, както от представените по делото доказателства, така и от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл. 28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл. 22, т. 4 ЗЕДЕУУ доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл. 24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл. 24 ЗЕДЕУУ – арг. чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ.

Решението на административния орган, с което е потвърден РА, е издадено от директора на дирекция "ОДОП", която е компетентният орган съгласно чл. 152, ал. 2 от ДОПК.

ЗВР са издадени в електронна форма, като са представени доказателства, че са подписани с валиден квалифициран електронен подпис, с което са спазени изискванията за форма на актовете. Спазени са сроковете по чл. 114 ДОПК за извършване и приключване на ревизията, като същите са удължавани по реда на чл. 114, ал. 2 от ДОПК със заповеди на органа, възложил ревизията. Доказателствата, послужили за издаването на РД и РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не са нарушени правата на жалбоподателя в административното производство по издаване на акта.

Производството, послужило за издаване на оспорения ревизионен акт е протекло при спазване на предвидените процесуални правила и не са допуснати нарушения, които да обосновават отмяната му. От съставените от органите по приходите, в изпълнение на правомощията им, протоколи, които съответстват на изискванията за форма и реквизити, е видно, че са провели производството при спазване на принципите за законност, обективност, добросъвестност, право на защита и служебно начало. Положили са усилия за приобщаване на всички относими към предмета на ревизията доказателства и са осигурили възможност на ревизирания обект да реализира процесуалните си права. В съдебното производство не са ангажирани доказателства, от които да се установява нещо различно от обективизираните в приложените протоколи действия и изявления. Затова изводът на съда е, че в хода на административното производство не са допуснати нарушения на процесуалните правила, които да се приемат за съществени.

От изложеното до тук следва, че оспореният ревизионен акт отговаря на изискванията на закона за материална компетентност на издателя му, процесуална законосъобразност и обоснованост.

По материалната законосъобразност на акта:

Предмет на спора е законосъобразността на РА относно определените допълнителни задължения по реда на ЗДДС и ЗКПО по повод доставки на жалбоподателя от дружествата „КАМА СОФТ“ ЕООД (само по ЗКПО), „БГ ОФИС“ ЕООД, „БГЕВРО ЕКСПЕРТ“ ЕООД, „БГОФИС ЕКСПЕРТ“ ЕООД, „АУДАКС-КЕК БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ФОНИКС“ ЕООД.

Страните не спорят за самостоятелно установените факти. Спорът е относно правната квалификация и отреченото данъчно предимство като последица от неосъществени, според приходната администрация, извършени услуги, независимо от документалното им отразяване.

Правото на приспадане на данъчен кредит е субективно публично право на данъчно-задълженото лице с насрещен субект приходната администрация. Това право е обусловено от кумулативното осъществяване на материалноправните предпоставки на регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав, който наред с притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС изисква и установяването на реално получаване на стоките или услугите по облагаемата доставка. Съгласно чл. 6, ал. 1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или на друго вещно право върху стоката, както и на всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик. Според чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставката на услуга е всяко извършване на услуга. Облагаема според чл. 12, ал. 1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие съгласно чл. 25, ал. 1 ЗДДС. Член 25, ал. 2 ЗДДС постановява, че данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл. 68, ал. 2 ЗДДС възниква правото на приспадането му. Д. кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит по видове основания, чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС постановява, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, то има право да приспадне данъка за стоките и услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Член 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС транспонира чл. 168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО, който също постановява, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаеми сделки на данъчно задължено лице, то има правото в държавата-членка, в която извършва тези сделки, да приспадне от дължимия ДДС, който е задължено да плати, дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от данъчно задължено лице. След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1, вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, съответно чл. 167 и чл. 168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО, подлежи на упражняване при условието по чл. 71, т. 1 ЗДДС - данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл. 114 – 115 ЗДДС, с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател. Без реално извършена доставка на стока по чл. 6, ал. 1 ЗДДС или доставка на услуга по чл. 9, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва съгласно чл. 25, ал. 2 ЗДДС, данъкът не става изискуем по чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, без което право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 не възниква съгласно чл. 68, ал. 2 ЗДДС, следователно не може да бъде упражнено по чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС.

Според постоянната съдебна практика правото на данъчно задължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица-платци, дължимият или платеният ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената със законодателството на ЕС обща система на ДДС. Реалното извършване на облагаема доставка на стоки или услуги е задължително условие за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, без което то не може валидно да се упражни по чл. 71, т. 1 ЗДДС. При положение че органите по приходите са стигнали до констатации за липсата на облагаеми доставки, при оспорване националната юрисдикция трябва да извърши всеобхватна преценка по приложимите във вътрешното ѝ право правила за доказване на всички елементи и фактически

обстоятелства, за да определи дали това данъчно задължено лице има или не право на приспадане по тези доставки. Само ако при тази преценка установи, че доставките са реално осъществени и впоследствие стоките са използвани от получателя за целите на негови облагаеми сделки, правото на приспадане не може да се откаже. Едва след това националната юрисдикция проверява дали това право не е изключено поради обективни данни, че данъчно задълженото лице, получило стоките или услугите, е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която го обосновава, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре или надолу по веригата доставки (решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 – т. 44, 45 и 52). Ако реалността на доставките не се докаже в процеса, правото на приспадане на данъчен кредит не може да се счита възникнало, фактическото му упражняване като ненадлежно не подлежи на зачитане, независимо от (не)добросъвестността на данъчно задълженото лице - получател на стоките или услугите по фактура.

Жалбоподателят е този, който следва да докаже, че реално е получил процесните доставки на стоки и/или услуги, респ. че същите са изпълнени от доставчика/ците, които са издали фактурите, документиращи тези доставки. В този смисъл са и решенията на СЕС по дело C-152/02 и по дело C-324/11, в които Съдът е приел, че материалноправните условия за възникване на правото на приспадане на ДДС включват следното: 1) доставчикът, както и получателят, да са данъчнозадължени лица (действащи в това си качество); 2) получените стоки или услуги (по облагаема доставка) да са използвани от получателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки; 3) получателят да притежава фактура, удостоверяваща действителното извършване на доставката, която съдържа данните, уредени в чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО.

В конкретния случай страните не спорят относно наличието на формалната предпоставка за упражняване правото на данъчен кредит – притежаването от жалбоподателя на редовни фактури, съставени в съответствие с изискванията на ЗДДС. Спорно в случая се явява обстоятелството дали по тези фактури са извършени реални доставки на стоки и услуги между жалбоподателя и доставчиците „КАМА СОФТ“ ЕООД, „БГ ОФИС“ ЕООД, „БГЕВРО ЕКСПЕРТ“ ЕООД, „БГОФИС ЕКСПЕРТ“ ЕООД, „АУДАКС-КЕК БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ФОНИКС“ ЕООД

В случая от съдържащите се по делото доказателства съдът намира, че не се доказва извършването на реални доставки от процесните доставчици, а изводът на ревизиращите органи за липса на реално осъществени доставки на стоки от посочените доставчици е обоснован и в съответствие с приложимия материален закон.

Основателни са изводите на органите по приходите, че са налице редица спорни моменти и разминавания в отношенията между ревизираното лице и доставчиците му, които са пречка да се обоснове реалност на извършените доставки, предмет на сделки и издадени фактури, които да обективират реални доставки на стоки по смисъла чл. 6 от ЗДДС и в този смисъл възникнали данъчни събития, които да формират право на данъчен кредит по смисъла на чл. 68 от ЗДДС за получателя по тях.

Представените от жалбоподателя писмени документи са приети от органите по приходите за недостатъчни за обосноваване на реалното извършване на доставките и установяване на условията им.

До РЛ е било адресирано ИПДПОЗЛ от 24.02.2022 г. (л. 1231) с искане да се представят освен разходнооправдателните документи всички договори, анекси и споразумения във връзка с осъществяваната дейност, всички съпътстващи документи към изследваните и подробно описани фактури, заявки, оферти, приемо-предавателни протоколи, калкулационни сметки и други документи как е формирана стойността на услугите, оферти, заявки и друга търговска кореспонденция между РЛ и доставчиците, транспортни документи, пътни листи. В писмените си

обяснения (л. 1218) РЛ не сочи представяне на доказателства за извършване на доставките, с изключение на фактури и приемо-предавателни протоколи, твърди, че всички предоставени услуги били вложени в кампаниите на трети лица, но не се представят доказателства за кореспонденция с тези трети лица, изпращане на материали, файлове с изработки и др.

Всички фактури са съставени с еднотипни основания и предмет. Фактурите са основно с предмет рекламни кампании, сценарии и криейтив на рекламни кампании, идеи без друга конкретика (в някои фактури са посочени конкретни адресати – Б., Кока Кола и др. но без друга информация), повечето от тях са придружени от приемо-предавателни протоколи.

По отношение на установяване на задълженията по ЗДДС на всички процесни доставчици са изпратени ИПДПОЗЛ като са получени идентични и еднотипни отговори - дружествата нямат сключени договори или анекси за извършена доставка по издадените фактури, за част от доставките не са съставяни приемо-предавателни протоколи. Не представят веществени доказателства за извършване на услугата – авторски проект на електронен носител, или обективиран на хартиен такъв, кореспонденция, електронно пращане на готовия продукт и др. Еднотипно е обяснено, че приемането на готовия продукт се доказвало с подписа на копие на фактурите.

На първо място според установената практика при осчетоводяване, респ. установяване на реалност на доставките на такъв тип услуги се вземат предвид следните обстоятелства:

- Представяне на договори, в които са конкретизирани предметът, обемът и сроковете на услугите;

- Фактури, издадени за конкретни услуги, с ясно описание на предмета;

- Приемо-предавателни протоколи или други документи, удостоверяващи предаването и приемането на резултатите от услугата;

- Конкретни материали, резултати от рекламната дейност (напр. рекламни визии, банери, копия на публикации, отчети за реализирани кампании, снимки, видеа, копия на креативни продукти и др.);

- Доказателства за публичното реализиране на рекламната кампания (напр. медийни отчети, публикации, свидетелски показания, договори с трети лица, които са участвали в разпространението на рекламата и др.);

- Комуникация между възложителя и изпълнителя, свързана с изпълнението на услугата (имейли, кореспонденция, задания, одобрения на концепции и др.).

Нито едно от тези обстоятелства не е установено и доказано от ревизираното лице, освен представяне на фактури за съответните услуги и приемо-предавателни протоколи, но с недостатъчно индивидуализиран предмет – за каква рекламна кампания (за преобладаващите фактури), за какво събитие, обективирана на какъв източник, не е представен образец и пр. за нито един доставчик, като негова, в тази насока е доказателствената тежест.

В този смисъл и в назначената експертиза ВЛ е посочило, че (л. 7) в приемо-предавателните протоколи би следвало да се опише всичко, което е извършено от доставчика, за да поясни вписаното основание във всяка от фактурите, да се представи единична цена на всичко извършено. Изведен е извод от вещото лице, че не е изпълнено условието за документална обоснованост на стопанските операции като изискване на чл. 3, ал. 3 от ЗСч и чл. 10 от ЗКПО.

Вярно е, че документалната необоснованост не следва да се счита за самостоятелно основание за приемана на факта за нереалност на доставките и начисляване на данък по ЗДДС, но този факт се потвърждава от липсата на доказателства, както се каза, за извършване на рекламните услуги, за чието изпълнение естеството им предвижда обективиране на носител – електронен, материален, както и липса на последваща реализация на твърдяното извършване на услугите.

По същество вещото лице констатира, че „полученото“ по доставките не е документално вложено

в последващи облагаеми доставки след изследване на материалите по делото.

В с.з. процесуалният представител на жалбоподателя изрично заяви, че са му допуснати всички поискани доказателства и същите са приобщиени по делото. Не са оборени констатациите както на експертизата, така и на приходните органи.

В обясненията си до АО, инкорпориран и в жалбата, дружеството отново сочи, че се нуждае от помощ при извършването на услуги с преките си контрагенти, но обосновава реалността на доставката само с плащането на издадената фактура. С оглед изложеното по-горе съдът приема за недоказани твърденията, че услугата е извършена, тъй като не е представено никакво косвено доказателство от изброените по-горе.

Правилни и законосъобразни са изводите на органите по приходите, че предвид липсата на ангажирани в ревизионното производство доказателства – касаещи обстоятелството къде, кога и как са вложените услугите, чието естество предполага документална/веществена/електронна следа, не може да бъде установена реалност на доставката.

Тези обстоятелства, включително и фактът, че жалбоподателят няма други документи по оспорените доставки освен процесните фактури и приемо-предавателни протоколи, няма как да обосноват извършването на реална доставка. Следва да се има предвид, че в съдебната практика /в т.ч. и на Съда на Европейския съюз/ е възприето становището, че за целите на облагането по ЗДДС е необходимо, но не е достатъчно единствено наличието на издадена от доставчика фактура, за да се приеме, че документираната с нея доставка е действително осъществена. Т.е., наличната по преписката фактура сама по себе си не може да удостовери реалността на доставката. Наличието на реална доставка е правопораждащ факт за упражняване право на данъчен кредит, което е залегнало както в националното, така и в европейското законодателство. Разпоредбите на чл. 167 и чл. 168, буква "а" от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципът на данъчен неутралитет допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка по съображения, че липсва облагаема сделка. В този смисъл е и практиката на Съда на европейския съюз /СЕС/.

II. Относно определените задължения по ЗКПО:

В частта за корпоративен данък е направено извод, че разходите по фактури от „КАМА СОФТ“ ЕООД, „БГ ОФИС“ ЕООД, „БГЕВРО ЕКСПЕРТ“ ЕООД, „БГОФИС ЕКСПЕРТ“ ЕООД, „АУДАКС-КЕК БЪЛГАРИЯ“ ЕООД и „ФОНИКС“ ЕООД за всички ревизирани периоди са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство. Прието е, че липсата на реално извършени доставки от посочените доставчици по процесиите фактури попада в хипотезата на чл. 77, ат. 1 от ЗКПО, по смисъла на която разходите, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, не се признават за данъчни пели в годината на счетоводното им отчитане.

Предвид тази фактическата обстановка, настоящата инстанция намира, че правилно е извършено увеличение на финансовия резултат за процесните периоди.

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. Документалната обоснованост на разходите за данъчни цели е основание за регистриране на съответната стопанска операция и нейното вярно и точно отразяване. Документалната обоснованост разкрива дали отчетеният разход е пряко свързан и обслужва стопанската дейност на данъчно задълженото лице.

В настоящия случай органите по приходите правилно и законосъобразно са преобразували финансовия резултат на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО във вр. с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО за отчетените периоди 2016-2020 г. разходи, тъй като последните не са документално обосновани.

От страна на жалбоподателя не са представени фактури, отразяващи вярно и коректно реално възникнали стопански операции, поради което правилно органите по приходите са заключили, че процесните разходи са документално необосновани по реда на чл. 10 от ЗКПО.

По така изложените съображения, настоящият съдебен състав намира, че в случая не се доказва основателността на наведените в жалбата оплаквания от оспорения административен акт, който е издаден от компетентен орган в установената форма, при спазени административнопроизводствени правила и в съответствие с материалноправните разпоредби и целта на закона. С оглед на изложеното РА следва да бъде оставен в сила, а жалбата на дружеството отхвърлена, като неоснователна.

II. По разноските:

Страните своевременно претендират разноски по делото.

С оглед изхода по делото съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски поради което и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъдат присъдени разноски за държавна такса в касационното производство в размер на еврвата равностойност на 1412, 80 лв. и юрисконсултско възнаграждение в размер на еврвата равностойност на 35 142, 03 лева, определено по реда на чл. 7, ал. 2, т. 5 от Наредба № 1/2004 г. за адвокатската работа.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК Административен съд София-град, I отделение, 84 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ изцяло жалбата на „Интуишън студио“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221522000861-091-001/27.09.2022 г., издаден от органи по приходите, потвърден с Решение № 1996 от 19.12.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП

ОСЪЖДА „Интуишън студио“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] да заплати на Националната агенция за приходите разноски в размер на 18 690, 19 евро – държавна такса за касационно производство и юрисконсултско възнаграждение

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.