

РЕШЕНИЕ

№ 30765

гр. София, 03.08.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в
публично заседание на 23.04.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **10227** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на по жалба на "Млечен път" Д. със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22221020006902-091-001/25.05.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1355/01.09.2021 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно установените му задължения по Закона за данък върху добавената стойност в размер на 174 366,05 лв. и лихви от 36 633,79 лв.; както и задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане за 2019 г. в размер на 40 715,83 лв. и лихва от 4 750,56 лв.

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Дружеството-жалбоподател се оплаква, че фактическите констатации на органите по приходите не се подкрепят от събраните в хода на ревизията доказателства, а последните не са обсъдени в съвкупност. Намира, че материалният закон е тълкуван превратно. Подробни съображения излага в депозираната жалба. От Съда се иска да обяви оспорения ревизионен акт за нищожен, а при условията на алтернативност – да го отмени. В с.з. дружеството-жалбоподател чрез процесуалния си представител адв.С. поддържа жалбата и моли Съда да я уважи на изложените в нея съображения, като присъди на жалбоподателя сторените по делото съдебно-деловодни разноски съгласно представен списък (л.371). Представя писмена защита с подробни съображения.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез юк.П. моли Съда да отхвърли жалбата. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение съгласно

представен списък (л.372). Представя писмени бележки с подробни съображения.

Представителят на С. градска прокуратура прокурор К. дава заключение за неоснователност и недоказаност на жалбата и предлага тя да бъде отхвърлена.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на ДОДОП е връчено на жалбоподателя на 09.09.2021 г. (л.104). Жалбата е подадена до Съда на 23.09.2023 г. видно от поставения върху същата вх.№ 53-00-758, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221020006902-020-001/13.11.2020 г., издадена от Т. П. Н. - Началник на отдел "Ревизии" в ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на задължения по ЗДДС за периода от 04.02.2019 г. до 30.04.2019 г. ЗВР е връчена по електронен път на ревизираното дружество на 14.12.2020 г., като е определен срок за извършване на ревизията - до 3 месеца от връчване на ЗВР. За ревизиращи органи са определени Ц. Г. Р. – гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и К. А. П. – гл.инспектор по приходите. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.105). Със ЗИЗВР № Р-22221020006902-020-002/12.03.2021 г., издадена от органа по възлагането, срокът на ревизията е продължен до 14.04.2021 г.

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221020006902-092-001/26.03.2022 г., връчен на ревизираното лице на 30.03.2021 г. Ревизионният акт, предмет на настоящото производство, с № Р-22221020006902-091-001 е издаден на 25.05.2021 г. от Т. П. Н. - Началник на отдел "Ревизии" в ТД на НАП – орган, възложил ревизията, и Ц. Г. Р. – гл.инспектор по приходите в ТД на НАП-гр.С. – ръководител на ревизията, и е връчен 14.06.2021 г. С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях.

Срещу констатациите в РД ревизираното лице е подало възражение вх.№ 5300-981/12.04.2021 г. (л.182), към който е приложило Приложение №1 към Договор за маркетингово проучване от 12.02.2019 г., Анекс от 04.02.2019 г. към Договор за дистрибуция от 04.02.2019 г. и Договор за възлагане от 05.02.2019 г.

С оспорвания РА на дружеството са определени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер 174 366,05 лв. за данъчни периоди м.март и м.април 2019 г., като са начислени лихви за забава в общ размер 36 633,79 лв.; и по ЗКПО за 2019 г. в размер на 40 715,83 лв. и лихва от 4 750,56 лв.

При ревизията е установено, че "Млечен път" Д. е с участващи съдружници "Милки уей" ЕООД с 99% и "Спейс сълюшънс" ЕООД с 1%; управител е Х. Б. П..

Установено е, че предметът на дейност на задълженото лице през ревизирания период е свързан с дистрибуция на сладкарски изделия. Представен е Договор за дистрибуция от 04.02.2019 г. между "Шоколад 2019" Д. като производител и жалбоподателя като дистрибутор (прил.1, с.63), по силата на който "Шоколад 2019" Д. се е задължил да доставя на дистрибутора сладкарски изделия собствено производство, а дистрибуторът се задължава да продава доставените продукти на трети лица на територията на Република България.

В хода на ревизията на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и

писмени обяснения от 08.01.2021 г., в отговор на което са представени Акт за регистрация по ЗДДС, справка за облагаем оборот, оборотна ведомост за периода от 01.01.2019 г. до 21.03.2019 г., справка за издадени фактури за периода от 11.03.2019 г. до 21.03.2019 г., съкратен месечен отчет, справка за записани данни от Z отчети от ЕКАФП, обяснителна записка, договор за счетоводно обслужване, Акт за установяване на административно нарушение. С Протокол от 23.03.2021 г. към ревизионната преписка са приобщени документни от извършена проверка, приключила с Протокол № П-222210200071483-073-001/14.10.2020 г. С Протокол № 1730668/02.02.2021 г. е документирано посещение на място в счетоводството на ревизираното лице, при която са представени месечни оборотни ведомости за периода от м.февруари до м.април 2019 г., годишна за оборотна ведомост 2019 г., главна книга на сметките за 2019 г., хронологични справки на счетоводни сметки 304, 702, отчети от ЕКАФП, договор за маркетингово проучване от 12.02.2019 г., сключен с TAX HUB S.L. Испания, договор за сублицензия на промишлени дизайни от 05.02.2019 г. и копия на цитираните в Договора сертификати. Допълнително по електронен път са представени хронологични справки на сметки 304 и 702, декларация за движенията по счетоводна сметка 498 и договор за дистрибуция на сладкарски изделия от 04.02.2019 г., сключен с "Шоколад 2019" Д..

I. По ЗДДС:

Установено е, че като дистрибутор на сладкарски изделия жалбоподателят е закупувал същите от "Шоколад 2019" Д. и ги е продавал на клиенти, описани в представената хронология на счетоводна сметка 702-Приходи от продажби, кореспондираща със сметка 411-Клиенти. Приходите от продажби за периода от 11.03.2019 г. до 13.04.2019 г. са в общ размер 1 094 194,19 лв. По счетоводна сметка 702/2 приходите от продажба на торти са 1 038 728,26 лв., а по сметка 702/4 приходите от продажба на артикули, придружаващи тортите, са 55 465,93 лв.

Установено е, че "Млечен път" Д. е подало заявление вх.№ 0000-054058/29.03.2019 г. за регистрация по ЗДДС на основание облагаем оборот в размер на 283 589,26 лв., реализиран за периода от 04.02.2019 г. до 21.03.2019 г. В тази връзка на ревизираното лице е извършена проверка за установяване наличие на основание за регистрация по ЗДДС, като въз основа на заявлението дружеството е регистрирано по ЗДДС на основание чл.96, ал.1, изр.второ ЗДДС с АРЗДДС № 220421900944551/12.04.2019 г. (прил 1, с.243 и л.44), считано от 16.04.2019 г. Актът не е обжалван и е влязъл сила.

При ревизията е констатирано, че облагаемият оборот за задължителна регистрация по ЗДДС за данъчен период м.март 2019 г. е достигнат с издаване на фактура № 010...107/21.03.2019 г. към "Кейк къмпани" Д. на стойност 3 356,65 лв. Установен е реализираният облагаем оборот за регистрация по чл.96, ал.1 ЗДДС за периода от 04.02.2019 г. до 21.03.2019 г. - в размер на 283 589,26 лв.

Ревизията е приела, че на основание чл.96, ал.1 ЗДДС ревизираното лице е следвало да подаде заявление за регистрация по ЗДДС в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът за период, не по-дълъг от два последователни месеца, т.е. до 28.03.2019 г., а ревизираното лице е подало заявление за регистрация по ЗДДС на 29.03.2019 г. – с 1 ден закъснение. За закъснението е съставен АУАН, но на лицето не е наложена санкция за тона, а му е отправено предупреждение.

Ревизията е приела, че лицето дължи данък за облагаемите доставки, с които надхвърля облагаемия оборот от 50 000 лв. от датата, на която е надвишен оборотът, до датата, на която е регистрирано от орган по приходите, на основание чл.102, ал.4 ЗДДС, като за облагаемата доставка, с която се надхвърля облагаемият оборот, също се дължи данък.

Прието е, че ревизираното дружество дължи ДДС за извършени облагаеми доставки за периода от 21.03.2019 г., когато е следвало да подаде заявление за регистрация, до 13.04.2029 г., тъй като е

регистрирано по ЗДДС на 16.04.2019 г., но за периода от 14.04.2019 г. до 30.04.2019 г. няма облагаем оборот.

Установено е, че за периода от 21.03.2019 г. до 15.04.2019 г. общият облагаем оборот, за който се дължи ДДС, е в размер на 1 046 196,38 лв., като извършените облагаеми доставки към съконтрагентите на дружеството са описани в табличен вид в РД на с.14-37, и са разделени на две групи: отчетени по сметка 702/2-Приходи от продажба на торти, и по сметка 702/4-Приходи от продажба на артикули, придружаващи тортите.

Общият оборот за периода от 21.03.2019 г. до края на м.март е в размер на 498 394,71 лв., а от началото на м.април до 15.04.2019 г. е в размер на 547 901,67 лв.

С РА на основание чл.66, чл.67, ал.3 във вр.с чл.102, ал.4 ЗДДС е начислен ДДС върху извършени от жалбоподателя облагаеми доставки, както следва:

- за м.март 2019 г. (за периода от 21.03.2019 г. до 31.03.2019 г.) - 83 049,11 лв.

- м.април 2019 г. (за периода от 01.04.2019 г. до 15.04.2019 г.) - 91 136,94 лв.

Общо начисленият ДДС възлиза на 174 366,05 лв., като са начислени лихви за забава в общ размер 36 633,79 лв.

II. По ЗКПО:

За 2019 г. жалбоподателят е подал ГДД по чл.92 ЗКПО вх.№ 2210И0782147/20.06.2020 г., с която е декларирал приходи в размер на 1 094 194,19 лв. и разходи в размер на 1 048 873,02 лв., счетоводен финансов резултат - печалба в размер на 45 321,17 лв. и данъчен финансов резултат печалба в същия размер.

На ревизираното лице са определени допълнителни задължения за корпоративен данък въз основа на следните констатации:

1. Ревизията е установила, че дружеството-жалбоподател е отчетло по сметка 602-Разходи за външни услуги, разходи в размер на 154 287,99 лв. по инвойс-фактури № 2019/0008/30.09.2019 г., № 2019/0017/20.10.2019 г., № 2019/0035/27.12.2019 г. с предмет "плащане по договор за маркетингово проучване", издадени от TAX HUB S.L. Испания, V. ESB09596602, като ревизираното лице е издало протоколи за самоначисляване на ДДС. Испанското дружество е регистрирано по ДДС лице.

На ревизията е представен Договор за маркетингово проучване от 12.02.2019 г., сключен между жалбоподателя като възложител и TAX HUB S.L. Испания като изпълнител (прил.1, с.141 и л.89). Страните са се споразумели, че възложителят възлага, а изпълнителят приема да изпълнява маркетингови поръчки за изследване на пазара в Б., Румъния, съгласно приложения, които са неразделна част от договора. Договорено е, че маркетинговите поръчки се заявяват от възложителя писмено; в заявките се посочват необходимите параметри, срока за даденото проучване и вида на поръчката, като са посочени видовете на поръчките. Договорено е, че точната поръчка и изследване ще бъде допълнително описано в приложение №1, което е неразделна част от договора. Постигнато е съгласие изпълнението на дадена поръчка да започва с писмено уведомяване на възложителя, че изпълнителят приема поръчката, не по-късно от седемдневен срок от изпращането на заявка от страна на възложителя. Изпълнението на дадена поръчка се отчита чрез предаване на отчет на електронен носител, който се съхранява от възложител и изпълнител за срок не по-голям от 2 месеца, от датата на предаване на отчета.

Ревизията е констатирила, че за TAX HUB S.L. не е посочен представляващ и лице, подписало договора. Наред с това не е било представено приложението, поради което ревизията е приела, че не е изяснено естеството на договорените маркетингови изследвания.

С възражението срещу РД жалбоподателят е представил Приложение №1 към договора (прил.1, с.21 и л.93), съгласно което дейностите по договора са следните: изготвяне на цялостна

презентация след детайлно изследване на пазарните и икономически условия на бизнес средата в сладкарския бизнес на територията на Румъния, в частност в [населено място]; детайлна информация за пешеходния трафик на централни и възлови места в [населено място], детайлна информация относно нагласите на населението в [населено място] относно желанието им за покупка и потребление на сладкарски изделия детайлна информация, относно конкуренцията в града; друга информация от важно значение.

Ревизията е приела, че не са изпълнени и условията по договора маркетинговите проучвания да се заявяват писмено от възложителя, както и в писмен вид да се изпращат уведомителни отчети за направените поръчки.

С възражението срещу РД жалбоподателят е представил Договор за възлагане от 05.02.2019 г. (прил.1, с.23), сключен между "Шоколад 2019" Д. като възложител и жалбоподателя като изпълнител, с който страните са договорили извършване на проучвания и анализ на пазара за сладкарски продукти на територията на Румъния, Б., с цел разширяване търговската дейност на възложителя.

Ревизията е установила, че няма извършено плащане към TAX HUB S.L. Испания нито към датите на издаване на фактурите, нито към края на годината, нито към 02.02.2021 г., когато ревизиращите са прегледали документите на дружеството в оригинал. Установено е, че салдото по счетоводна сметка 401-Доставчици към 31.12.2019 г. е в размер на 407 185,34 лв. и представлява цялото задължение към испанското дружество по договора за маркетингово проучване. Ревизираното лице е представено банково извлечение за плащане в размер на 10 000 евро по инвойс-фактура № 2019/0008/30.09.2019 г. с предмет "плащане по договор за маркетингово проучване". Анализирайки описаните доказателства, ревизията е приела, че не са представени доказателства за изпълнение на договорените услуги, а наред с това разходите по фактурите за изпълнението на тези услуги не следва да се приемат за свързани с дейността на ревизираното лице.

На база горните констатации ревизията е приела, че фактурираните услуги не са реално извършени. Това е обосновоало извода, че е налице отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл.16, ал.2, т.4 ЗКПО, доколкото са начислени възнаграждения за услуги, които не са реално извършени. Отделно от това е прието, че е отчетените разходи не са документално обосновани, тъй като са отчетени въз основа на фактури, които не документират реално извършени стопански операции - чл.26, т.2 ЗКПО.

На основание чл.16, ал.2, т.4 и чл.26, т.2 във вр.с чл.10 ЗКПО ревизията е преобразувала С. на дружеството в посока увеличение със сумата 154 287,99 лв., представляваща отчетени през 2019 г. разходи - сбора от данъчните основи по инвойс-фактури с предмет "по договор за маркетингово обслужване".

2. Ревизията е установила, че дружеството-жалбоподател е отчетело по сметка 602-Разходи за външни услуги, разходи в размер на 252 870,36 лв. по инвойс-фактура № 2019/0036/27.12.2019 г. с предмет "по договор за сублицензия", издадена от TAX HUB S.L. Испания, V. ESB09596602, като ревизираното лице е издало протоколи за самоначисляване на ДДС. Испанското дружество е регистрирано по ДДС лице.

На ревизията е представен Договор за сублицензия на промишлени дизайни от 05.02.2019 г., (прил.1, с.137 и л.77), сключен между TAX HUB S.L. Испания като лицензодател и ревизираното лице като лицензополучател, с който страните, като са взели предвид, че лицензодателят има право да сключва договори за сублицензия на промишлени дизайни, на базата на сключен между него и собственика на дизайнните лицензионен договор, са се споразумели лицензодателят да отстъпи на лицензополучателя правото на ползва промишлени дизайни, регистрирани във Ведомството на Европейския съюз за интелектуална собственост със следните рег.№:[ЕИК]-0001/21.04.2016 г.,[ЕИК]-0002/21.04.2016 г.,

[ЕИК]-0003/21.04.2016 г.,[ЕИК]-0004/21.04.2016 г.,[ЕИК]-0005/21.04.2016 г.,[ЕИК]-0006/21.04.2016 г. и[ЕИК]-0007/21.04.2016 г. Договорено е, че лицензията е неизключителна, като лицензодателят си запазва правото да произвежда и реализира продукти с тези промишлени дизайни самостоятелно на пазара за цялата територия, за която дизайните имат обхват на закрила, както и да сключи други лицензионни договори с трети физически и юридически лица. Страните са се споразумели, че лицензията се предоставя за ползване на територията на ЕС, за която дизайните имат правна защита в резултат на регистрацията и има действие за срок до 31.12.2019 г., като след тази дата, ако лицензополучателят продължи да ползва дизайните без противопоставяне на лицензодателя, договорът се счита продължен до срока за закрила на промишлените дизайни. С договора лицензодателят отстъпва правата за ползване на промишлените дизайни на лицензополучателя, като осигурява спокойно и несмущавано ползване. Лицензополучателят има право да преотстъпва ползването на промишлените дизайни /сублицензия/, за срока и територията, за които се отнася договора, на трети лица само с предварително писмено съгласие на лицензодателя. Договорено е, че правото на ползване на указаните дизайни се отстъпва срещу възнаграждение, което лизингополучателят се задължава да заплати в размерите и при условията на договора, като е уговорено лицензополучателят да дължи на лицензодателя възнаграждение в размер на 50 процента от реализирания оборот за стоките, произведени по дизайните - предмет на договора. С възражението срещу РД жалбоподателят е представил Анекс от 05.02.2021 г. (прил.1, с.22) към Договор за възлагане от 05.02.2019 г., сключен между "Шоколад 2019" Д. като производител и жалбоподателя като дистрибутор, с който страните са се договорили, че дистрибуторът предоставя на производителя правото на ползва промишлени дизайни, регистрирани във Водното на Европейския съюз за интелектуална собственост със следните пер.№:[ЕИК]-0001/21.04.2016 г.,[ЕИК]-0002/21.04.2016 г., [ЕИК]-0003/21.04.2016 г.,[ЕИК]-0004/21.04.2016 г.,[ЕИК]-0005/21.04.2016 г.,[ЕИК]-0006/21.04.2016 г. и[ЕИК]-0007/21.04.2016 г.

Ревизията е установила, че по договора и по инвойс-фактура № 2019/0036/27.12.2019 г. не е извършено плащане. Ревизираното лице не е представило изисквания му лицензионен договор, въз основа на който е сключен договорът за сублицензия; не е представило доказателства кога, къде и с кого е подписан договорът за сублицензия; не представило водена кореспонденция с дружеството и др.

Ревизията е взела предвид, че според съдържанието на договора промишлените дизайни се дават на производителя на торти, а в конкретния случай ревизираното лице е дистрибутор, а не производител, такъв е "Шоколад 2019" Д., посочен в договора за дистрибуция от 04.02.2019 г. По-нататък ревизията е съобщила, че към фактура № 03...30/15.04.2019 г., издадена от "Шоколад 2019" Д. и стокова разписка към нея с удостоверение за качество е декларирано, че "Шоколад 2019" Д. удостоверява, че продуктите с марка НЕДЕЛЯ са произведени при спазване на ДПП и ДХП в съответствие с принципите на НАССР системата и европейското законодателство. Оттук е направено заключение, че след като промишлените дизайни се дават на производителя на торти - "Шоколад 2019" Д., то те не са необходими на ревизираното лице за дейността му по дистрибуция на торти Неделя, и осчетоводеният разход не е свързан с дейността на ревизираното дружество.

Ревизията е извършила справка във Водното на Европейския съюз за интелектуална собственост, при която е установила, че процесните промишлени дизайни са регистрирани на името на Г. М. като собственик и Г. П. като представител, които са свързани лица с ревизираното дружество.

Органите по приходите са формирали извод, че разходите по инвойс-фактура № 2019/0036/27.12.2019 г. не са свързани с дейността. На основание чл.26, т.1 ЗКПО ревизията е преобразувала С. на дружеството в посока увеличение със сумата 252 870,36 лв., представляваща отчетени през 2019 г. разходи - данъчната основа по инвойс-фактурата с предмет "по договор за сублицензия".

Общо увеличенията на С. са в размер на 407 158,35 лв., в резултат на което е установен данъчен финансов резултат за 2019 г. - печалба в размер на 452 479,52 лв. и дължим корпоративен данък 45 247,95 лв. Като е взела предвид внесения данък в размер на 4 532,12 лв., ревизията е определила разлика за довносяне в размер на 40 715,83 лв. За невнесения в срок данък е начислена лихва от 4 750,56 лв.

Недоволен от издадения му РА, жалбоподателят го е оспорил по административен ред, и с Решение № 1355/01.09.2021 г. на Директора на ДОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, същият е потвърден.

По делото беше допусната **съдебно-счетоводна експертиза** с вещо лице О. Т., която даде заключение

по следните задачи:

А. От Съда:

Относно задълженията по ЗДДС:

1. В какъв размер и за кои доставки ревизията е начислила ДДС за ревизираните периоди.
2. Какъв е механизмът на финансовите взаимоотношения между жалбоподателя и партньора му, по повод издадената фактура, с която е надхвърлен облагаемият оборот за регистрация по ЗДДС.
3. Кога е подадено заявление за регистрация по ЗДДС, с какъв акт и на какво основание жалбоподателят е регистриран по ЗДДС.
4. Какво счетоводно отражение са намерили при жалбоподателя извършените доставки, за които е начислен ДДС, отчел ли е жалбоподателят приходи от спорните доставки.
5. Има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати.

Относно задълженията по ЗКПО:

6. За документиране на спорните доставки, които ревизията е приела за извършени в отклонение от данъчно облагане предвид липсата на реално извършване на същите, има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки или др. подобни, какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя и при доставчиците.
7. Отчели ли са доставчиците приходи от спорните фактури.
8. Има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати.
9. Доставчиците разполагали ли са с наети работници/служители - на какви длъжности, с каква квалификация е всеки един от тях, има ли ведомости за заплати, уведомления по НОИ.
10. Доставчиците разполагали ли са с ДМА и какви, къде са били заведени, има ли осчетоводени при тях покупки на материали и консумативи.
11. Да се установи начина на остойностяване на процесните услуги, има ли предаване на резултата от услугите и по какъв начин е станало това?
12. Възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с посочените в Задача №6 съпътстващи документи, касаещи предаването на стоките.
13. С какъв предмет са сключените споразумения с партньорите на жалбоподателя, към които последният е направил разходи, с които ревизията е увеличила финансовият му резултат, в чия полза са сключени споразуменията и кой черпи облаги от тях, имат ли връзка процесните доставки с извършваната от жалбоподателя икономическа дейност през ревизирания период.
14. Има ли последваща реализация или влягане на стоките, които се твърди да са получени от доставчиците - по количества, видове и издадени данъчни документи, вкл. съпътстващи документи.
15. Редовно ли са водени счетоводството на доставчиците и на жалбоподателя.

Б. От жалбоподателя.

1. Вещото лице да извърши проверка в счетоводството на "Млечен път" Д. и да отговори счетоводството водено ли е съобразно изискванията на българското счетоводно законодателство. По какъв начин и по кои сметки "Млечен път" Д. осчетоводява закупените, съответно продадените стоки.
2. На каква стойност "Млечен път" Д. закупува сладкарските изделия, на каква стойност продава същите, съответно в какъв размер е реализираната печалба, като посочи стойността в лева за 1 брой продукт и в процентно изражение. В какъв размер /изчислен в проценти/ е надценката при продажба на сладкарски изделия.
3. Каква е стойността на продадените сладкарски изделия по предоставените с Договора за сублицензия на промишлени дизайни 7 броя лицензи, на каква стойност е дължимото се по договора възнаграждение на "Т. Х." С.Л. за ползването на лицензните.
4. Начислено ли е задължение към "Т. Х." С.Л., в какъв размер, на какво основание и по кои сметки.
5. Плащания в какъв размер са извършени от "Млечен път" Д. в полза на "Т. Х." С.Л. и кои задължения са погасени със същите, как са осчетоводени тези плащания, налице ли е задължение към "Т. Х." С.Л. към датата на проверката, в какъв размер и по коя фактура.
6. На каква стойност са реализираните на 28.03.2019 г. от "Млечен път" Д. приходи от продажби.
7. На каква стойност са реализираните от "Млечен път" Д. приходи от продажби в периода 12.04.2019 г. до

16.04.2019 г. вкл.

8. На каква стойност са разходите за закупени стоки и услуги от "Млечен път" Д. за периода 01.04.2019 г. до 16.04.2019 г. и на каква стойност е заплатения ДДС за закупените стоки и предоставените услуги за посочения период.

9. На каква стойност са разходите за закупени стоки и услуги от "Млечен път" Д. за периода 21.03.2019 г. - 30.03.2019 г. и на каква стойност е заплатения ДДС за закупените стоки и предоставените услуги за посочения период.

10. Какъв е размера на данъчния кредит, който следва да се признае на ДЗЛ за периода 21.03.2019 г. - 31.03.2019 г. и за периода 01.04.2019 г. - 16.04.2019 г. В какъв размер ще бъде резултатът по ЗДДС за посочените периоди, ако на жалбоподателя се признае правото на данъчен кредит.

Съдът ще коментира експертното заключение при излагане на правните си изводи.

По делото беше разпитан **свидетел** - В. Д. П.. Свидетелят сподели, че е познавал Х. П. от много време, били са приятели, до смъртта му на 14.05.2019 г. Х. се е занимавал с производство на торти. Свидетелят му е помагал в последната година, когато е било установено негово заболяване, ходил е при него, пазарувал му е. При тези посещения е чувал разговори през интернет, водени на английски, а от Х. знае, че това са испанци. Х. се занимавал с маркетингова фирма, проучвал дали има търсене, тъй като целта му била да излезе с дистрибуция на румънския пазар, а след това и на унгарския и на немския. Х. бил доволен, че са излезли резултатите от проучванията за въпросната фирма. Тези обстоятелства свидетелят ги знае от провежданите пред него разговори по "скайп", освен това е носил счетоводни документи на [улица]. Виждал е Х. да изпраща имейли, при него са идвали хора, носили са документи, не може да каже какви. Свидетелят не може да каже защо е била наета испанска фирма да направи проучването. В заключение заяви, че не се е интересувал от бизнеса на Х..

Съдът ще коментира свидетелските показания при излагане на правните си изводи.

Към доказателствения материал по делото се приобщи като **писмени доказателства**:

Представени от жалбоподателя – представените с жалбата (л.14) писмени доказателства, описан в нея; с молба от 17.01.2022 г. У. на дружеството-жалбоподател (л.211); в с.з. от 28.04.2022 г. - Маркетингово проучване и данни към него, кореспонденция по имейл между жалбоподателя и Т. Х. С.Л. по повод сключените между двете дружества договори с превод на български език, хронологични дневници за издадените от жалбоподателя фактури в периода 21.03.2019 г. - 13.04.2019 г., превод на български език на документите, представени на чужд език (л.215, прил.2); препис-извлечение от Акт за смърт на Х. Б. П. (л.239); спорните фактури, по които е доначислен ДДС и документите, по които е работило вещото лице по съдебно-счетоводната експертиза (л.346, при.3 и прил.4).

Представени от ответника – с молба от 13.06.2022 г. - в четлив вид документите от делото от л.338 до л.344 (л.231).

Представени от доставчици на удостоверителни услуги "Борика" АД - информация и доказателства за издадени квалифицирани електронни подписи и период на тяхната валидност за Т. П. Н., Ц. Г. Р. и К. А. П. (л.209).

При така установената фактическа обстановка Съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 от кодекса и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда по чл.160, ал.4 ДОПК да разреши спора по същество.

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното производство. Същото е образувано в рамките на 5-годишния срок за първия ревизиран период 2019 г.

С оглед делегирането на правомощия по реда на чл.112, ал.2, т.1 ДОПК във вр.с чл.11, ал.3 ЗНАП по

делото са представени Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С., с която Т. П. Н. е определена за компетентен орган да издава заповеди за възлагане на ревизии на основание чл.112, ал.2, т.1 ДОПК. Съгласно чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или изпълнителния директор на НАП или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК във вр.с чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП и чл.119, ал.2 ДОПК, в кръга на определените им правомощия (в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС).

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕУУ, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство. Всички актове в ревизионното производство – ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр. 85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на запис в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство на основание § 2 от ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната.

По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван

електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

По делото са представени справки от публичните регистри на "Борика" АД за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали РА. Такива удостоверения са приобщени и за лицата, издали ЗВР и РД. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгласно чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство, а освен това са събрани и служебно от Съда.

Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система (л.144), че лицата, подписали ЗВР, РД и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА QES, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичните регистри, поддържани от доставчиците на удостоверителни услуги "Борика" АД, достъпен на адрес: [\[интернет адрес\]](#), Съдът извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. ЗВР, РД и РА, отнасящи се до ревизията, издадени като електронни документи, като установи, че същите са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията – Т. П. Н., както и органите, извършили ревизията – Ц. Г. Р. и К. А. П. - органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА в ревизията.

Съдът намира, че ЗВР, РД и РА са надлежно подписани.

Предвид изложеното оспореният акт е издаден от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и не е нищожен, а твърдението на жалбоподателя за противното е неоснователно.

По приложението на материалния закон в частта по ЗДДС:

По силата на чл.96, ал.1, изр.второ ЗДДС (ред. ДВ, бр.97 от 2017 г., в сила от 1.01.2018 г.), всяко данъчно задължено лице с облагаем оборот 50 000 лв. или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец е длъжно в 7-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало този оборот, да подаде заявление за регистрация по този закон. Когато оборотът е

достигнат за период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия, лицето е длъжно да подаде заявлението в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът.

С цитираната норма е въведена ускорена процедура по регистрация за целите на ЗДДС. Предвидени са различни моменти, от които започва да тече срокът за подаване на заявление за регистрация, съответно по чл.96, ал.1, изр. първо ЗДДС - от изтичането на данъчния период, през който е достигнат оборотът, а по чл.96, ал.1, изр. второ - от датата, на която е достигнат оборотът. При колизия между двете предвидени хипотези на задължителна регистрация по чл.96, ал.1 ЗДДС предимство има специалния ред по изречение второ на посочената разпоредба.

Съдът намира, че в случая от страна на задълженото лице не е налице такава степен на недобросъвестност, която да обосновава разширително приложение на чл.102, ал.4 ЗДДС извън границите, очертани в практиката на СЕС. Принципът на пропорционалност, възприет в Решение на съда на Европейския съюз от 11 април 2024г. по образуването по запитването дело C-122/23 г., ECLI:EU:C:2024:293, е дефиниран в диспозитива на решението:

1. Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2009/162/ЕС на Съвета от 22 декември 2009 г., трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, приета от държава членка в приложение на член 287 от тази изменена директива, която поставя предвиденото в посочената изменена директива за малките предприятия право на освобождаване от данък върху добавената стойност в зависимост от условието данъчнозадълженото лице, чийто годишен оборот или оборот в рамките на два последователни месеца надхвърля сумата, посочена за тази държава членка в тази разпоредба, да подаде в определен срок заявление за регистрация по ДДС.

2. Директива 2006/112, изменена с Директива 2009/162, трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, която предвижда, че нарушението от страна на данъчнозадължено лице на задължението да подаде в срок заявление за регистрация по данък върху добавената стойност, в посочените в точка 1 от настоящия диспозитив случаи, води до възникване на данъчно задължение, при условие че тази правна уредба, когато и доколкото не се ограничава до събиране на ДДС за сделките, извършени в периода, в който този данък е щял да бъде начислен, ако данъчнозадълженото лице беше изпълнило в срок задължението си за регистрация по ДДС, от една страна, спазва принципа на ефективност в борбата с нарушенията на хармонизираните правила в областта на ДДС, и от друга страна, отговаря на изискванията за пропорционалност в съответствие с практиката на Съда.

От събраните по делото доказателства в частта по ЗДДС не се установява наличие на фиктивни доставки, укрити приходи, подправени документи, неправомерно ползван данъчен кредит, участие във верижни доставки или целенасочено избягване на облагане чрез привидни сделки. Установява се единствено закъсняло подаване на заявление за регистрация по ЗДДС и неправилно декларирано основание за регистрация, които обстоятелства сами по себе си не изключват приложението на принципа на пропорционалност. Не може да се направи извод за недобросъвестни действия от дружеството-жалбоподател, целящи избягване на данъчно облагане, тъй като заявлението за регистрация е подадено по негова инициатива и то само с един ден закъснение.

В случая категорично следва да се прокара разлика между задължение за начисляване на данък върху облагаеми доставки и административно-наказателна санкция за извършване на административно нарушение, изразяващо се в късно подаване на заявление за регистрация. В случая санкция не е наложена, тъй като задълженото лице е освободено от административнонаказателна отговорност с отправяне на предупреждение (л.42), а с РА е установено задължение в изпълнение на материално-правна данъчна норма.

Приложената от ревизията разпоредба на чл.102, ал.4 ЗДДС (отм., но в сила за ревизирания период, ред. ДВ, бр. 97 от 2017 г., в сила от 1.01.2018 г.) предвижда за определяне на данъчните задължения на лицето в случаите по чл.96, ал.1, изр. второ, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за облагаемите доставки, с които надхвърля облагаемия оборот от 50 000 лв., от датата, на която е надвишен оборотът, до датата, на която е регистрирано от органа по приходите, или до датата, на която са отпаднали основанията за регистрация. Цитираната норма разширява обхвата на облагането с ДДС в случаите когато лицето е пропуснало да изпълни задължението си за

регистрация в законово определения срок, като СЕС е имал възможността да се произнесе по значението на неизпълнението на това задължение и съвместимостта с правото на Съюза на увеличения размер на данъка, поискан от данъчната администрация.

Държавите-членки, при липсата на хармонизация на законодателството на Съюза в областта на санкциите, приложими при неспазване на условията, предвидени от установен в това законодателство режим, запазват своята компетентност да избират санкциите, които според тях са подходящи, като са длъжни да упражняват своята компетентност при спазване на правото на Съюза и на неговите общи принципи, а следователно и при спазване на принципа на пропорционалност. Принципът на пропорционалност изисква когато държавите-членки предвидят в съответните си национални законодателства подходящи санкции за неспазване на задължението за регистриране по ДДС, с цел осигуряване на правилното събиране на данъка и предотвратяване на измамите, тези санкции все пак да не надхвърлят необходимото за постигането на тези цели.

Налагането на увеличения размер на данъка във връзка с това, че лицето не е спазило задължението си да се регистрира в срок за целите на ДДС, представлява наказателна санкция, която държавата-членка може да наложи, при условие, както беше изложено по-горе, че санкцията е пропорционална на извършеното нарушение и не надхвърля необходимото за постигане на целите на законодателството - решение по дело C-183/14 СЕС. В тази връзка СЕС посочва, че компетентна да провери дали санкцията съответства на посочените критерии е националната юрисдикция, а при преценката на пропорционалността следва да се вземат предвид обстоятелствата по случая и най-вече видът и тежестта на нарушението, каква е конкретната сума на наложената санкция, начинът за определянето на нейния размер и евентуалното наличие на измама или заобикаляне на приложимото законодателство от страна на данъчнозадълженото лице, наказано за липсата на регистрация.

Следва да бъде съобразено и посоченото в решение № 8 от 30.06.2020 г. на К. съд по конст.дело № 14/2019 г., че различният режим на облагане в чл.102, ал.4 ЗДДС е израз на конституционното изискване на чл.19, ал.2 от КРБ законът да създава и гарантира еднакви правни условия за осъществяване на стопанска дейност, като предотвратява нелоялната конкуренция на лицата, които не са подали заявление за регистрация и не са начислявали ДДС за периода от достигане на оборота до датата на регистрацията.

Нормата на чл.102, ал.4 ЗДДС се прилага спрямо всички данъчни субекти, които за кратък срок - за не повече от два месеца са надвишили допустимия праг, но в определения им 7 дневен срок от надвишаването не са регистрирани, т.е. налице е равно третиране на данъчните субекти в сходни ситуации. Целите на административната санкция са да се предупреди и превъзпита нарушителят към спазване на установения правен ред и да се въздейства възпитателно и предупредително върху останалите граждани, като те са принципно различни от фискалните цели на данъчното облагане с косвени данъци. Поради това, както е приел и Конституционния съд, прилагането на чл.102, ал.4 ЗДДС не касае наказание или санкция, а възстановяване на причинените вреди на фиска от неправомерно поведение на задълженото лице.

Между страните не е спорно, че ревизираното лице е извършвало облагаеми доставки на стоки, както и че е достигнало облагаем оборот над 50 000 лв., поради което за него е възникнало задължение за регистрация по чл.96, ал.1, изр.второ ЗДДС.

Безспорно се установява, че заявлението за регистрация е следвало да бъде подадено до 28.03.2019 г., а е подадено на 29.03.2019 г. Не се спори и че лицето е регистрирано по ЗДДС, считано от 16.04.2019 г.

Следва да се припомни, че според чл.96, ал.1, изр.второ ЗДДС данъчно задълженото лице е длъжно да подаде заявление за регистрация в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат облагаемият оборот. А съгласно чл.101, ал.6 от закона органът по приходите извършва проверка на основанията за регистрация в 7-дневен срок от подаване на заявлението, като според ал.7, в 7-дневен срок от приключване на проверката издава акт за регистрация. По силата на чл.103, ал.1 ЗДДС (ред. ДВ, бр.97 от 2017 г., в сила от 1.01.2018 г.) за дата на регистрация по този закон се смята датата на връчването на акта за регистрация.

При съобразяване на цитираните норми и безспорно установените данни по делото се налага извод, че ако дружеството беше изпълнило задължението си в срок, проверката по чл.101, ал.6 ЗДДС е следвало да приключи до 05.04.2019 г., а актът за регистрация да бъде издаден до 12.04.2019 г. Именно този момент – **12.04.2019 г.**, представлява хипотетичната дата, на която дружеството би било регистрирано по ЗДДС при своевременно подадено заявление. В тази насока е и константната практика на Съда на Европейския

съюз и Върховния административен съд. В Решение от 11.04.2024 г. по дело С-122/23 СЕС приема, че държавите членки могат да предвиждат неблагоприятни последици при закъсняла регистрация по ДДС, но прилагането на националната правна уредба следва да съответства на принципа на пропорционалност. Според СЕС не е допустимо чрез автоматично и механично приложение на националното законодателство да се стига до начисляване на данък за период, през който лицето не би имало качеството на регистрирано лице дори при своевременно подадено заявление.

Според посоченото тълкуване разпоредбата на чл.102, ал.4 ЗДДС не може да се счита за санкция по смисъла на практиката на Съда, посочена в т.41-43 от решението, доколкото тя има за цел единствено събирането на ДДС върху сделките, извършени през периода, в който този данък е щял да бъде начислен, ако данъчнозадълженото лице беше изпълнило в определения срок задължението си за регистрация по ДДС. Това разрешение е възприето последователно и в практиката на Върховния административен съд (Решение № 7243 от 12.06.2024 г. по адм.дело № 12086/2021 г., Решение № 11631 от 30.10.2024 г. по адм.дело № 6652/2023 г., Решение № 4397 от 28.04.2025 г. по адм.дело № 3249/2025 г.). В цитираните решения ВАС приема, че разпоредбата на чл.102, ал.4 ЗДДС не следва да се прилага санкционно и механично за целия период от достигане на оборота до фактическата регистрация, а следва да се съобрази моментът, в който лицето би било регистрирано при своевременно подадено заявление. Следователно данък може да бъде начислен единствено за периода след хипотетичната дата на регистрация, а не от датата на достигане на оборота.

В настоящия случай това означава, че начисляването на ДДС за периода от 21.03.2019 г. до 15.04.2019 г. противоречи на принципа на пропорционалност и на задължителното тълкуване, дадено от СЕС.

Следователно законосъобразното разрешаване на спора изисква да се приеме задължение за жалбоподателя да начислява ДДС за периода след 12.04.2019 г., а именно - от 13.04.2019 г. до 15.04.2019 г. От събраните по делото доказателства се установява, че след 12.04.2019 г. дружеството е извършило 123 облагаеми доставки, като всички са реализирани на 13.04.2019 г., същите описани в РД на с.23-42, и са групирани така:

1. по счетоводна с-ка 702/2-Приходи от продажба на торти: 83 доставки с данъчна основа в общ размер 272 831,69 лв. (с.23-26 от РД). Издадените фактури са позиционирани по делото в прил.3-син класьор, с.367-420; и в прил.4-син класьор, с.421-450. Дължимият за тях ДДС възлиза на 54 556,34 лв.

2. по счетоводна с-ка 702/4-Приходи от продажба на стоки (аксесоари за торти): 40 доставки с данъчна основа в общ размер 6 892,34 лв. (с.35-37 от РД). Издадените фактури са позиционирани по делото в прил.4-син класьор, с.778-817. Дължимият за тях ДДС възлиза на ДДС 1 378,47 лв.

Общият размер на ДДС, който е следвало да бъде начислен, възлиза на **55 934,81 лв.**

Съдът намира, че независимо от отмяната на чл.102, ал.4 ЗДДС с ДВ, бр. 115 от 2025 г., в сила от 01.01.2026 г., към ревизирия период разпоредбата е била действащо право и следва да бъде приложена.

Съдът не споделя изтъкнатия в писмената защита довод на процесуалния представител на жалбоподателя, че едновременно с начисляването на ДДС, следва да му бъде признато правото на данъчен кредит по доставки, по които е получател. Следва да се има предвид, че условията за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит са разписани в чл.71 ЗДДС, като наред с тези предпоставки за упражняване на процесното право в закона са налице и други материалноправни предпоставки – по чл.68, чл.69, и чл.70. За преценка дали може да бъде признато това право, на задълженото лице се извършва ревизия, в хода на която се проверява всеки един от изброените елементи от фактическия състав на процесното право, като за надлежното му упражняване следва да не са налице и отрицателните предпоставки, възпрепятстващи същото.

В случай че Съдът се произнесе по претендираното право на данъчен кредит, той би се занимавал с неприсъща нему дейност по установяване на данъчни задължения, проверка за наличието на положителните предпоставки и липсата на отрицателните предпоставки, възпрепятстващи същото. Според чл.160 ДОПК съдът решава делото по същество, като при обжалван ревизионен акт не може да върне преписката на компетентния орган по приходите със задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона, а може да го отмени изцяло или частично, да го измени в обжалваната част или да отхвърли жалбата. Всички тези правомощия предполагат разглежданото право да бъде отречено с ревизионен акт, обжалван по съдебен ред, по законосъобразността на който Съдът да се произнесе с решението си.

Горното обаче не означава, че Съдът разполага с правомощието да извършва ревизия на задълженото лице. Ревизията може да бъде извършена единствено от органи по приходите, но не и от Съда. Наред с това, в случай на спор по отношение реалността на доставките, по които лицето е получател, на изследване подлежат както доказателствата за прехвърляне правото на собственост върху стоките, така и обезпечеността на доставчиците – кадрова и материално-техническа – нещо, което не може да бъде сторено за пръв път в съдебното производство.

Нещо повече: процедирайки по този начин, жалбоподателят бе бел лишен не от една, а от две инстанции – тази на оспорването по административен ред и първата съдебна инстанция. На практика, когато се оспорват констатациите в РА, на разположение на жалбоподателя са предоставени три инстанции за оспорване: пред Директора на ДОДОП, впоследствие – пред съответния административен съд, и накрая – пред Върховния административен съд. В настоящия случай, ако бъде прието за допустимо искането на жалбоподателя, и за пръв път в първата съдебна инстанция бъде признато правото на данъчен кредит, недоволната страна би имала на разположение само една инстанция за оспорване – тази на Върховния административен съд.

Ето защо не следва да се приема искането на жалбоподателя да му бъде признато правото на данъчен кредит по доставки, по които е получател.

Поради изложеното Съдът намира, че ревизионният акт в частта по ЗДДС следва да бъде изменен, като установените задължения за ДДС в размер на 174 366,05 лв. бъдат намалени на 55 934,81 лв.

Следва да се преизчисли и дължимата лихва върху сумата от 55 934,81 лв. за периода до дата на издаването на РА, съгласно лихвения калкулатор на НАП, публикуван на интернет страницата ѝ. Така Съдът установи, че лихвата възлиза на 11 529,72 лв.

По приложението на материалния закон в частта по ЗКПО:

Тъй като допълнително определените задължения за корпоративен данък са основани на различни констатации, те ще бъдат разгледани поотделно.

I. Относно увеличението на ФР със сумата 154 287,99 лв., представляваща отчетени разходи по инвойс-фактури с предмет "по договор за маркетингово обслужване", издадени от TAX HUB S.L. Испания.

Преобразуването е извършено на основание чл.16, ал.2, т.4 и чл.26, т.2 във вр.с чл.10 ЗКПО, като ревизията е приела, че е налице отклонение от данъчно облагане, доколкото са начислени възнаграждения за услуги, които не са реално извършени; и разходите не са документално обосновани, тъй като са отчетени въз основа на фактури, които не документират реално извършени стопански операции.

Разпоредбата на чл.16, ал.2, т.4 ЗКПО разписва, че за отклонение от данъчно облагане се смята начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. На свой ред нормата на чл.26, т.2 от закона предвижда да не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани.

Безспорно е, че не могат да се приемат за документално обосновани разходите по фактури, зад които не стоят реални доставки на услуги. Ето защо правният спор в случая се свежда до това налице ли са действително извършени доставки по процесните фактури с предмет "по договор за маркетингово обслужване", доколкото ревизията е приела, че фактурите са включени в дневниците за покупки на жалбоподателя без основание.

Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на услуги се свежда до доказване факта на фактическото извършване на услугите.

Още с разпоредителното заседание Съдът указва на жалбоподателя, че носи доказателствена тежест да установи съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в жалбата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, включително реалното осъществяване на доставките, с разходите по които ревизията е увеличила финансовия му резултат. С така указаната му тежест на доказване жалбоподателят не се справи.

Съдът намира, че жалбоподателят не се справи с доказателствената тежест и не доказа претендираното от него и отречено от ревизията право. По делото не са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалността на процесните доставки.

В конкретния случай не може да се приеме за безспорно установено, че ревизираното лице е получател на реално извършени услуги, за което да са платени парични престации от него. С оглед на това се налага

изводът, че размяната на насрещните престации е без основание.

При разпределение на доказателствената тежест между страните решаващо е обстоятелството каква правна последица страната претендира като настъпила. Относно фактите, обуславящи тази последица, съответната страна носи доказателствената тежест. Основно място тук има нормата на чл.154, ал.1 ГПК, съгласно която всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Доказателствената тежест не означава задължение за представяне на доказателства. Принципът за дирене на обективната истина и служебното начало в процеса налагат Съдът да основе констатациите си за всеки факт върху наличните доказателства, без значение дали те са представени от страната, чиято е доказателствената тежест относно този факт, от противната страна по спора, или са издирени служебно от Съда. При това положение въпросът за доказателствената тежест се свежда до последиците от недоказването.

Доказателствената тежест се състои в правото и задължението на Съда да обяви за ненастъпила тази правна последица, чийто юридически факт не е доказан. Това разбиране произтича от задължението на Съда да реши делото по същество, като може да отмени изцяло или частично ревизионния акт в обжалваната част или да отхвърли предявената жалба, независимо дали в съдебното производство страните са ангажирали доказателства. Изпълнението на това задължение от страна на Съда означава при отсъствие на доказване, да се приеме, че недоказаното не е осъществено. А щом не е осъществен юридическият факт, не могат да настъпят последиците, които съответната материалноправна норма свързва с неговото проявление.

Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизирият данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени. Органите по приходите са приели, че няма доказателства, които да установяват реални сделки по фактурите. В съдебното производство жалбоподателят също не доказва, че доставки по разглежданите фактури реално са извършени. При липсата на убедителни доказателства в този смисъл Съдът не приема за доказано извършването на доставките. Нито в ревизионното, нито в хода на съдебното производство са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалността на процесните доставки. От гледна точка на формалната логика наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

В тази връзка от решаващо значение е наличието или липсата на съпътстващи документи към фактурите.

Към фактурите е представен Договор за маркетингово проучване от 12.02.2019 г. между жалбоподателя като възложител и TAX HUB S.L. като изпълнител, с който на изпълнителя е възложено да извърши маркетингово изследване на пазара в Б., Румъния. Ревизията е констатирила, че за TAX HUB S.L. не е посочен представляващ и лице, подписало договора, като тази липса не беше преодоляна и в хода на съдебното оспорване. След като в договора не е вписано име на лицето, което го е подписало, не може да се установи дали положеният подпис в договора е в състояние да обвърже съконтрагента на ревизираното лице, не е ясно има ли то правомощия да представлява испанското дружество и притежава ли качеството материално-отговорно лице.

Договорено е, че маркетинговите поръчки се заявяват от възложителя писмено, като в заявките се посочват необходимите параметри, срока за даденото проучване и вида на поръчката, като са посочени видовете на поръчките, както и задължението на изпълнителя да приеме възложената поръчка за изпълнение, т.е. да се съгласи да започне работа по нея, в 7-дневен срок (чл.4). По делото не са представени заявки за възлагане на всеки отделен аспект от проучването, нито че изпълнителят е приел да започне изпълнение на възложената поръчка. Няма доказателства изпълнителят да е осъществил контрол върху процеса на събиране на данните по възложената поръчка (чл.10).

Договорено е изпълнението на дадена поръчка да се отчита чрез предаване на отчет на електронен носител, който се съхранява от възложител и изпълнител за срок не по-голям от 2 месеца, от датата на предаване на отчета. По делото не са представени такива отчети съгласно постигнатото съгласие в чл.5 от договора. В този ред на мисли Съдът не кредитира даденото от ССЕ заключение, че са налични са

документи, от които е видно, че TAX HUB S.L. е отчел извършените от него дейности. Не може да бъде възприето заключението на ССЕ и в частта му, в която вл. сочи, че тъй като договорът е сключен от предишния управител Х. Б. П., а той е починал, то не могат да се намерят писмените уведомления и заявките към поръчките. При ревизията е установено, че "Млечен път" Д. е с участващи съдружници "Милки уей" ЕООД с 99% и "Спейс сълюшънс" ЕООД с 1%. Става въпрос за съдружници – юридически лица, сдружили се по реда на чл.357 от Закона за задълженията и договорите с Договор от 04.02.2019 г. (прил.1, с.235), и не може да се приеме, че е невъзможно да се издирят съставените за дейността на дружеството документи. Наред с това от справка в Регистър БУЛСТАТ, Съдът установи, че още на 17.05.2019 г. е заличен починалият управител, и е вписан новият управител П. В. В..

След като не е доказано дали услугата е приета от лицето, в чиято полза се твърди да е извършена, договорът е годен да установи единствено възникнала облигационна връзка между страните, но не и реализация на договорените услуги.

За да установи изпълнение на договора, жалбоподателят представи в с.з. от 28.04.2022 г. Маркетингово проучване и данни към него, както и кореспонденция по имейл между него и TAX HUB S.L. по повод сключения договор (прил.2, с.78 и сл.).

При преглед на същите прави впечатление, че няма никакви данни кой е осъществил това маркетингово проучване, като наличието на лого и знак на уеб-сайта [\[интернет адрес\]](#) не дава информация в тази насока, а напълно неясно е какво означава текстът в долния ляв ъгъл на повечето от приложените документи "БАЗА: Всички лица". Не е ясно кои лица са изпълнили проучването, приложените обобщени анкети на лица по възрастови групи не са датирани и не са авторизирани, а част от поставените на тях дати са непълни, тъй като са отбелязани ден и месец, но липсва година, а останалите датирани 2016 и 2017 г., нямат никаква връзка със сключения договор от 12.02.2019 г.

Съдът констатира, че уебсайтът [\[интернет адрес\]](#) понастоящем не съществува, като при запитване браузърът генерира съобщение "Хм... няма достъп до тази страница. П. дали има правописна грешка в [\[интернет адрес\]](#)". Наличен е уебсайт [\[интернет адрес\]](#), който е достъпен само за регистрирани потребители, под надслов на немски език: TaxHub - die Lösung für I. C.-B. Handel, в превод означаващ: TaxHub – решението за вашата трансгранична търговия.

По делото прави впечатление и че като цяло проучването не е информативно. Маркетинговото проучване може да бъде дефинирано като систематично събиране, записване и анализиране на данни, свързани със създаване, комуникиране и доставка на предложения с цел реализация на стоки или услуги. Представлява система от дейности, които се провеждат с цел да се установи проявлението и въздействието на пазарните фактори върху реализацията на дадена стока или услуга, както и да се установят или прогнозираят тенденции в развитието на дадена икономическа система. Видно е от дадената дефиниция, че предмет на договора са материални действия и резултатът е създаването на даден продукт.

В поставения за разглеждане случай същият е наличен, но без данни от кои лица е изготвен и без данни да е прието от възложителя. Налага се изводът, че процесните фактури не са издадени на правно основание, като резултат от постигнато съглашение по договора за маркетингово проучване. Предметът на инвойс-фактурите, описан като "по договор за маркетингово обслужване", издадени от TAX HUB S.L. Испания, не позволява да се определи както видът на доставката, така и количеството на услугите. Неяснотата относно предмета на доставката не е преодоляна чрез съпътстващи фактурите документи, което възпрепятства установяването на съответствие на действително извършените сделки, възможността за доказване реалността на доставките. По делото не се доказва, че предметът на същите – "по договор за маркетингово обслужване", съответстват на изпълнението на насрещната престация по представените договори, доказано с факти от обективната действителност, т.е. че плащането съставлява действително насрещна престация на приети услуги от възложителя, които имат връзка с действителността.

По делото не бяха ангажирани доказателства въпросното маркетингово проучване да е било предадено на възложителя посредством изготвени и приети отчети, както страните са се договорили в текста на чл.5 от договора.

Важно е да се подчертае, че маркетинговото проучване и приложенията към него се представят за пръв път в съдебното производство. Същите не са представени в хода на ревизионното производство, а се появяват за пръв път в съдебното производство, като не се сочи причина защо не са били представени при ревизията

в отговор на връченото на жалбоподателя Искане за представяне на документи и обяснения. В тази връзка следва да приеме за неотговарящо на истината изявлението на адв.А. в с.з от 28.04.2022, че *представените в хода на ревизионното производство Маркетингово проучване и данни към него не са представени от административния орган по делото, въпреки че са част от административната преписка*. При това положение следва да се приеме, че те нямат достоверни дати по смисъла на чл.181 ГПК. При това положение е налице съмнение дали въпросните документи могат да служат като годни доказателства в подкрепа становището на жалбоподателя за реалност на извършените доставки.

Най-сетне, следва да се отбележи, че заверките за вярност на документите от доставчика са направени от самото ревизирано лице, неясно на какво основание. Предвид това, заверката тези документи няма значението на заверка по смисъла на чл.183 ГПК.

Безспорно разходите по спорните фактури, зад които не стоят реални доставки на стоки, са документално необосновани. В случая става въпрос и за разходи, които жалбоподателят не може да докаже документално, като тези разходи са довели до намаляване на финансовия му резултат. Правилно органите по приходите са приели, че отчетените от жалбоподателя разходи за процесния период са отчетени неправилно, с оглед безспорно установеното обстоятелство, че разходите не са документално обосновани. За тях са представени само фактури, без никакви доказателства за действително реализирани доставки на услуги.

Не води до различен извод преценката и на свидетелските показания. Същите не са информативни, като . По делото беше разпитан свидетел - В. Д. П.. Свидетелят сподели, че е познавал Х. П. от много време, били са приятели, до смъртта му на 14.05.2019 г. Х. се е занимавал с производство на торти. Свидетелят му е помагал в последната година, когато е било установено негово заболяване, ходил е при него, пазарувал му е. При тези посещения е чувал разговори през интернет, водени на английски, а от Х. знае, че това са испанци. Х. се занимавал с маркетингова фирма, проучвал дали има търсене, тъй като целта му била да излезе с дистрибуция на румънския пазар, а след това и на унгарския и на немския. Х. бил доволен, че са излезли резултатите от проучванията за въпросната фирма. Тези обстоятелства свидетелят ги знае от провежданите пред него разговори по "скайп", освен това е носил счетоводни документи на [улица]. Виждал е Х. да изпраща имейли, при него са идвали хора, носили са документи, не може да каже какви. Свидетелят не може да каже защо е била наета испанска фирма да направи проучването. В заключение заяви, че не се е интересувал от бизнеса на Х..

Нееднократно в свои решения ВАС е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС и ЗКПО да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждане на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя, не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - извършване на услугата. Това означава, че наличието само на договор, респ. на фактура, не може да породи правомерно отчитане на разходи от получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на услуги. За доказване на реалното изпълнение на доставките на услуги задължение е на получателя, за да може правомерно да отчете разходи по тях, да притежава доказателства за изпълнение на доставките. В този смисъл следва да се има предвид, че лицето, което черпи права от доставката, а в случая това е получателят на услугите, следва да докаже наличието на всички положителни предпоставки на закона, за да му се признаят извършените разходи.

Както фактурите, така и обсъжданият договор, са частни диспозитивни документи и въпросът за верността на материализираните в тях изявления се преценява с оглед авторството им, по какъв повод са съставени и какви правни последици настъпват за страната, която се позовава на него. На първо място подписаният частен документ доказва, че материализираното в него изявление е направено и че изхожда от лицето, което го е подписало като негов издател. Съдът е длъжен да приеме за автор на изявлението лицето, подписало документа. Това е същността на формалната доказателствена сила на документите, прогласена в чл.180 ГПК. С формална доказателствена сила се ползва всеки подписан документ, независимо дали е свидетелстващ или диспозитивен. В разпоредбата на чл.180 ГПК е уредена презумпцията, че частен документ, подписан от лицата, които са го издали, съставлява доказателство, че изявленията, които се

съдържат в тях, са направени от тези лица. По силата на тази презумпция Съдът е длъжен да смята за автор на изявлението лицето, подписало документа. В това се състои и т.нар. формална доказателствена сила на документа. Тази формална доказателствена сила на документа се отнася единствено относно факта на писменото изявление и неговото авторство. Формалната доказателствена сила може да бъде преодоляна, като се докаже неавтентичността на документа и точно това се доказва в случая.

Решаващият орган в извънсъдебната фаза на производството – Директорът на ДОДОП, в постановеното от него потвърждаващо решение, макар и без нарочно изявление за оспорване, имплицитно е оспорил фактурите, подложени на съмнение още в РД и РА с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на договора и на първичните счетоводни документи.

Не може да се приеме, че е налице обвързка между договора и издадените фактури. В.л. по ССЕ не даде положителен отговор нито за начина на остойностяване на услугите, нито за наличието на обвързка между тях. Неясни са критериите, по които страните са приели, че договореното е изпълнено, като липсват каквито и да било показатели за изпълнение на услугите.

В казуса следва да намери приложение и практика на СЕС, която, макар и с акцент върху облагането с ДДС, третира въпроса за реалността на доставките. Според нея, за да се признае право на приспадане на данъчен кредит при доставка на стоки или получаване на услуги следва да е налице осъществена доставка и да е издадена фактура за нея. В този смисъл е решението на С. по дело С-152/02. Жалбоподателят не е взел каквито и да са зависещи от него мерки, предметът на фактурите да има връзка с действително осъществена насрещна престация. На основание изложеното следва, че жалбоподателят не доказва добросъвестността си по повод на издаването на процесните фактури - тъй като не е изпълнил задълженията си да докаже, че действително е получил доставки на услуги по спорните фактури, че е положил всички разумни усилия за да избегне въвличането си в данъчна измама, и поради това не следва да му бъде признато правото на приспадане по данъка.

Анализираните факти и доказателствата за тях са обсъдени в съответствие с Решение от 21.06.2012 г. на СЕС по съединени дела С-80/11 и С-142/11. Съгласно т. 54 на същото, не противоречи с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама. Съгласно т.60 на решението, добрият търговец би могъл според обстоятелствата в конкретния случай, да проучи друг доставчик, от когото възнамерява да купува стоки или да получава услуги, за да се увери в неговата надеждност.

В конкретния случай може да се заключи, че получателят на спорните услуги не е положил грижата на добър търговец, обективните предели на която са очертани в т.60 от решението на СЕС.

От изложеното следва, че ползвайки право на приспадане на данъчен кредит по фактури, които не са обвързани с реални стопански операции от посочените в тях доставчици, жалбоподателят фактически участва в сделки, свързани с данъчна злоупотреба. Издаването и използването от получателя на фактура с невярно съдържание, по която не е получил фактурирания резултат от посочения в нея търговец, с цел упражняване на данъчен кредит, може да се счита за данъчна измама - в този смисъл решение от 07.2012 г. по дело С-285/09, т.49.

В случая фактическите установявания сочат заплащане за доставки на услуги, без те да са реално осъществени. С намаляване на финансовия си резултат с разходите по фактурите от TAX HUB S.L. ревизираното лице се е отклонило от данъчно облагане. Законосъобразно ревизията е увеличила финансовия резултат на жалбоподателя с данъчната основа на тези фактури.

2. Относно увеличението на ФР със сумата 252 870,36 лв., представляваща отчетени разходи по инвойс-фактура с предмет "по договор за сублицензия", издадена от TAX HUB S.L. Испания.

Преобразуването е извършено на основание чл.26, т.1 ЗКПО, като ревизията е приела, че разходите не са свързани с дейността на ревизираното лице. Цитираната норма предвижда да не се признават за данъчни цели следните счетоводни разходи, несвързани с дейността на задълженото лице.

Съдът намира и този извод за правилен.

Спорът в тази част не е фактически, а правен. Тълкуването на клаузите от представения Договор за сублицензия на промишлени дизайни от 05.02.2019 г. между TAX HUB S.L. и жалбоподателя налага извода, че промишлените дизайни се дават на производителя на торти, който в случая е "Шоколад 2019" Д.. Именно в този смисъл е представеният Договор за дистрибуция от 04.02.2019 г. между "Шоколад 2019"

Д. като производител и жалбоподателя като дистрибутор, с силата на който производителят се е задължил да доставя на дистрибутора сладкарски изделия собствено производство. Жалбоподателят не е производител на сладкарските изделия, поради което отчетените разходи не са свързани с дейността му, тъй като не са необходими за дистрибуцията на торти Неделя.

Обстоятелството, че страните визират предоставяне на лиценза за ползване именно на производителя, е видно от текста на чл.2 от договора, където е уредено правото на лицензодателя и самостоятелно да *произвежда* продукти с въпросните дизайни; от текста на чл.12, в който е записано задължението на лицензополучателя да осигури необходимото качество *на произвежданите от него продукти*; от текста на чл.13, в който е записано задължението на лицензополучателя да обозначава *произвежданите от него продукти* по начин, даващ да се разбере, че те са обект на закрила; и от текста на чл.18, където е уреден начинът, по който се формира възнаграждението на лицензодателя, обвързано с реализацията на *произведените продукти*. Следва да се отчете и записаното в преамбюла на договора, че лицензодателят има право да сключва договори за сублицензия именно на базата на лицензионен договор, сключен между него и собственика на дизайните, а такъв лицензионен договор не е бил представен на ревизията, не беше представен и в хода на съдебното производство.

Не води до различен извод и представеният с възражението срещу РД Анекс от 05.02.20219 г. към Договор за дистрибуция между "Шоколад 2019" Д., с който е уговорено дистрибуторът да предостави на производителя правото на ползва процесните промишлени дизайни. Това е така, защото на първо място анексът има достоверна дата едва от датата на подаване на възражението, като не се сочи причина защо не е бил представен при ревизията в отговор на връченото на жалбоподателя Искане за представяне на документи и обяснения. На второ място, след като по-горе се изясни, че процесните промишлени дизайни се предоставят от лицензодателя само на производителя на сладкарските изделия, то е без правно значение последващо предоставяне от дистрибутора на производителя, защото влиза в противоречия с аксиоматичния правен принцип, че никой не може да прехвърля права, с които не разполага.

След като дистрибуторът и след 05.02.2019 г. не е придобил качеството производител, той не може да предоставя права, които не са негови. На трето място, не са ангажирани доказателства, че е получено съгласието по чл.15 от договора: лицензополучателят има право да преотстъпва ползването на промишлените дизайни /сублицензия/, за срока и територията, за които се отнася договора, на трети лица, само с предварително писмено съгласие на лицензодателя. В случай че впоследствие бъде представено такова съгласие, то не само ще бъде с недостоверна дата, а следва да се счита за създадено специално за целите на съдебния процес.

Изводът е правилен и с оглед установеното от Водомството на ЕС за интелектуална собственост, че промишлените дизайни не са регистрирани на името на жалбоподателя "Млечен път" Д.. Това е така, защото в чл.3.1 от договора страните са се споразумели, че лицензията се предоставя за ползване на територията на ЕС, за която дизайните имат правна закрила в резултат на регистрацията. Горното съглашение идва да покаже, че страните са извели като водеща именно регистрацията на дизайните, която не е на жалбоподателя.

Налага се изводът, че увеличението на С. в общ размер на 407 158,35 лв. са предприети законосъобразно. Правилно в резултат на това е установен данъчен финансов резултат за 2019 г. - печалба в размер на 452 479,52 лв. и дължим корпоративен данък 45 247,95 лв., и като е взет предвид внесеният данък в размер на 4 532,12 лв., правилно е определена разлика за довносяне в размер на 40 715,83 лв.

Тъй като се потвърждава задължението за корпоративен данък, следва да бъде потвърдено и задължението за лихва от 4 750,56 лв., което е с акцесорен характер и следва главните задължения.

При този изход на спора заявените и от двете спореци страни претенции за присъждане на разноски са частично основателни.

Според списъка на разноските (л.371) жалбоподателят претендира присъждане на разноски в общ размер 6 115 лв., от които 50 лв. за държавна такса; 5 000 лв. за адвокатско възнаграждение, за което Съдът установи, че е заплатено изцяло в брой съгласно разписката към Договор за правна защита и съдействие сер.А, № 722864 (л.230); и 1 065 лв. депозит за ССЕ. Съобразно уважената част от жалбата в полза на жалбоподателя следва да се присъдят разноски в размер на 1 749,82 € (с левова равностойност 3 422,35 лв.).

Ответникът претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Същото според чл.37 от Закона за правната помощ вр. чл.24, изр.второ от Наредбата за заплащане на правната помощ възлиза на 300 лв. По-високият размер на възнаграждението Съдът обосновава със следните обстоятелства: в съдебното производство са проведени няколко съдебни заседания, делото е спирано заради отправено преюдициално запитване, изслушана е експертиза, представени са писмени доказателства, обемът на доказателствения материал възлиза на няколко стотин страници, процесуалният представител на ответника е представил писмени бележки. Делото се отличава с фактическа и правна сложност и предполага полагане на специални усилия от страна на процесуалния представител на ответника за запознаване със същото. Съобразно отхвърлената част от жалбата в полза на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 57,55 € (с левова равностойност 112,56 лв.). Така мотивиран е на основание чл.160 и чл.161 от ДОПК, Съдът

Р Е Ш И :

ИЗМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221020006902-091-001/25.05.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1355/01.09.2021 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, В ЧАСТТА, с която на "Млечен път" Д. със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност, като

НАМАЛЯВА задълженията за ДДС от 174 366,05 лв. на 55 934,81 лв., както и

НАМАЛЯВА определените лихви за ДДС от 36 633,79 лв. на 11 529,72 лв.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на "Млечен път" Д. със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22221020006902-091-001/25.05.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1355/01.09.2021 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно установените му задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане за 2019 г. в размер на 40 715,83 лв. и лихва от 4 750,56 лв.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите – Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП да заплати на "Млечен път" Д. със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], разноски по делото в размер на 1 749,82 € (хиляди четиристотин четиридесет и девет евро и 82 евро цента), с левова равностойност 3 422,35 лв. (три хиляди четиристотин двадесет и два лева и 35 ст.).

ОСЪЖДА "Млечен път" Д. със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите – Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 57,55 € (петдесет и седем евро и 55 евро цента), с левова равностойност 112,56 лв. сто и дванадесет лева и 56 ст.) Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: