

# РЕШЕНИЕ

№ 4544

гр. София, 06.07.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 20 състав**, в публично заседание на 17.05.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Светлана Димитрова**

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **4465** по описа за **2022** 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 „КОЛЕКТ ПЛЮС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], ул.“504“, № 12, представлявано от управителя и едноличен собственик Г. А. Г., чрез представител по пълномощие адв. К. Г., срещу ревизионен акт № Р-22221921002027-091-001 от 16.11.2021 г., поправен с ревизионен акт за поправка на РА № П-22221921205608-003-001 от 09.12.2021 г., издаден съвместно от Р. Р. Б. – орган, възложил ревизията, и М. К. М. – ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 260 от 17.02.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“(ОДОП) С., с който са установени допълнителни задължения по Закона за данък добавена стойност(ЗДДС) -ДДС за внасяне в размер на 28 104,31 лв., и лихви за забава - 9049,11 лв. и са установени по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) задължения за корпоративен данък за 2018 г., в размер на 41 424,61 лв. и лихви за забава – 11 058,95 лв.

В жалбата се сочи, че оспореният РА в потвърдената му част е необоснован, постановен при неправилно приложение на материалния закон и при нарушение на процедурните правила. В нарушение на чл.57 ДОПК ревизиращият екип не е събрал всички относими доказателства и не са искани обяснения от лица и държавни органи. РА не е мотивиран, а само позоваването на ревизионния доклад (РД) не е достатъчно. Необосновани са и изводите относно преобразуването на финансовия

резултат на дружеството. Приходните органи не са се съобразили с легалната дефиниция на понятието „документална обосновааност“, дадено в т. 34 от ДР на ЗКПО. От една страна ревизираното дружество е спазвало изискванията на Закона за счетоводството и всички разходи са документирани, а от друга няма съдебен акт, който да признава използваните от доставчиците документи за неистински. По отношение на начисления ДДС изводите почиват на предположения, а не на реални доказателства. Налице са достатъчно писмени документи, обосноваващи реалността на доставките. Няма никакви данни за участие на дружеството в данъчни измами. Изводите на ревизиращия екип противоречат на практиката на СЕС и на ВАС. Претендира присъждането на разноски по представения списък. Представя писмени бележки.

Ответникът – директор на дирекция „ОДОП“С. чрез процесуалния си представител юрк. З. оспорва жалбата като неоснователна. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение, в размер на 7820.96лв., изчислено съобразно материалния интерес по чл.8,ал.1 във връзка с чл.7,ал.2 т Наредба № 1/2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. Представя писмени бележки.

СГП – редовно уведомена, не изпраща представител и не заявява становище по жалбата.

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-22221921002027-020-001/08.04.2021 г., издадена от Р. Р. Б. - началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С.. Със заповедта е възложено извършването на ревизия на „КОЛЕКТ ПЛЮС“ ЕООД за определяне задълженията на дружеството по реда на ЗДДС за данъчни периоди 01.07. -31.12.2018 г. и по реда на ЗКПО – корпоративен данък за периода 01.01.-31.12.2018 г., със срок на завършване до три месеца от датата на връчване на ЗВР. т.е. до 20.08.2021 г. Със заповедта за възлагане на ревизията съобразно изискванията на чл.113, ал.1 ДОПК са определени данните за ревизираното лице по чл.81, ал.1, т.2-5 ДОПК, както и ревизиращите органи по приходите и срокът за извършване на ревизията. ЗВР е връчена на ревизираното лице по електронен път на 20.05.2021 г. Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221921002027-020-002/17.08.2021 г., издадена от органа, възложил ревизията, е удължен срока за завършването ѝ до 20.10.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221921002027-092-001/08.10.2021 г., връчен по електронен път на 28.07.2021 г. В срока и на основание чл. 117. ал. 5 от ДОПК е подадено Искане за продължаване на срока за подаване на възражение, вх. №53-00-1386#3/26.10.2021 г. С Уведомление, изх. №Р-22221921002027-РУС-001/01.11.2021 г. срокът е продължен до 15.11.2021 г. В срока по чл.117, ал.5 ДОПК ревизираното дружество не е подало писмено възражение. Ревизията приключва с РА № Р-22221921002027-091-001/16.11.2021 г. издаден от Р. Р. Б. - орган, възложил ревизията и М. К. М. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията. връчен по електронен път на 29.11.2021 г. С РА са определени резултати за ревизираните периоди, както следва: ДДС за внасяне в размер на 30 229,53 лв. и лихви - 9 049,11 лв. при деклариран и внесен ДДС в размер на 2 125,22 лв.; КД в размер на 41 424,61 лв. и лихви 11 058,95 лв. при деклариран

нулев резултат. С Ревизионен акт за поправка на РА № П-22221921205608-003-001 от 09.12.2021 г., издаден на основание чл.133 ал.3 ДОПК от горепосочените органи по приходите е отстранена очевидна фактическа грешка в издадения РА, като Таблица № 3 се променя като се вписват следните данни: задълженията за корпоративен данък за 2018г. са в размер 41424.64 лв. главница и лихва за забава -11058.95лв., задълженията по ЗДДС са в размер на 28104.31лв. и съответните лихви за забава, в размер на 9049.11 лв.

Ревизионният акт е обжалван изцяло по административен ред пред директора на Дирекция „ОДОП”С. с жалба, вх. № 53-06-9740/13.12.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-2041/16.12.2021 г. по регистъра на дирекция „ОДОП“- С.. С Решение № 260/17.02.2022 г. РА е потвърден в частта относно установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди 01.07.-30.09.2018 г. и по ЗКПО - КД за данъчен период 01.01.-31.12.2018 г., а в останалата част, в която не са извършени корекции на декларираните резултати по реда на ЗДДС и не са определени лихви за периодите 01.10.-31.12.2018г., жалбата е оставена без разглеждане като недопустима.

В хода на ревизията е установено, че декларираната дейност на дружеството през ревизирания период е извършването на правни услуги и управление на инвестиционни имоти.

На основание чл.45 ДОПК са извършени насрещни проверки на преките доставчици на жалбоподателя както следва:

- „СТУДИО СТАР 5“ ЕООД. Ревизираното дружество е ползвало право на приспадане на данъчен кредит по издадените от този доставчик ф/ри № 1343/15.08.2018 г. с предмет „Договор за сътрудничество и съвместна дейност в областта на покупко-продажба на недвижими имоти“ и № 1356/22.08.2018 г. с предмет „Плащане по договор за посредническа услуга“. Изготвено е ИПДПОЗЛ № П-2222102112758-040-001/206.2021 г. На посоченият адрес не е открит офис на дружеството или представител на същото при двукратни посещения от данъчните органи. Искането е връчено по реда на чл.32 ДОПК. Исканите документи и писмени обяснения не са представени. Констатирано е, че това дружество е deregистрирано по ЗДДС на 14.01.2020 г. по инициатива на приходните органи. В дружеството има три лица, назначени лица на трудови договори, на длъжности „графичен дизайнер“, „фотограф“ и „маркетинг мениджър“. Няма данни и за наети лица по извънтрудовоправни отношения. Справката в Имотния регистър показва, че доставчикът няма собствени недвижими имоти и наемни договори за такива. В дневниците за покупки няма отразени фактури с предмет наемни вноски на ДМА. Дружеството няма подадена ГДД по чл.92 ЗКПО. Приходните органи са приели, че липсват доказателства за складова, кадрова и материално-техническа обезпеченост на този доставчик, поради което фактурираните доставки не са реално извършени.

- „ИНТО БРАНДИНГ ТИМ“ ЕООД. Ревизираното дружество е ползвало право на приспадане на данъчен кредит по издадените от този доставчик ф/ри № 317/06.08.2018 г. с предмет „По договор за счетоводно-консултантски услуги – абонамент м.07,08 и 09.2018 г.“ и № 319/10.08.2018 г., с предмет „Договор за изработка на софтуер, сървър“. Изготвено е ИПДПОЗЛ № П-2222102112764-040-001/23.06.2021 г. На посочения адрес не е открит офис на дружеството или представител на същото при двукратни посещения от данъчните органи. Искането е връчено по реда на чл.32 ДОПК. Исканите документи и писмени обяснения не са представени. Констатирано е, че това дружество е deregистрирано по ЗДДС на 18.10.2018 г. по инициатива на

приходните органи. Не са представени доказателства за придобиване на стоките и материалите, необходими за извършване на фактурираните услуги. В дружеството има назначени лица на трудови договори 18 лица, на длъжности „програмист софтуерни приложения“, „ръководител проект“, „мениджър проекти“. Няма данни и за наети лица по извънтрудовоправни отношения. Констатирано е, че доставчикът не разполага с необходимата кадрова обезпеченост за извършване на счетоводно-консултантски услуги. Справката в Имотния регистър показва, че това дружество няма собствени недвижими имоти и наемни договори за такива. В дневниците за покупки няма отразени фактури с предмет наемни вноски на ДМА. Няма доказателства за произхода на вложените материали. Приходните органи са приели, че липсват доказателства за складова, кадрова и материално-техническа обезпеченост на този доставчик, поради което фактурираните доставки не са реално извършени.

- „ВИРУС А.“ ЕООД. Ревизираното дружество е ползвало право на приспадане на данъчен кредит по издадените от този доставчик ф/ри № 2470/01.08.2018 г. с предмет „Плащане по договор за маркетингово проучване“ и № 2489/24.08.2018 . с предмет „Договор за възлагане на проучване на длъжници“. Изготвено е ИПЗПОЗЛ № П-2222102112027-141-001/23.06.2021 г. На посочения адрес не е открит офис на дружеството или представител на същото при двукратни посещения от данъчните органи. Искането е връчено по реда на чл.32 ДОПК. Исканите документи и писмени обяснения не са представени. Констатирано е, че това дружество е deregистрирано по ЗДДС на 26.07.2019 г. по инициатива на приходните органи. При проверка в Имотния регистър е установено, че дружеството няма собствени недвижими имоти и наемни договори за такива. В дневниците за покупки няма отразени фактури с предмет наемни вноски на ДМА. През ревизирания период има 4 лица назначени на трудови договори на длъжност „експерт реклама“, „анализатор проучване на пазари“ и „графичен дизайнер“. Няма данни и за наети лица по извънтрудовоправни отношения. Няма доказателства за произхода на вложените материали. Въз основа на анализ на събраните доказателства приходните органи са приели, че липсват доказателства за складова, кадрова и материално-техническа обезпеченост на този доставчик, поради което фактурираните доставки не са реално извършени.

От представеното писмо, вх.№ 53-00-1386/09.09.2021 г. от „Юробанк България“ АД е видно, че плащанията към тримата доставчици „СТУДИО СТАР 5“ ЕООД, „ИНТО БРАНДИНГ ТИМ“ ЕООД и „ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД са извършени по банков път, като сумите са преведени по една банкова сметка № [банкова сметка]. От същото писмо се установява, че тази сметка е на „УЪРЛД АДВЪРТАЙЗИНГ 2015“ ЕООД като управителят В. Б. е упълномощил лицата А. Н. П. и Н. В. П. да извършват разпоредителни действия с банковата сметка. От горното приходните органи са обосנוвали извод, че ревизираното лице е знаело за наличието на свързаност между посочените доставчици.

В обобщение е прието, че предметът на доставките е наличен, но фактурираните услуги не са предоставени от издателите на фактурите, поради което на ревизираното дружество следва да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури.

На основание чл.71, т.1 и чл.68, ал.1, т.1 и ал.2 ЗДДС приходните органи са отказали правото на приспадане на ДДС в общ размер на 104,31 лв. тъй като не са представени данъчни документи в съответствие с изискванията на чл.114 и чл.115 ЗДДС.

През ревизирия период ревизираното дружество е отчетло разходи за получени външни услуги в размер на 111 430 лв. по фактурите, издадени от „СТУДИО СТАР 5“ ЕООД, „ИНТО БРАНДИНГ ТИМ“ ЕООД и „ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД. Приходните органи приемат, че фактурираните услуги не са реално извършени от посочените в тях доставчици, поради което посочените в тях разходи не следва да се признават за данъчни цели на основание чл.16, ал.2, т.4 от ЗКПО и данъчният финансов резултат за 2018 г. се определя без да се вземат под внимание тези сделки. Финансовият резултат е преобразуван в посока увеличение с сумата от 111 430 лв.

На основание чл.26, т.2 ЗКПО приходните органи не са признали за данъчни цели декларираните разходи, в размер на 508 565,90 лв., тъй като не са представени документи за тяхното извършване, като с тази сума следва да бъде увеличен счетоводният финансов резултат. В резултат на това е начислен корпоративен данък за 2018 г., в размер на 41 424,61 лв. и лихви за забава – 11 058,95 лв.

В своето решение директорът на дирекция „ОДОП“ приема, че фактурираните доставки на услуги, за които е приспаднал данъчен кредит липсват, като е налице т. нар. абсолютна симулация на доставки. С тези фактури е създадена една правна привидност, зад която не стоят реално извършени доставки по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. Не са възникнали данъчни събития по реда чл. 25 от ЗДДС. Фактурирани са доставки, които не са извършени въобще, а не само между контрагентите, посочени във фактурите като доставчик и получател. За доставките липсват не само данни за фактическото им извършване, но и такива за последващото им използване в стопанската дейност на ревизирия субект. Отчетените във връзка с фактурите разходи се явяват необосновани, с произтичащите от това материално правни последици, а именно коригиране на финансовия резултат с тези разходи за целите на ЗКПО. Ревизираното лице умишлено е участвало в данъчна измама и е застрашило функционирането на общата система на ДДС, поради което няма право да се позовава на принципите на данъчен неутралитет.

По делото е изслушана съдебно-икономическа експертиза, от заключението на която се установява следното: Процесните фактури, са включени в дневника за покупки на „КОЛЕКТ ПЛЮС“ ЕООД и са отразени в данните на справка-декларация за ДДС за м.08.2018 г. Процесните фактури, издадени от доставчиците на „КОЛЕКТ ПЛЮС“ ЕООД - „СТУДИО СТАР 5“ ЕООД, „ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД и „ИНТО БРАНДИНГ ТИМ“ ЕООД са включени в дневниците за продажби на всеки от доставчиците и са отразени в данните на справка-декларация за ДДС за м.08.2018 г.; Вещото лице проследява какви документи са представени към всяка едно от процесните фактури;

-По отношение на „СТУДИО СТАР 5“ ЕООД: Няма данни за постъпило плащане по СД за ДДС за данъчен период м.08.2018 г., няма данни за подадена ГДД по чл.92 от ЗКПО за финансовата 2018 г. Заключение: Не е достатъчно само процесните фактури да са отразени в СД за ДДС и данъкът да е начислен. Дори да се представят счетоводни регистри за осчетоводяване на фактурите, издадени от „Студио Стар 5“ ЕООД, дружеството не е изпълнило разпоредбите на законодателството – да декларира финансовия си резултат за 2018 г. и да публикува данните си с ГФО.

-По отношение на „ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД: Няма данни за постъпило плащане по СД за ДДС за данъчен период м.08.2018 г. Подадена е ГДД по чл.92 за 2018 г., с приходи 5 864 120,14 лв. и разходи 5 863 033,63 лв. и счетоводна печалба 1 086,51 лв., начислен е корпоративен данък в размер на 108,65 лв., който не е внесен,

видно от информацията в писмото на НАП. В сайта на Търговския регистър не е публикуван ГФО за 2018 г., което се изисква от Закона за счетоводството.

-По отношение на "ИНТО БРАНДИНГ ТИМ" ЕООД: Няма данни за постъпило плащане по СД за ДДС за данъчен период м.08.2018 г. Подадена е ГДД по чл.92 за 2018 г. с приходи 1 200 608,79 лв. и разходи 1 199 790,80 лв. и счетоводна печалба 817,99 лв., начислен е корпоративен данък в размер на 81,80 лв., който не е внесен, видно от информацията в писмото на НАП. В сайта на Търговския регистър не е публикуван ГФО за 2018 г., което се изисква от Закона за счетоводството.

В счетоводството на жалбоподателя процесните фактури са осчетоводени както следва: Дебит сметка 601 Разходи за външни услуги, Дебит сметка 453/1 Начислен ДДС за покупките, Кредит сметка 400/1 Доставчици в лева. В счетоводството на доставчиците „СТУДИО СТАР 5“ ЕООД, "ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ" ЕООД фактурите са осчетоводени както следва: Дебит сметка 411 Клиенти, Дебит сметка 453/2 Начислен ДДС за продажбите, Дебит сметка 703 Приходи от продажба на услуги. По отношение на "ИНТО БРАНДИНГ ТИМ" ЕООД фактура № 319/10.08.2018 г. е осчетоводена у ревизираното дружество както следва: Дебит сметка 212 Програмни продукти, Дебит сметка 453/1 Начислен ДДС за покупките, Кредит сметка 400/1 Доставчици в лева.

Ревизираното дружество е водило редовно и правилно счетоводство.

В заключението на допълнителната СИЕ е отразено следното: Фактурите, издадени от „СТУДИО СТАР 5“ ЕООД, са в резултат на сключени договори: Договор за сътрудничество и съвместна дейност от 02.05.2018 със страни: „Колект Плюс“ ЕООД и „Студио Стар 5“ ЕООД, като страните /не се посочва коя от страните е Възложител и коя Изпълнител/ се споразумяват за следното /лист 182/: декларират намерението си за сътрудничество и съвместна дейност в областта на покупко-продажбата на недвижими имоти в условията на трайно изпълнение в рамките на договорения срок от шест месеца; Договор за посредничество от 01.06.2018 г. със страни: „Колект Плюс“ ЕООД - Възложител и „Студио Стар 5“ ЕООД – Изпълнител с предмет: Възложителят възлага, а Изпълнителите /записано е в множествено число – Изпълнители/ приемат да извършат следното /лист 183/: да проучат условията и подготвят сключването на договор за реализацията на: 1.Апартамент, находящ се в [населено място], Б., к-с Панорама-Б., [жилищен адрес].14 и 2.Апартамент, находящ се в [населено място], Б., [улица], ет.3, ап.5.2А1; да водят преговори до окончателното сключване на договор между Възложителя и купувачи на имотите. Плащането е осчетоводено у доставчика.

В заключението е описано съдържанието на допълнително представените: Оферта /Проект/ за покупко-продажба на недвижим имот с дата 07.06.2018 г.; Нотариален акт за покупко-продажба на недвижими имоти №45, т.2, рег.№4121, дело №176 от 2014 г., който потвърждава, че описаните самостоятелни обекти в сградата – подземен гараж и мазе на собственост на жалбоподателя „Колект Плюс“ ЕООД, закупени през 2014 г., като същите са включени в представената оферта за продажба с посредник процесният доставчик „Студио Стар 5“ ЕООД; Договор за наем, сключен на 13.06.2016 г. между „Колект Плюс“ ЕООД – Наемодател и „Джи Мания“ ЕООД – Наемател на недвижим имот, находящ се на адрес: [населено място], кв .Б., [улица], комплекс „М. Б.“; нот. акт №41, т.12, рег. № 22057, дело №1679 от 2018 г.

Заклучението на вещото лице е, че доставчикът „Студио Стар 5“ ЕООД е оказал съдействие, съгласно сключения договор и описаният имот е продаден на С. М. и С.

М., вписан в н.а. № 41, т.12, рег.№ 22057, дело №1679 от 2018 г. /23.08.2018 г./ Датата на нотариалния акт съответства по време на представяне на офертата /07.06.2018 г./, както и на сключените договори със „Студио Стар 5“ ЕООД на 02.05.2018 г. и 01.06.2018 г.

При така установените факти съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима като подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК от лице, имащо правен интерес от оспорването, срещу подлежащ на обжалване административен акт и след като е осъществено обжалването по административен ред съобразно изискванията на чл.156, ал.2 ДОПК.

Разгледана по същество жалбата е частично основателна

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосновааност на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Не се установяват пороци, обосноваващи нищожността на РА.

Настоящият съдебен състав намира, че оспореният РА № Р-22221921002027-091-001 от 16.11.2021 г., поправен с ревизионен акт за поправка на РА № П-22221921205608-003-001 от 09.12.2021 г., е издаден от компетентен орган в кръга на предоставените му правомощия и в предвидените от закона форма и съдържание. РА е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, видно от представените от ответника преки доказателства по чл. 184, ал. 1 ГПК – удостоверения по чл. 24 ЗЕДЕУУ, възпроизведени на хартиен носител.

Атакувания РА е в предвидените форма и съдържание по чл. 120, ал.1 ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размера на обжалваните задължения. Не е изтекъл преклузивният срок чл. 109, ал. 1, изр. 1 ДОПК. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл следва да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. Съдържанието на РД съответства на законовата норма на чл. 117, ал. 2, т. 1-10 ДОПК, към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК.

При служебната проверка по чл.160 ал.2 от ДОПК, съдът не констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила.

Неоснователно е оплакването за допуснати съществени процесуални нарушения в хода на ревизионното производство. Доводът на жалбоподателя, че на практика не са извършени насрещни проверки на доставчиците не кореспондира със събрания по делото доказателствен материал. Видно от представените протоколи за извършени насрещни проверки на трите дружества „СТУДИО СТАР 5“ ЕООД, „ИНТО БРАНДИНГ ТИМ“ ЕООД и „ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД приходните органи са извършили всички предписани от закона действия с цел да бъдат проверени счетоводствата на тези доставчици и да бъдат представени исканите документи и писмени обяснения. И при тримата доставчици на посочените адреси не е открит офис на дружеството или представител на същото при двукратни посещения от данъчните органи. ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл.32 ДОПК. Исканите документи и писмени обяснения не са представени. От друга страна ревизиращият екип е направил справки за тези дружества в съответните информационни масиви и е събрал цялата находяща се и релевантна към ревизията информация. В хода на производството са

описани и анализирани и доставките, по които дружеството е изпълнител, като в резултат е прието, че липсват основания за коригирането им. Приходните органи са проявили нужната процесуална активност, при което са действали съобразно принципите, залегнали в чл.3 – 6 от ДОПК.

Неоснователно е и оплакването за липса на мотиви в РА и в решението на директора на дирекция „ОДОП“С.. В Решение № 260/17.02.2022 г. решаващият орган е изложил подробни собствени мотиви. Възприемането на доводите от ревизионния доклад в РА не представлява процесуално нарушение. В този смисъл е и Решение № 4833/19.04.2017 г., постановено по адм.д. № 5668/2016 г. на ВАС, съгласно което „За ревизиращите органи не съществува задължение да преповторят всички съображения и мотиви на РА, а единствено да обсъдят подадено възражение срещу РД, тъй като именно последното може да съдържа нови доводи или приложени нови доказателства. Възприемането на доводите от РД не е нарушение, нито липса на мотиви, при специалната уредба на чл.120, ал.2 ДОПК и с оглед задължителното тълкуване, дадено в Тълкувателно решение № 16/1975 г. на ОСГК на ВС.

По приложението на материалния закон:

По ЗДДС

1.С оспореният РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит, в размер на 28 000 лв. по фактурите, издадени от „СТУДИО СТАР 5“ ЕООД, “ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД и “ИНТО БРАНДИНГ ТИМ“ ЕООД като е прието, че не са изпълнени условията на чл.6 и чл.9 ЗДДС.

Съгласно константната практика на ВАС за да възникне и да се упражни законосъобразно правото на данъчен кредит, е необходимо по безспорен начин да се установи, че услугата е действително извършена и че стоката фактически е предадена от доставчика на получателя - чл. 6, ал. 1, чл. 9, ал. 1 във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 25, ал. 2 ЗДДС.

В оспорения ревизионен акт (стр.16) се обосновава извод за наличието на „относителна субективна симулация“ на фактурираните сделки – „предметът на доставките е наличен, тъй като с него е извършено последващо разпореждане, но услугите не са доставени от издателите на фактурите“. В решението на директора на дирекция „ОДОП“ (стр. 11) обаче е застъпено друго становище - „Не са възникнали данъчни събития по реда чл. 25 от ЗДДС. Фактурирани са доставки, които не са извършени въобще, а не само между контрагентите, посочени във фактурите като доставчик и получател. За доставките липсват не само данни за фактическото им извършване, но и такива за последващото им използване в стопанската дейност на ревизирувания субект“.

Това противоречие не е преодоляно и в съдебната фаза на производството.

Изводите си ревизиращият екип обосновава на първо място с липсата на кадрова и материална обезпеченост на процесните доставчици за извършване на фактурираните доставки.

В това отношение нееднократно в свои решения Върховният административен съд е посочвал, че не може да се вменява в тежест на получателя да извършва проверка и да контролира своите доставчици, респ. да отговаря за техните действия/бездействия. Обезпечеността на доставчиците – материално-техническа и кадрова не е предпоставка за правото на данъчен кредит и в този смисъл е и съдебната практика на СЕС – решение по дело С-324/11, решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11 и решение по дело С-18/13, която е възприета и в решенията на ВАС. Съгласно тази



практика липсата на обезпеченост на доставчика не може да рефлектира върху правото на данъчен кредит за получателя по доставките, освен ако приходната администрация или съда не установят, че е налице данъчна измама с участието и/или със знанието на получателя по доставките.

Приходните органи се позовават и на обстоятелството, че доставчиците не са представили доказателства за наличието на предходни доставки. Това разбиране противоречи на практиката на СЕС (присъединените дела С-80/11 С-142/11, дело С-285/11, дело С-324/11 и др.) съгласно които получателят по доставката не може да отговаря за действията, респ. бездействията на своите доставчици, включително да доказва тяхната обезпеченост за извършване на доставките.

Изводите на ревизиращите органи почиват и на факта, че „СТУДИО СТАР 5“ ЕООД, „ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД и „ИНТО БРАНДИНГ ТИМ“ ЕООД не са открити на посочените адреси за кореспонденция и не са представили исканите документи и писмени обяснения.

От една страна това само по себе си в никакъв случай не може да обосновава нереалност на доставките. От друга страна видно от заключението на експертизата в хода на извършените от вещото лице проверки тези доставчици са представили многобройни писмени доказателства, описани подробно и анализирани в самото заключение.

Необоснован е и изводът на решаващия орган за липса на данни за последваща реализация на получените от жалбоподателя доставки. В това отношение в самия ревизионен акт (стр.16 най-долу) се казва, така и в заключенията на вещото лице има категорични данни, че процесните доставки са свързани с икономическата дейност на дружеството и с тях е извършено последващо разпореждане.

Необосновани са и изводите, че „липсват доказателства за заплащане към изпълнителите, доколкото е установено, че плащанията по фактурите, издадени от трите дружества, са наредени към една и съща сметка, принадлежаща на трето лице“. От заключението на СИЕ се установява, че „СТУДИО СТАР 5“ ЕООД, „ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД и „ИНТО БРАНДИНГ ТИМ“ ЕООД са сключили договори за финансово обслужване с „Уърлд Адвъртайзинг 2015“ ЕООД, като последното от своя страна има задължението да получава по разплащателната си сметка суми от клиенти на тези дружества. Освен това в отговор на въпрос № 3 вещото лице категорично заявява, че сумите са преведени от „КОЛЕКТ ПЛЮС“ ЕООД и съгласно договорите за финансово обслужване, сметката по която постъпват сумите от „Колект Плюс“ ЕООД е на „Уърлд Адвъртайзинг 2015“ ЕООД, като на преводните нареждания е вписано името на всеки от доставчиците.

След като ревизиращият екип приема, че доставките са действително осъществени, спорно е дали изпълнението им е именно от издателя на фактурите. В този случай определящо е наличието на обективни данни, че сделките са белязани с измама, за която получателят е знаел или е бил длъжен да знае.

Изводът на приходните органи, че „няма как жалбоподателят да не е знаел, че спорните фактури не документират реални доставки“ е неправилен и не кореспондира със събраните по делото доказателства. Това твърдение ревизиращият екип обосновава със следните аргументи (стр.17 от РА) : „Чрез проверка в Търговския регистър жалбоподателят е могъл да се убеди в недоброе съвестното поведение на своите доставчици/нелоялност към Агенцията по вливанията, произтичащи от изискванията на чл.40 от Закона за счетоводството“.

Този извод не може да бъде споделен.

На първо място чл.40 от Закона за счетоводството е неотносим към настоящия правен спор, тъй като той касае предприятия от обществен интерес, каквито процесните доставчици не са. Още по-озадачаващо е позоваването на нелоялност към Агенцията по вписванията – изобщо не става ясно какво точно са имали предвид приходните органи и в какво конкретно се изразява тази нелоялност на ревизираното лице. А като се има предвид кои данни са достъпни до трети лица в Търговския регистър, евентуалната проверка по никакъв начин не може да извлече данни за недобросъвестност на доставчиците.

По-нататък в РА е прието, че „Ревизираното лице не е проявило отговорност и грижата на добър стопанин като не е изискувало необходимите документи за произход на стоката и сертификати, нито документи, доказващи завършени етапи от извършената услуга“.

Тези изводи противоречат на практиката на СЕС – Решение по присъединените дела С-80/11 и С-142/11 г. в което е посочено, че не се допуска национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на данъка върху добавената стойност.

Не може да бъде споделен и доводът на приходните органи, че наличието на знание у ревизираното лице на данъчна измама се доказва от обстоятелството, че извършеното плащане към доставчиците по банков ред е по една и съща сметка. Както бе споменато по-горе тази сметка обслужва и тримата доставчици, като в преводните документи се посочват имената на конкретното дружество, към което се извършва плащане, като видно от заключението на вещото лице жалбоподателят е получил изрично уведомление от доставчиците да превежда сумите именно по тази банкова сметка. Този вид финансова операция по никакъв начин не обуславя предполагаемо знание за наличието на данъчна измама.

Съдът намира, че не е установено от приходните органи, че процесните доставки са симулативни, т.е. че те са нищожни с оглед разпоредбата на чл. 26, ал. 2 ЗЗД, която предвижда, че привидните сделки са нищожни. За да е привидна една сделка, то трябва да се докаже, че с нея се прикрива друга сделка, а такова доказване в случая не е налице.

С оглед изложеното жалбата в тази част се явява основателна и РА № Р-22221921002027-091-001/16.11.2021 г., в частта, с която е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 28 800 лв. и лихви - 9 049,11 лв. по фактурите издадени от „СТУДИО СТАР 5“ ЕООД, „ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД и „ИНТО БРАНДИНГ ТИМ“ ЕООД следва да бъде отменен.

През данъчните периоди м.07.2018 г., м.09.2018 г. и м.09.2018 г. ревизираното дружество е приспаднало данъчен кредит в общ размер на 104,31 лв. и лихви в размер на 18,62 лв. по фактури, издадени от „Софийска вода“ АД, „Овергаз Мрежи“ АД, „ЧЕЗ Електро България“ АД, „Топ ФМ“ ООД, Нотариус Н. Л.. В хода на ревизионното производство не са представени доказателства (фактури), установяващи извършването на фактурираните покупки. Такива не са представени и пред настоящата инстанция. С оглед на това съдът намира, че законосъобразно приходните

органи на основание чл.71, т.1 и чл.68, ал.1, т.1 и ал.2 ЗДДС са отказали правото на приспадане на ДДС, в общ размер на 104,31 лв. и лихви – 18,62 лв., тъй като не са представени данъчни документи в съответствие с изискванията на чл.114 и чл.115 ЗДДС и РА в тази част следва да бъде потвърден.

По ЗКПО

2. С РА е начислен корпоративен данък в размер на 41 424,61 лв и лихви - 11 058,95 лв.

На основание чл.16, ал.1, във вр. чл.16, ал.2, т.4 ЗКПО е увеличен данъчният финансов резултат за 2018 г. със сумата от 111 430 лв. следствие на непризнати разходи по издадените от „СТУДИО СТАР 5“ ЕООД, “ВИРУС АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД и “ИНТО БРАНДИНГ ТИМ“ ЕООД фактури. Съгласно изложеното в т.1 от настоящото решение тези разходи следва да бъдат признати, поради което съдът намира, че неправилно е извършено посоченото увеличение и е начислен корпоративен данък в размер на 11 143 лв. и лихви – 3 253,14 лв. и РА в тази част следва да бъде отменен.

На основание чл.26, т.2 ЗКПО не са признати за данъчни цели декларираните от жалбоподателя разходи в размер на 508 565,90 лв. Закона за счетоводството в чл. 4, ал.3 въвежда изискването счетоводното отчитане се извършва въз основа на документална обосновааност на стопанските операции и факти. При липса на първични счетоводни документи, няма основание за извършване на счетоводни записвания. Съгласно чл.26, т.1 и т. 2 ЗКПО не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани, а чл.10, ал.1 определя, че документална обосновааност е налице, когато стопанската операция е обоснована с първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството. Както в хода на ревизионното производство, така и пред настоящата инстанция не са ангажирани доказателства за извършването на тези разходи поради което законосъобразно те не са признати за данъчни цели от приходните органи.

С оглед на това РА следва да бъде потвърден в частта, с която е начислен корпоративен данък, в размер на 30 281,61 лв. и лихви – 7 805,81 лв.

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът трябва да се произнесе по претенцията на страните за присъждане на разноски.

На основание чл.161, ал.1 ДОПК на жалбоподателя следва да се присъдят разноските по списъка по чл.81 ГПК/л.528 от делото, претендирани в общ размер 3520лева/съразмерно уважената част от жалбата, съобразно МИ -89639,98 лв., в размер на 2 051.57 лв. На ответника на основание чл.161,ал.1,изр.3 ДОПК съобразно отхвърлената част от жалбата следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение, определено по реда на чл.8,ал.1, във вр.чл.7,ал.2 от Наредба № 182004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, в размер на 3641.57 лв

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 ДОПК Административен съд София-град, 20 състав

## **Р Е Ш И:**

**ОТМЕНЯ** РА № Р-22221921002027-091-001/16.11.2021 г., поправен с ревизионен акт за поправка на РА № П-22221921205608-003-001 от 09.12.2021 г., потвърден в оспорената част с Решение № 260/17.02.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване

и данъчно-осигурителна практика“ в частта, с която за 01.07. -30.09.2018 г. е начислен допълнителен ДДС, в размер на 28 800 лв. и лихви - 9 049.11 лв. и в частта ,с която за данъчен период 01.01.-31.12.2018г. е начислен корпоративен данък, в размер на 11 143 лв. и съответните лихви – 3 253,14 лв.

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата срещу РА № Р-22221921002027-091-001/16.11.2021 г., поправен с ревизионен акт за поправка на РА № П-22221921205608-003-001 от 09.12.2021 г., потвърден в оспорената част с Решение № 260/17.02.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ в останалата част с която е начислен допълнителен ДДС в размер на 104,31 лв. и лихви – 18,62 лв. и в частта, с която за периода 01.01.-31.12.2018г. е начислен корпоративен данък,размер на 30 281,61 лв. и лихви – 7 805,81 лв.

**ОСЪЖДА** Национална агенция за приходите да заплати на „КОЛЕКТ ПЛЮС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], ул.“504“, № 12, разноски по делото в размер на 2 051.57/ две хиляди и петдесет и един лева и петдесет и седем стотинки/лева.

**ОСЪЖДА** „КОЛЕКТ ПЛЮС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], ул.“504“, № 12, да заплати на Национална агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 3641.57/три хиляди шестстотин четиридесет и един лева и петдесет и седем стотинки/лева.

Решението подлежи на обжалване чрез Административен съд София-град пред Върховен административен съд на Република България в 14 дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: