

# РЕШЕНИЕ

№ 4635

гр. София, 17.08.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 20 състав**, в публично заседание на 22.07.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Светлана Димитрова**

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **8855** по описа за **2019** 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 [фирма], ЕИК:[ЕИК], чрез управителя Д. Х., срещу ревизионен акт /РА/ № Р-22221518003850-091-001/22.02.2019 г., издаден от Р. Р. Б. - началник сектор „Ревизии“, дирекция Контрол при ТД на НАП, възложил ревизията, и Е. М. И.-Г. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП, ръководител на ревизията, частично потвърден с решение № 829/15.05.2019 г. на директора на дирекция „ОДОП“ - [населено място] при ЦУ на НАП.

Предмет на оспорване в настоящото съдебно производство е ревизионен акт № Р-22221518003850-091-001/22.02.2019 г., в потвърдените с решението на Директора на Д”ОДОП” части, с които са установени задължения по ЗДДС за данъчни периоди от м. 07.2015г. до м.09.2015 г., м.11.2015г., м.12.2015, м.02.2016 г., от м.04.2016 г. до м.09.2016 г. в общ размер на 3483,96 лв. /главница/ и лихви за забава в размер на 1073,80 лв., както и в частта на установени задължения за корпоративен данък за 2015г. и 2017 г. в общ размер на 12 625,45 лв. ведно със съответните лихви в размер на 1239,90 лв.

В жалбата се сочи, че РА е незаконосъобразен, необоснован и неправилен, съставен при допуснати съществени нарушения на административно производствените правила и в противоречие с материалния закон. Твърди се, че административният орган не е

обсъдил прецизно събраните в хода на ревизията доказателства, което е обусловило и неправилност на правните изводи. Относно непризнатото право на приспадане на данъчен кредит по фактури от [фирма] се сочи, че извода на ревизиращите за липса на реалност на доставката се основава на непредставяне на изискваните документи и дерегистрацията на доставчика след датата на извършените доставки, което не представлява относимо доказателство, че дружеството не е извършило процесните доставки. Релевира се, че изводите за липса на ресурсна обезпеченост са направени въз основа на косвени констатации от информационните масиви на НАП, като ноторно известен факт е, че огромна част от търговските дружества вносители не притежават активи и многочислен персонал за извършване на търговската им дейност. Счита се, че изводите за липса на първични документи, необходими за доказване и осчетоводяване на извършените разходи за гориво не са съобразени с разпоредбата на чл. 10, ал. 6 от ЗКПО. Относно увеличението счетоводен финансов резултат със сумата от 227 772 лв., представляваща разход за закупени акции се сочи, че констатациите на ревизиращия орган за нищожност поради липса на издадени акции са неотнормирани към настоящия случай, като режимът на прехвърляне на акции няма нищо общо с прехвърлянето на дружествени дялове. Твърди се, че са представени копия на всички временни удостоверения, джира и релевантните страници на акционерната книга на дружеството [фирма], с които по безспорен начин се доказват извършените покупки-продажби на акции. Изразява се искане за отмяна на ревизионния акт в обжалваните части. Допълнително се излагат аргументи в писмени бележи от представител по пълномощие адв. А.. Претендират се направените по делото разноски съгласно представен списък.

Ответникът – директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – С. при Централно управление на Национална агенция за приходите, чрез процесуален представител юрк. Г. оспорва жалбата. Не претендира присъждане на разноски.

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 /ЗВР/ №Р-22221518003850-020-001 от 04.07.2018 г., връчена на упълномощено лице на 19.07.2018 г., изменена със ЗИЗВР Р-22221518003850-020-002/16.10.2018 г. и ЗИЗВР № Р-22221518003850-020-003/16.11.2018 г., всичките издадени от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“, при ТД на НАП С.. С цитираните заповеди е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 23.06.2015 г. до 31.12.2017 г. и по ЗКПО за данъчни периоди от 23.06.2015 г. до 31.05.2018 г. За възлагане на ревизията издаденият ЗВР орган по приходите е оправомощен със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. /л.17-19 по делото/. 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. На проверявания данъчен субект в съответствие с разпоредбата на чл. 113, ал.2 ДОПК е връчен екземпляр от заповедта за възлагане на ревизия по електронен път на 04.07.2018 г. Срокът на ревизията е следвало да завърши до 19.12.2018 г.

Резултатите от ревизията са отразени в Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221518003850-092-001/22.01.2019 г., връчен електронно на 24.01.2019 г. В срока и

на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подавано възражение срещу констатациите в РД.

Ревизионното производство приключва с РА № Р-22221518003850-091-001/22.02.2019 г., издаден от Р. Р. Б. - началник сектор „Ревизии“, дирекция Контрол при ТД на НАП, възложил ревизията, и Е. М. И.-Г. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП, ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 05.03.2019 г.

В законния срок ревизионният акт е обжалван изцяло по административен ред пред директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ при ЦУ на НАП - С. с жалба с вх. № 53-06-2932/20.03.2019г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-621/28.03.2019 г. по регистъра на дирекция ОДОП С..

В срокът по чл. 155, ал. 1 от ДОПК, Директорът на Дирекция „ОДОП“ е постановил Решение № 829/15.05.2019 г., с което ревизионният акт е потвърден в частта на установен резултат по ЗДДС за данъчни периоди от м. 07.2015г. до м.09.2015 г., м.11.2015г., м.12.2015, м.02.2016 г., от м.04.2016 г. до м.07.2015 г., м.09.2016 г. и в частта на установени задължения за корпоративен данък за 2015г. и 2017 г. ведно със съответните лихви и е отменен в оспорената част на установени задължения за корпоративен данък за 2016 г., като преписката е върната за извършване на нова ревизия. Решението е подписано в отсъствие на директора на Дирекция ОДОП, като за валидното му подписване са представени доказателства за командироване/л.101-л.103/ и Заповед № 930/20.11.2017 г./л.28/, по силата на която зам. директорът на дирекцията е оправомощен да изпълнява правомощията на титуляра при неговото отсъствие. Решението е връчено по електронен път на 17.05.2019 г.

На основание чл. 133, ал. 3 във вр. с чл. 155, ал. 9 от ДОПК по молба на жалбоподателя е издадено решение № 973/07.06.2019г. за поправка на очевидна фактическа грешка, допусната в решение № 829/15.05.2019 г., изразяваща се в потвърждаване на констатациите в РА по отношение установени задължения по ЗДДС за дан.период м. 08.2016г. Решението за поправка е обжалвано самостоятелно от жалбоподателя и по него е образувано отделно производство пред АССГ.

В хода на ревизионното производство е установено, че основна дейност на [фирма] през ревизирия период е в областта на филмопроизводството, организирането и заснемането на рекламни и музикални клипове, представления на живо, както и каскадьорски услуги.

Извършени са процесуални действия с цел установяване на относимите факти и обстоятелства, подробно описани на стр. 2 и 3 от РД, който съгласно чл. 120 от ДОПК е неразделна част от РА. На ревизираното лице са връчени Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ № Р-22221518003850-040-001/19.07.2018 г. и /ИПДПОЗЛ/ № Р-22221518003850-040-002/26.11.2018г. от 19.07.2018 г., с които са изискани пътни листове, пътни книжки или други документи, доказващи движението на наетите автомобили и доказателства, в отговор на което са представени доказателства от страна на жалбоподателя по електронен път.

По делото са приети писмените доказателства, представени с административната преписка, както и допълнително представени от ответната страна писмени и веществени доказателства, касаещи удостоверяването на положените квалифицирани електронни подписи на РА, РД и всички ЗВР, както и доказателства за командироване на Директора на Д”ОДОП”. От страна на жалбоподателя са представени

уведомително писмо от [фирма] ведно с Протокол от събрание на съвета на директорите, както и документи от извършени проверки в Инфонотари относно валидността на положените подписи в РД, РА, ЗВР и всички ИЗВР.

В тази връзка в хода на съдебното производство е прието заключение на съдебно - техническа експертиза, изготвена от вещо лице П. К.. Вещото лице е извършило подробен анализ на положените електронни подписи в РД, РА, ЗВР и ИЗВР, при който е установило, че всички документи са подписани с валидни към момента на подписване КЕП и интегритета на цитираните документи не е нарушен. Съдът кредитира приетото и неоспорено от страните заключение на вещото лице П. К. като обективно и компетентно изготвено, съдържащо подробен отговор на поставените му задачи.

В хода на съдебното производство е прието заключение на съдебно - счетоводна експертиза, изготвена от вещо лице Г. А.. Вещото лице е работило по представените по делото доказателства, както и по допълнително представени след посещение на счетоводната компания, обслужваща жалбоподателя договори, РКО, ПКО, ОВ и извлечения от счетоводни сметки. Съдът кредитира приетото и неоспорено от страните заключение на вещото лице Г. А. като обективно и компетентно изготвено, съдържащо подробен отговор на поставените му задачи.

Въз основа на всички приети по делото доказателства и констатациите на вещите лица, се установява следното:

1. Относно установени задължения по ЗДДС

С РА за данъчни периоди от м. 07.2015г. до м.09.2015 г., м.11.2015г., м.12.2015, м.02.2016 г., от м.04.2016 г. до м.09.2016 г. не е признато право на данъчен кредит в общ размер на 1814,96 лв. на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 и чл. 9, ал. 3 от ЗДДС по фактури, подробно изброени на стр. 21 и 22 от РД, издадени от [фирма], „Порше И. А.“, [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], документиращи доставки на гориво и смазочни материали.

Съгласно дадените обяснения от жалбоподателя, същият е отчитал разходи за гориво и смазочни материали във връзка с икономическата му дейност, свързана с каскадьорски услуги. С фактура № 279228/30.08.2016 г. дружеството е закупило от [фирма], товарен автомобил, а с фактура № 3375/12.12.2016 г., издадена от СД Ш. е закупен друг товарен автомобил. До покупката на товарните транспортни средства е ползван автомобил АУДИ А8, собственост на управителя на дружеството, за който е представен договор за наем от 01.07.2015 г. и БМХ 3, собственост на П. Е., назначена на трудов договор в дружеството, за което е представен договор за наем от 01.07.2015 г.

В хода на ревизията са изискани от жалбоподателя пътни листа, пътни книжки и/или други документи, доказващи движението на автомобилите, изминат пробег за съответен курс, първични документи, необходими за доказване и осчетоводяване на извършените разходи по експлоатация на автомобилите и др. факти. Изискани са писмени обяснения относно дейността, за която се използват автомобилите, кой ги управлява, къде са гарирани, какви товари се превозват с тях, изминатият пробег.

Изисканите доказателства не са представени, поради което на основание чл. 70, ал. 1, т. 2, във връзка с разпоредбата на чл. 9, ал. 3 от ЗДДС, органа по приходите не е признал правото на ползване на данъчен кредит по всички фактури, издадени от [фирма], „Порше И. А.“, [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], като са изложени аргументи, че вещите се използват за цели, различни от

независимата икономическа дейност на жалбоподателя, поради което не се следва право на приспадане на данъчен кредит.

На следващо място с РА на основание чл. 69, ал.1, т.1 във вр. с чл. 68, ал.1, т.1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 1 668,00 лв. за данъчен период месец 12.2015 г. по фактури № [ЕГН]/28.12.2015г. и №[ЕГН]/23.12.2015г., издадени от [фирма], с предмет доставка на предпазни и осигурителни средства и дрехи/обувки.

След проверка в информационния масив на НАП е установено, че фактурите са включени в дневника за продажби на доставчика.

На дружеството е извършена насрещна проверка на основание чл. 45 от ДОПК, приключила по реда на чл. 32 от ДОПК, в резултат на която не са представени изисканите доказателства.

Ревизиращият орган е констатирал, че дружеството е deregистрирано по ЗДДС на 24.03.2015 г. и има задължения към бюджета в особено голям размер.

Относно кадровата обезпеченост е установено, че [фирма] няма назначени по трудов договор лица, нито са подавани справки по реда на чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени доходи на лица, наети по извънтрудови правоотношения.

Органът по приходите е извел извод, че на основание чл. 37, ал. 4 от ДОПК изисканите документи не съществуват и не е доказано наличието на облагаеми доставки и възникване на данъчни събития по ЗДДС. Изложени са мотиви, че доставчикът не е представил доказателства, удостоверяващи необходимата обезпеченост за извършване на фактурираните доставки в т.ч доказателства за трудови ресурси, както и за техническа обезпеченост и наличие на ДМА. Изведен е извод, че стоката, фактурирана като предмет на доставката, за която се претендира приспадане на данъчен кредит изобщо липсва и е налице т. нар. абсолютна симулация на доставка. Въз основа на изложеното на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 1668,00 лв. по издадени фактури от [фирма].

2. Относно установени задължения по ЗКПО

2.1 За финансовата 2015 г.

Установява се, че жалбоподателят е подал Годишна данъчна декларация за финансовата 2015 година, с вх. 2215И0081836/30.03.2016 г. със счетоводен финансов резултат (печалба) в размер на 45760,54 лв. и формиран данъчен финансов резултат (печалба) в размер на 46430,37 лв. Деклариран е корпоративен данък 4643,04 лв.

За тази финансова година жалбоподателят е отчетел разходи за гориво и смазочни средства по фактури, описани на стр. 5 до 6 от РД, издадени от Л. България” Е., „Порше И. А.”, [фирма], [фирма]. В хода на ревизията са изискани пътни листа, пътни книжки и/или други документи, доказващи движението на автомобилите, изминат пробег за съответен курс, първични документи, необходими за доказване и осчетоводяване на извършените разходи по експлоатация на автомобилите и др. факти, но такива не са представени. Приходният орган е изложил мотиви, че не са представени разходооправдателни документи като пътни листа, заповеди за командировки, отчети за извършена работа или друго доказателство, което да обоснове разходването на хиляди литри гориво. Изложено е, че от представените доказателства е видно, че управителят на дружеството и негова служителка са отдали под наем собствените си МПС на [фирма], но дейността по експлоатацията им не е организирана документално по начин, изключващ личното ползване, поради което

отчетените разходи са класифицирани като документално необосновани. Въз основа на изложеното на основание чл. 26 т. 2 от ЗКПО, поради непредставяне на изисканите по надлежен начин първични документи, с РА е увеличен финансовият резултат на [фирма] със сумата от 4 412,62 лв., представляваща данъчната основа по горесцитираните фактури.

В резултат на извършените корекции с РА за 2015 г. е установена данъчна печалба в размер на 50 852,99 лв., върху която е начислен корпоративен данък в размер на 5084,30 лв. След приспадане на надвнесен от минали години корпоративен данък от жалбоподателя в размер на 4643,04 лв. е останала дължима разлика за внасяне в размер на 441,26 лв. по която са начислени лихви за забава в размер на 129,70 лв.

2.2 За финансовата 2017 г.

Установява се, че жалбоподателят е подал Годишна данъчна декларация за финансовата 2017 година, с вх. 2215ИЮ142625/26.02.2018 г. със счетоводен финансов резултат (печалба) в размер на 53 730,71 лв. и формиран данъчен финансов резултат (печалба) в размер на 62 095,12 лв. Деклариран е корпоративен данък 6209,51 лв.

За тази финансова година жалбоподателят е отчетел разходи в размер на 5300 лв. за дограма по фактури, описани на стр. 13 от РД, издадени от [фирма]. На основание чл. 26 т. 2 от ЗКПО, поради не представяне на изисканите по надлежен начин първични документи от ревизираното лице, удостоверяващи, че отчетените разходи са свързани с икономическата му дейност, с РА е увеличен финансовият резултат със сумата от 5 300 лв., представляваща данъчната основа по горесцитираните фактури, издадени от [фирма].

На следващо място се установява, че през отчетната 2017 г. [фирма] е закупило съгласно 38бр. договори за покупка на акции от [фирма] пакети от акции от капитала на [фирма], подробно описани на стр. 14 и 15 от РД на обща стойност 227 772,00 лева., платени в брой в деня на подписване на съответния договор. Впоследствие същите акции са продадени от жалбоподателя на [фирма] на обща стойност 111 230,08 лева., платени в брой в деня на подписване на съответния договор. В резултат на извършените сделки е реализирана загуба в размер на 116 541,92 лева.

Във връзка с отчетените покупко-продажби на акции в хода на ревизията жалбоподателят е представил договори и писмени обяснения, в които е посочил, че акциите са придобити чрез закупуването им от [фирма] в периода 03.07.2017 г. - 29.11.2017 г. с цел придобиване на значително участие върху дружество [фирма], което притежава съоръжения от увеселителен характер на езерото А. в [населено място]. Посочено е, че покупната и продажната цена са формирани по договорка между управителите на двете дружества и е упомената в сключените договори. След като жалбоподателят е установил, че за придобиване на значителното участие в дружеството, ще бъдат необходими много повече средства от тези, с които разполага [фирма], е взел решение, закупените вече акции да се продадат на друго заинтересовано дружество, но при по-ниска цена. Съгласно твърденията на жалбоподателя закупените акции са част от капитала на [фирма]. След извършена справка от приходния орган в ТР на Агенция по вписванията, относно прехвърляне на правото на собственост върху акциите, констатирано, че не са извършвани промени по партидата на [фирма] в Търговския Регистър.

Допълнително към подадената жалба срещу РА до директора на Д „ОДОП” са представени копия на временни удостоверения с джира /246 броя/, извлечение от акционерната книга на [фирма] и документи за плащане в брой /разходни касови

ордери/ на цената по договорите за покупка на акции.

Видно от приложените 246 броя временни удостоверения, същите са издадени от [фирма] на [фирма], като на тях е положен печат на цитираното дружество и подпис на представляващия го. Във временните удостоверения, издадени през 2017г. с номера от 6 до 602 като първоначален собственик е вписано дружеството [фирма]. Съгласно поставените джира на гърба на временните удостоверения акциите са продадени от [фирма] на [фирма], което от своя страна ги е продало на жалбоподателя, след което акциите са продадени на [фирма], за което дружество се установява, че извършва счетоводното обслужване на жалбоподателя. Трите джира на всяко отделно удостоверение не са положени на ръка, а са разпечатани на принтер.

Липсват представени доказателства за начина, по който [фирма] е придобило собствеността върху спорните акции от капитала на [фирма], за да може впоследствие да ги продаде на [фирма]. В представената от жалбоподателя извадка от книгата на акционерите липсват отбелязвания за твърдените прехвърляния на акции. Там е посочено единствено, че акциите от капитала на [фирма] са продадени от жалбоподателя на [фирма], като липсват данни за предходни прехвърляния, нито фигурират данни за първоначалния собственик на [фирма] - „Д. Л. Л.” - М., който не е вписан при издаването на временните удостоверения.

От всички представени временни удостоверения се установява, че предмет на прехвърлителни сделки са общо 8 436 бр. акции с номинал от 10,00 лв., като общият внесен капитал на [фирма] е в размер на 265 520,00 лв. и е разпределен в 26 552 акции с номинал от 10,00 лв.

Приложени са и Разходни касови ордери, издадени от жалбоподателя за плащания по касов път на суми в общ размер на 227 772 лв., като за получател на сумите е посочено лицето Г. М. в качеството ѝ на представител на [фирма].

Видно от отразените към настоящия момент вписвания в Търговския Регистър по партидата на [фирма], едноличен собственик на капитала, състоящ се от 26 552 броя акции с номинал 10 лв. е „Д. Л. Л.”, учредено съгласно законите на Република М.. Последните отбелязвания в ТР са свързани с подадено заявление за обявяване на ГФО за 2017г., по което са получени указания от страна на ТР, че към подаденото заявление не е приложено удостоверение за актуално състояние на едноличния собственик на капитала „Д. Л. Л.” – М., от което да се установи, кои лица го представляват по националния му закон. Липсват отразявания в ТР, че част от акциите са продадени на други дружества.

В хода на съдебното производство жалбоподателят е представил Протокол на Съвета на директорите на [фирма] от 2014 г., съгласно който вписвания в акционерната книга на дружеството се правят от Д. В. Д.. Посочено е, че акционерната книга се води на електронен и хартиен носител, като е цитирано подробно, какви записи са направени за периода от 03.04.2014 г. до 31.12.2017 г. Въпреки изложените твърдения жалбоподателят не е представил доказателства, че цитираните записи действително фигурират в книгата на акционерите.

Въз основа на всичко гореизложено органът по приходите е приел, че представените договори за прехвърляне на акциите не изразяват истинската воля на страните и са създадени с цел облагодетелстване на ревизираното лице. Изведен е извод, че договорите не са изпълнени и направения разход в размер на 227 772,00 лева е с цел отклонение от данъчно облагане и документите не са отражение на реално получени/продадени акции. Изложени са мотиви, че няма данни за издадени

поименни акции на [фирма], поради което те не могат да бъдат обект на прехвърляне. Посочено е още, че при извършена проверка в ИС на НАП, е установено, че счетоводството и на ревизираното дружество и на [фирма], се извършва от [фирма], като Справки декларациите на двете дружества се подават от едно и също лице. Констатирано е, че [фирма] извършва счетоводното обслужване и на купувача на акциите и на продавача на акциите, а впоследствие [фирма], купува акциите от ревизираното дружество. Въз основа на установеното е прието, че е налице заобикаляне на данъчното законодателство, като отчетеният от С. Екстрийм Е. разход представлява постоянна разлика по смисъла на чл. 23, ал. 1 от ЗКПО и не следва да се признава за данъчни цели. Съгласно чл. 26, т. 2 от ЗКПО, когато разход не е признат за данъчни цели, с този разход следва да се увеличи счетоводния финансов резултат в годината на счетоводното му отчитане. Поради изложеното с РА на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 3 от ЗКПО не е призната за данъчни цели сумата 227 772,00 лв., представляваща разход за закупени акции.

От приетата по делото и неоспорена от страните ССЕ се установява, че процесната покупко-продажба на акции от капитала на [фирма] е отразена счетоводно при жалбоподателя по дебита на с/ка 510 „Финансови активи държани за търгуване” срещу кредитиране на с/ка 500 „Каса в левове” с цената на акциите по всеки един от договорите, респективно сумата на РКО по всеки един от договорите. Вещото лице е посочило, че в отчетен период 2017г., с/ка 510 „Финансови активи държани за търгуване” е приключена с дебитен оборот 227 772 лв. и кредитен оборот 227 772 лв., начално (крайно) салдо 0,00 лева. С/ка 623 „Разходи от последващи оценки на финансови активи” е приключена с дебитен оборот 127 670,96 лв. и кредитен оборот 127670,96 лв., начално (крайно) салдо 0,00 лева.

Вещото лице е посочило, че такова не се следва при разходните с/ки.

В резултат на извършените корекции на декларираните резултати в посока увеличение със сумата от 5300 лв. представляваща непризнати разходи за дограма и в размер на 227 772 лв., която сума представлява разход за закупени акции, с РА за 2017 г. е установена данъчна печалба в размер на 183 937,04 лв., върху която е начислен корпоративен данък в размер на 18 393,70 лв. След приспадане е установена дължимата разлика е установен дължим корпоративен данък в размер на 12 184,20 лв., по която сума са начислени лихви за забава в размер на 1 110,20 лв.

*При така установените факти съдът достига до следните правни изводи:*

Жалбата е процесуално допустима като подадена в срока по чл.156, ал.5 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 неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост 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.

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации, че атакуваният РА № Р-22221518003850-091-001/22.02.2019 г. е издаден от компетентни органи в кръга на определените им правомощия и в предвидената от закона форма, съгласно чл. 119, ал. 2 и чл. 120 ДОПК. РА, РД и ЗВР са подписани с квалифицирани електронни подписи на издателите им съгласно Закона за електронния документ и



електронните удостоверителни услуги, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени и веществени доказателства, приобщени към делото, както и е приета техническа експертиза, която е стигнала до извод, че всички документи са подписани с валидни към момента на подписване КЕП и интегритета им не е нарушен. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Атакуваният РА е издаден и в предвидената форма и съдържание по чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размера на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които да са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

По приложението на материалния закон:

Правото на данъчен кредит възниква и се упражнява по общите правила на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, при ограниченията на чл. 70 и при условията на чл. 71 от ЗДДС. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получените от него стоки или услуги по облагаеми доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. В случая следва да се отбележи, че правото на данъчен кредит съгласно чл. 68 ЗДДС възниква в момента, в който данъкът стане изискуем, тоест в момента на настъпване на данъчно събитие. Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли ДДС и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит за начисления му данък. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да е налице фактически извършена стопанска операция, няма основание за ползване на данъчен кредит, предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит не е достатъчно единствено притежаването на данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 ЗДДС, а трябва да е изпълнено изискването да са налице реално осъществени облагаеми доставки. Следователно, основната и водеща предпоставка за упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит е наличието на действително получени от задълженото лице стоки и/или услуги по облагаеми доставки. Жалбоподателят е този, който следва да докаже, че реално е получил процесните доставки на стоки и/или услуги, респ. че същите са изпълнени от доставчиците, които са издали фактурите, документиращи тези доставки. В този смисъл са и решенията на СЕС по дело С-152/02 и по дело С-324/11, в които Съдът е приел, че материалноправните условия за възникване на правото на приспадане на ДДС включват следното: 1) доставчикът, както и получателят, да са данъчнозадължени лица (действащи в това си качество); 2) получените стоки или услуги (по облагаема доставка) да са използвани от получателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки; 3) получателят да притежава фактура, удостоверяваща действителното извършване на доставката, която съдържа данните, уредени в чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО.

Законосъобразно на основание чл. 69, ал.1, т.1 във вр. с чл. 68, ал.1, т.1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 1 668,00 лв. за данъчен период месец 12.2015 г. по фактури № [ЕГН]/28.12.2015г. и

№[ЕГН]/23.12.2015г. с предмет доставка на предпазни и осигурителни средства и дрехи/обувки, издадени от [фирма]. В процесния случай жалбоподателя е представил единствено спорните фактури, които по никакъв начин не индивидуализират декларираната доставка на стоки – облекло, обувки и предпазни средства, поради което не може да бъде изведен извод, че стоките са реално получени и вложени в дейността на жалбоподателя или в последващи облагаеми доставки. Няма данни за прехвърляне на собствеността върху стоките в патримониума на жалбоподателя, тъй като лисват протоколи, стокови разписки или други документи, индивидуализиращи стоката. Липсват доказателства за произход на стоката, както и че соченият доставчик действително е притежавал съответните облека, предпазни средства и обувки, за да се установи, че собствеността върху тях е прехвърлена към жалбоподателя. Наред с това за това се установява, че [фирма] няма назначени лица на трудов договор, след издаване на процесните фактури е deregистриран на основание чл. 176 от ЗДДС и има задължения към бюджета в особено големи размери. Действително липсата на кадрова и ресурсна обезпеченост не е основание за отказ на правото на приспадане на данъчен кредит, но жалбоподателят следва да докаже, че реално е получил стоките, предмет на доставка, а в процесния случай освен фактури, други данни индивидуализиращи стоките по вид и количество липсват. Не беше доказан и факта, че документиранияте доставки са вложени в независимата икономическа дейност на жалбоподателя или в последващи облагаеми доставки.

Законосъобразно с РА не е признато право на ползван данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 и чл. 9, ал. 3 от ЗДДС по фактури, подробно изброени на стр. 21 и 22 от РД, издадени от [фирма], „Порше И. А.“, [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], документиращи доставки на гориво и смазочни материали. Не се спори между страните, че доставките са реално извършени и получени от жалбоподателя, но за счетоводното им отчитане като разход и ползването на пълен данъчен кредит следва да са налице конкретни първични счетоводни документи, които да обосноват разходването на документираното гориво и смазочни материали. Доставките, за които регистрирано по ЗДДС лице има право на приспадане на данъчен кредит, са регламентирани с разпоредбите на чл. 69, ал. 1 ЗДДС. Съгласно чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. В същото време в чл. 70 ЗДДС са предвидени определени ограничения на правото на приспадане на данъчен кредит. Съгласно чл. 70, ал. 1, т. 2 ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или чл. 74, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или по-общо за дейности, различни от икономическата дейност на лицето. В процесния случай не са представени доказателства, че горивото и смазочните материали са вложени в икономическата дейност на жалбоподателя, поради което не се следва право на данъчен кредит по всички горечитирани фактури, издадени от [фирма], „Порше И. А.“, [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

Законосъобразно с РА за финансовата 2015 г. на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО е увеличен финансовият резултат със сумата от 4 412,62 лв., представляваща отчетени разходи за гориво и смазочни материали. Жалбоподателят не е представил нито в хода на ревизионното, нито в хода на съдебното производство доказателства като пътни

листа, заповеди за командировки, отчети за извършена работа или друг документ, който да обоснове разходването отчетеното гориво и смазочни материали. По делото беше установено, че управителят на дружеството и негова служителка са отдали под наем собствените си МПС /БМВ и Ауди/ на [фирма], но дейността по експлоатацията им не е организирана документално и счетоводно по начин, изключващ личното ползване, поради което правилно приходния орган е приел, че отчетените разходи са документално необосновани. Разпоредбата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО предписва, че не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. В чл. 10 от ЗКПО е дефинирано понятието документална обоснованост, като в ал. 1 е посочено, че счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция. Следователно, за да бъде третиран като документално обоснован един счетоводно отчетен разход, следва да е налице първичен счетоводен документ, отговарящ на изискванията на приложимия счетоводен закон и този документ да отразява вярно стопанската операция. Органът по приходите обаче е установил, че дейността по експлоатацията на отдадените под наем на дружеството автомобили не е организирана документално по начин, изключващ личното ползване, поради което осчетоводените разходи се явяват документално необосновани. В процесния случай са представени два договора за наем на МПС, които са собственост на управителя на [фирма] и на негов служител и са дадени обяснения, че горивото е използвано за каскадьорски дейности. Когато леките автомобили се ползват за удовлетворяване на лични потребности на собственици, съдружници, управители, лица от персонала или трети лица, разходите за тях се третират като несвързани с дейността и водят до увеличение на счетоводния финансов резултат по реда на чл. 26, т. 1 ЗКПО. В процесния случай не са представени документи, от съдържанието, на които да може да се направи обоснован извод за предназначението на посочените разходи, поради което законосъобразно приходния орган е извел извод, че е налице формално документално оформяне, което по никакъв начин не доказва, че процесните разходи са извършвани във връзка със стопански операции, свързани с дейността на дружеството.

Законосъобразно на основание чл. 26 т. 2 от ЗКПО с РА за финансовата 2017 г. не са признати разходи в размер на 5300 лв. за дограма по фактури, издадени от [фирма]. В процесния случай също не са представени никакви първични документи, които да удостоверят, че отчетените разходи са свързани с икономическата дейност на жалбоподателя, поради което правилно приходния орган е приел, че същите са документално необосновани и не следва да се признават.

Законосъобразно с РА на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 3 от ЗКПО не е призната за данъчни цели сумата от 227 772,00 лв., представляваща разход за закупени акции от жалбоподателя. Въпреки представените временни удостоверения, договори за покупки и извадка от книга на акционерите, не може по безспорен начин да се докаже, че действително са издадени поименни акции на [фирма], които да бъдат обект на прехвърлителни сделки. Видно от приложените временни удостоверения, в същите е вписано, че акциите са били собственост на [фирма], за което дружество няма данни да е участвало като акционер при учредяването на [фирма], нито са налице последващи вписвания на цитираното дружество като акционер в капитала. В представената книга на акционерите също не фигурират подобни прехвърляния. В допълнение следва да се посочи, че в

представената извадка от книга на акционерите не фигурира дори името на първоначалния собственик „Д. Л. Л.“, М., за който се установява от справка в Търговския регистър, че все още е едноличен акционерен собственик на целия капитал на [фирма]. Наред с това съгласно изискванията на чл. 179, ал. 1 от ТЗ „Д. Л. Л.“, М. следва да е вписано и в представените временни удостоверения, а такова не е налице. Всички тези факти и противоречия водят до извод, че документираните сделки с поименни акции не са действително извършени. Още повече факта, че по никакъв начин в Търговския Регистър не са отразени твърдените промени и не са посочени новите собственици на част от капитала на [фирма] потвърждава извода на настоящата съдебна инстанция за липса на предмет /поименни акции/ на документираните сделки и прехвърляния. Ако се приеме, че всички цитирани в джирата дружества са били собственици на част от капитала на дружеството, то това обстоятелство задължително следва да е отразено в Търговския регистър, тъй като би довело до промяна в правно организационната структура на дружеството, чиито акции се продават, а именно то ще престане да бъде еднолично акционерно дружество. В хода на съдебното производство жалбоподателят е представил Протокол на Съвета на директорите на [фирма] от 2014 г., съгласно който вписвания в акционерната книга на дружеството се правят от Д. В. Д.. Посочено е, че акционерната книга се води на електронен и хартиен носител, като е цитирано какви записи са направени за периода от 03.04.2014 г. до 31.12.2017 г. Жалбоподателят обаче не е представил доказателства, че цитираните записи действително фигурират в книгата на акционерите, поради което не може да се установи, дали изложените твърдения отговарят на обективната истина.

Въз основа на всичко гореизложено настоящият съдебен състав приема, че РА е законосъобразен и в частта, в която на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 3 от ЗКПО не е призната за данъчни цели сумата от 227 772,00 лв., представляваща разход за закупени акции.

Изводите на органите по приходи не се опровергават от събраните в хода на съдебното производство доказателства и приетото и неоспорено от страните заключение на ССЕ. Константно в съдебната практика се приема, че притежаването на издадени фактури не удовлетворява изискването за пълно доказване на реалността на съответната доставка. Освен редовно водено счетоводство и създадените счетоводни документи, които като частни документи нямат обвързваща съда доказателствена сила, трябва от съвкупната преценка на целия събран по делото доказателствен материал да следва категоричен и несъмнен извод за реалност на доставките, какъвто в настоящия случай не може да бъде направен.

С оглед гореизложеното настоящият съдебен състав намира, че обжалваният РА е законосъобразен в обжалваните части, поради което оспорването срещу него следва да бъде отхвърлено.

Ответникът не е направил искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, поради което такова не следва да се присъжда.

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

## Р Е Ш И:

**ОТХВРЛЯ** жалбата на [фирма], ЕИК:[ЕИК], срещу ревизионен акт /РА/ №

Р-22221518003850-091-001/22.02.2019 г., издаден от Р. Р. Б. - началник сектор „Ревизии“, дирекция Контрол при ТД на НАП, възложил ревизията, и Е. М. И.-Г. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП, ръководител на ревизията, частично потвърден с решение № 829/15.05.2019 г. на директора на дирекция „ОДОП“ - [населено място] при ЦУ на НАП в частта, с която са установени задължения по ЗДДС в общ размер на 3483,96 лв. /главница/ и лихви за забава в размер на 1073,80 лв., както и в частта на установени задължения за корпоративен данък за 2015г. и 2017 г. в общ размер на 12 625, 45 лв., ведно със съответните лихви в размер на 1239,90 лв. Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

**СЪДИЯ:**