

# РЕШЕНИЕ

№ 6442

гр. София, 24.02.2025 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 66 състав,**  
в публично заседание на 28.01.2025 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Мирослава Йорданова-Великова**

при участието на секретаря Ася Лекова, като разгледа дело номер **4885** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от ДОПК.

Образувано е по жалба на „Графус 1991“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], р-н С., ул. „6-ти септември“ № 13, вх. А, ет. 1, ап. 6, представлявано от управителя Б. Я. Н., чрез адв. Т. И., САК, срещу Ревизионен акт № Р-22221021000320-091-001/05.10.2021 г., издаден от И. М. Р., началник на сектор, възложил ревизията и Б. М. Я., главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 389/14.03.2022 г. на заместник-директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С..

С ревизионния акт са установени задължения по ЗДДС на „Графус 1991“ ЕООД в размер на 351 232,73 лева главница и 122 823,17 лева лихви за данъчни периоди от 01.12.2015 г. до 30.11.2020 г.

С жалбата се иска отмяна на ревизионния акт в цялост като незаконосъобразен и постановен в противоречие със събраните в ревизионното производство доказателства. Излагат се доводи за неправилно приложение на материалния закон, допуснати процесуални нарушения и липса на обосноваване. Развити са съображения, че правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „АВА ПЛЮС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ВИ ЕНД АЛ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „4 ФИТНЕС Г.“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „СТАНИ 4“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] е отказано в нарушение на приложимия

материален закон. Жалбоподателят излага твърдения, че служебната регистрация на доставчика на услуги и стоки не следва да е самостоятелно основание за отказ от право на данъчен кредит при наличие на всички материалноправни предпоставки за упражняването му. Мотивира, че липсата на документи и предоставени писмени обяснения от страна на доставчиците, съгласно практиката на СЕС, не могат да мотивират отказ на правото на приспадане на данъчен кредит, като излага твърдения, че надлежното упражняване правото на данъчен кредит изисква установяване преди всичко на наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. Позовава се на Решение от 06 декември 2012 г. по дело С-285/11 на СЕС, на Решение по дело С-342/11 на СЕС, както и решения на СЕС по дела С-18/13, С-438/09. Излага твърдения, че доставките по процесните фактури са реално осъществени, а представените фактури са валидни данъчни документи, които отговарят на изискванията на ЗДДС. Излага доводи, че събраните и приложени в хода на ревизионното производство доказателства - снимки на рекламни материали и публични събития, приложени на ел. носител /flash/; 5 бр. фактури, ведно с приложения за доставка на шоколадови изделия, издадени от доставчика Melodi Cikolata Ve Gida Sanayi Anonim Sirketi, Република Турция, ведно с митнически документи; 5 бр. договори за изработка и доставяне на рекламни материали, сключени с „Банка ДСК“ ЕАД; фактура № 717/12.02.2019 г. с получател „Сейдж Консултантс“ АД; Аналитична обратна ведомост на материалите, опис на издадени входящи протоколи; както и 40 бр. фактури с доставчици съответно „АВА ПЛЮС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ВИ ЕНД АЛ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „4 ФИТНЕС Г.“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „СТАНИ 4“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], обосновават наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги.

Допълнително излага твърдения, че процедурата по връчване на ИПДПОЗЛ на дружествата-доставчици не е извършена при спазване в пълнота на изискванията по ДОПК.

В проведени открити съдебни заседания, редовно призован, жалбоподателят се представлява от адв. И. и адв. С., които поддържат жалбата. Моли съда да отмени така атакувания ревизионен акт като незаконосъобразен, тъй като от събраните по делото доказателства, показанията на разпитания свидетел А. Н. и от заключението на вещото лице се установява, че дружеството се занимава с търговия на луксозни стоки и аксесоари, като изготвя артикули, на които се извършва персонализиране за отделни клиенти, както и се използват различни рекламни кампании. Съгласно представените в ревизията снимкови материали и доказателства, счита, че са доказани действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. Претендира присъждане на сторените разноски.

Ответникът – директорът на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., чрез юрк. М. и юрк. Б. прави искане за отхвърляне на жалбата по съображения, изложени в решението. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, въз основа на представените по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със ЗВР № Р-22221021000320-020-001/19.01.2021 г., издадена от И. М. Р., на длъжност Началник сектор е възложено извършването на ревизия на „Графус 1991“ ЕООД за установяване на задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.12.2015 г. до 30.11.2020 г. Срокът е удължаван със ЗИДЗВР, издавани от възложителя на ревизията.

На основание чл. 37, ал. 3, във вр. с чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-22221021000320-040-001 от 05.02.2021 г. и № Р-22221021000320-040-002/12.04.2021 г. В отговор на исканията с вх. № 53-00-734/11-05-2021 г. са представени фактурите от дружествата-доставчици, по които ревизираното лице е ползвало данъчен кредит. Към част от фактурите са приложени и фискални бонове и снимки на рекламни материали и събития.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на дружествата-доставчици „АВА ПЛЮС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ВИ ЕНД АЛ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „4 ФИТНЕС Г.“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „СТАНИ 4“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Съставени са протоколи за извършени насрещни проверки, описани подробно в Ревизионен доклад /РД/ № Р – 22221021000320-092-001/16.07.2021 г.

Както от доставчиците, така и от ревизираното лице, не са представени договори, приемо-предавателни протоколи, документи за извършено плащане по фактурите, транспортни документи, както и др. относими документи, съпътстващи издаването на процесните фактури. Не са били ангажирани и доказателства за кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците.

Установено е, че от „4 ФИТНЕС Г.“ ЕООД и „АВА ПЛЮС“ ЕООД не са подавани уведомления за действащи трудови договори по чл. 62 от Кодекс на труда /КТ/ за периодите на издаване на спорните фактури. От „ВИ ЕНД АЛ“ ЕООД е подадено едно уведомление за трудов договор по чл. 62 от КТ за длъжност „Организатор автомобилен транспорт“. От дружествата не са подавани и справки по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за изплатените суми на физически лица по извънтрудови правоотношения. „АВА ПЛЮС“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 08.12.2015 г. и е deregистрирано на 06.07.2016 г., при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Дружеството е включило в дневниците за продажбите фактурите, по които ревизираното лице е ползвало данъчен кредит.

„ВИ ЕНД АЛ“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 10.11.2015 г. и е deregистрирано на 19.05.2016 г., при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Дружеството не е отразило в дневниците за продажби 2 от фактурите, по които ревизираното лице е ползвало данъчен кредит. Фактурите са издадени след deregистрацията по ЗДДС и са с начислен ДДС общо в размер на 9233,00 лв., при ползван данъчен кредит от това дружество общо в размер на 17 633,33 лв.

„4 ФИТНЕС Г.“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 12.09.2014 г. и е deregистрирано на 31.05.2016 г., при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Част от фактурите от това дружество също са издадени след deregистрацията по ЗДДС. Шестте фактури са с начислен ДДС в размер на 5 700,00 лв., при ползван данъчен кредит от това

дружество в общ размер на 21 800,00 лв.

„СТАНИ 4“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 29.08.2012 г. и е дерегетирано на 07.12.2015 г., при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Всички 235 фактури издадени от „СТАНИ 4“ ЕООД, по които ревизираното лице е ползвало данъчен кредит общо в размер на 306 999,40 лв., са с дати на издаване след дерегистрацията по ЗДДС.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р – 22221021000320–092–001/16.07.2021 г.

Ревизията приключва с Ревизионен акт № Р – 22221021000320–091–001/05.10.2021 г., издаден от И. М. Р., началник на сектор, възложил ревизията и Б. М. Я., главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията.

При обжалване по административен ред ревизионният акт е потвърден с Решение № 389/14.03.2022 г. на заместник-директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП–С..

В хода на съдебното производство е приета административната преписка с всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства. По делото е допусната и назначена ССЧЕ. Съгласно приетото и неоспорено от страните Заключение от 08.04.2024 г. на въпрос № 1 да се отговори редовно ли е водено счетоводството на ревизираното лице, вещото лице дава заключение, че счетоводството на жалбоподателя е водено редовно, но относно изискването на Закона за счетоводството – чл. 3, ал. 3 за документална обосновааност на стопанските операции и факти, не са представени от жалбоподателя придружаващи процесните фактури документи, в т. ч. договори, приемо-предавателни протоколи, количествено-стойностни сметки, които да обосновават начислените разходи. В процесните фактури отбелязването основание е „реклама“, а е отразено получаване на стоки по сметки „304 Стоки“, което вещото лице е заключило, че е неправилно и поради обстоятелството, че жалбоподателят не е представил придружаващи документи, не може да бъде изведено обосновааното заключение със сигурност, че се касае за рекламни материали – стоки, с цел продажба. Част от процесните фактури са отразени с основание „Стоки“, но без наличен опис на стоките и без аналитично завеждане на стоките/материалите по наименование, количество, единична цена, стойност. Налице са и основания „СМР“ без придружаващи документи. Вещото лице допълнително е изложило, че с изискването на чл. 6, ал. 5 от Закона за счетоводството, законодателят е предвидил документална обосновааност да бъде налице, дори когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата информация, стига за нея да има налице документи, които да я удостоверяват, какъвто не е настоящият случай. Такива документи могат да бъдат протоколите и количествено-стойностните сметки, в които се описва точно какво е извършено от доставчика, какви операции, количеството, стойността, вложеният труд за рекламните, с цел достигане до крайната стойност, която е дължима.

На въпрос № 2 - осчетоводявани ли са плащанията по процесните фактури в счетоводството на дружеството-жалбоподател и как, вещото лице е отговорило за всяко едно от дружествата-доставчици поотделно. За доставчика „4 ФИТНЕС Г.“

ЕООД вещото лице отговаря, че е изискала отново документи, които да придружават фактурите, счетоводни регистри за осчетоводяване на плащането е за осчетоводяване на стопанските операции, свързани с процесните фактури, но същите не се придружават от договори, протоколи и други документи, които да могат да пояснят стопанската операция. Приложените по делото фактури се придружават единствено от електронни регистри за осчетоводяване на стопанските операции. Единствено изключение прави фактура № [ЕГН]/21.06.2016 г., която е осчетоводена по следния начин: вместо сметка „602 Разходи за външни услуги“ е използвана сметка „304 Стоки“, въпреки основанието на фактурата: „Реклама в Интернет“, което е услуга. Всички други процесни фактури са осчетоводени с „Дебит сметка 602 Разходи за външни услуги – с данъчна основа; Дебит сметка 4531 Начислен ДДС за покупките; Кредит сметка 401 Доставчици/773 „4 ФИТНЕС Г.“ ЕООД. Не е представен регистър за осчетоводяване на плащанията. За „ВИ ЕНД АЛ“ ЕООД всички фактури са осчетоводени по следния начин: „Дебит сметка 602 Разходи за външни услуги – с данъчна основа; Дебит сметка 4531 Начислен ДДС за покупките; Кредит сметка 401 Доставчици/765 „ВИ ЕНД АЛ“ ЕООД. Начислено е задължение за плащане към доставчика, начислено е ДДС за покупките, като размерът на данъка участва в изчислението на ДДС за периода на издаване на съответната фактура – ДДС за възстановяване, за внасяне или за приспадане. Само за част от фактурите е представено осчетоводяване на плащането, като в регистъра е записано конкретно за коя фактура се отнася. Представени са файлове, в които е записано осчетоводяване на плащане на определена сума в брой към доставчика, но не се посочва фактура, с която да е свързано определеното плащане. Фактурите, за които в съответната графа е записано, че не се прилага осчетоводяване на плащане, въпреки че е копиран фискален бон, остават с пропуск за неосчетоводено плащане. За доставчика „АВА ПЛЮС“ ЕООД отново фактурите не се придружават от договори, протоколи и други документи, които да могат да пояснят стопанската операция. Представени са файлове с осчетоводяване на стопанските операции и осчетоводяване на плащането към доставчика, както следва: „Дебит сметка 602 Разходи за външни услуги – с данъчна основа; Дебит сметка 4531 Начислен ДДС за покупките; Кредит сметка 401 Доставчици/772 „АВА ПЛЮС“ ЕООД. За всички фактури е записано, че плащането е осчетоводено и е кредитирана сметка „501 Каса“ с общата сума по всяка от фактурите. За доставчика „СТАНИ 4“ ЕООД, от когото са издадени 235 процесни фактури с данъчна основа 1 534 997,00 лв. и ДДС в размер на 306 999,40 лв., изисканите придружаващи фактурите документи отново не са представени от страна на жалбоподателя. Вещото лице излага твърдението, че използването на сметка „304 Стоки“ не е правилно, когато основанието на фактурата е „Реклама“ – услуга. Отново има записано основание „Стоки“, но не се представя аналитична информация и придружаващ документ – опис, за да се изясни видът, количеството на стоките и др. необходими характеристики. Към фактурите с основание „СМР“ отново не се представят допълнителни документи, за да се изясни за какво са предназначени и за да се обоснове разходът. Само за част от фактурите е било представено осчетоводяване на плащането, като в регистъра е записано конкретно за коя фактура се отнася. За по-големите суми се представя осчетоводяване на плащане само на част от задължението, като също за тези суми няма издадени фискални бонове за цялата сума. Представени са файлове, в които е записано осчетоводяване на плащане на определена сума в брой към доставчика, но не е изписано с коя фактура точно се

свързва съответната сума.

На въпрос № 3 - стойността на процесните доставки използвана ли е в ценообразуването на стоките, търгувани от дружеството и крайните цени на тези стоки включват ли и стойности от процесните доставки, вещото лице е отговорило, че от счетоводството на жалбоподателя по делото са приложени „Справки за складови наличности към 31.05.2021 г.“, които справки не отразяват продажби, а наличности към посочената дата. На л. 171 от делото е приложена Аналитична оборотна ведомост на сметка „304 Стоки“, която не обхваща процесния период. По-голямата част от процесните фактури са осчетоводени с начисляване на разход по сметка „602 Разходи за външни услуги“, като за някои е използвана сметка „304 Стоки“, което не е коректно когато в основанието на фактурата е записано „Реклама“. Приложени са и файлове за реклами. За някои от фактурите е използвана сметка „650 Разходи за бъдещи плащания“. За фактурите, които са с посочено основание „Стоки“ е необходимо да се представят аналитични счетоводни регистри на сметка „304 Стоки“, за да бъде проследена доставката по наименование на съответната стока и нейното изписване, а също и фактурите за продажба на стоки. Относно начисляването на разходите по сметка „602 Разходи за външни услуги“ в счетоводството на жалбоподателя тези осчетоводявания са извършени коректно. Начисленият разход по сметка „602 Разходи за външни услуги“, включен в оборота на сметка „611 Разходи за дейността“ е съпоставен с прихода от дейността и отразен по сметка „123 Печалби и загуби от текущата година“.

На допълнително поставените въпроси от процесуалния представител на жалбоподателя в открито съдебно заседание, с уточнението да се извърши проверка в счетоводството на доставчиците, като при необходимост се изиска информация от ТД на НАП, вещото лице отговаря отново поотделно за всеки един от доставчиците, както следва: „4 ФИТНЕС Г.“ ЕООД – за дружеството са приложени справки-декларации по ЗДДС от м. 04.2016 г. до м. 05.2016 г. и декларация по чл. 92 от ЗКПО за 2016 г. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС на 31.05.2016 г., като фактура № [ЕГН]/15.04.2016 г. не е отразена в Дневника за продажбите за ДДС за м. 04.2016 г. Не са включени и всички фактури, издадени през м. 06.2016 г. Останалите фактури са отразени в Дневниците за продажби за м. 04 и м. 05.2016 г. „ВИ ЕНД АЛ“ ЕООД – за дружеството са приложени справки-декларации по ЗДДС от м. 12.2015 г. до м. 02.2016 г. и декларация по чл. 92 от ЗКПО за 2015 г. За 2016 г. не е подавана декларация по чл. 92 ЗКПО. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС на 19.05.2016 г. Процесните фактури № [ЕГН]/08.12.2015 г. и № [ЕГН]/05.12.2016 г. не са включени в регистри по ЗДДС. „АВА ПЛЮС“ ЕООД – приложени са регистри по ЗДДС за м. 03.2016 г. и декларация по чл. 92 ЗКПО за 2016 г. Вещото лице е отговорило, че след проверка в Дневника за продажбите за м. 03.2016 г. е установено, че процесните

фактури са включени в регистъра за този период. „СТАНИ 4“ ЕООД – в писмото от ТД на НАП С. /л. 471/ е отразено, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 29.08.2012 г. и дерегистрирано съгласно чл. 176 ЗДДС на 07.12.2015 г. Процесните фактури са издадени през 2016 г., 2017 г., 2018 г., 2019 г. и 2020 г. В писмото от ТД на НАП С. още се посочва, че „СТАНИ 4“ ЕООД не е подало годишни данъчни декларации по чл. 92 ЗКПО.

В хода на производството по искане на жалбоподателя допълнително е разпитан свидетел, който чрез показанията си е следвало да установи достоверността на данните от техническия носител – наличието на рекламни материали, на основание чл. 57, ал. 2, т. 1, във вр. с чл. 158 ДОПК; какъв е бил утвърденият метод на работа и сътрудничество между ревизираното лице и спорните доставчици, както и как е извършван транспортът по процесните доставки. Свидетелят А. Б. Н., син на Б. Я. Н., управител на дружеството-жалбоподател, е разпитан в открито съдебно заседание, проведено на 14.03.2023 г. На въпросите на адв. И., свидетелят Н. е изложил твърдението, че дружеството-жалбоподател се занимава с търговия на луксозни стоки, персонализиране на подаръци и аксесоари, рекламни артикули, като е потвърдил, че предоставената на приходния орган флаш памет изобразява изготвени от самото дружество артикули, които са били персонализирани с различни рекламни кампании. Свидетелят допълнително е обяснил процеса по персонализация на артикули, потвърдил е дългогодишните търговски взаимоотношения с „Банка ДСК“ ЕАД, потвърдил е, че самият той не е провеждал комуникация с процесните доставчици, като свидетелят е взимал готовата произведена стока в някои случаи, а в повечето случаи доставчиците сами са транспортирали произведените или персонализирани артикули. Транспортът, според свидетеля, е бил предварително договорен и е бил включен в крайната цена на доставката. Свидетелят не е изложил твърдения за налични документи, доказващи извършването на транспортните услуги от страна на доставчиците. На въпрос от страна на Софийска градска прокуратура във връзка с работещите на трудово правоотношение в дружеството-жалбоподател служители и дали сред тях има такъв специалист, който може да се занимава с персонализацията лично – лазерно гравирание, сублимация, графичен дизайн в цялост, тоест дали дружеството се занимава с този процес, или се предоставя на други дружества въз основа на допълнителни облигационни правоотношения, свидетелят Н. е отговорил, че не разполага с такава информация в дружеството-жалбоподател да има графични дизайнери или специалисти

в областта на персонализацията на артикулите и доколкото му е известно, спорните доставчици разполагат с такива служители и те изготвят персонализацията на артикулите.

При така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи:

Жалбата е подадена в преклузивния 14 - дневен срок по чл. 156 от ДОПК, от лице, което има правен интерес от оспорване и срещу подлежащ на оспорване пред съд акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

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

Процесният ревизионен акт е издаден от компетентен орган, от възложителя на ревизията – И. М. Р., началник на сектор, възложил ревизията и Б. М. Я., главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, съгласно ЗВР № Р-22221021000320-020-001/19.01.2021 г.

Ревизионният акт, ЗВР, РД са подписани с квалифицирани електронни подписи, за което са представени удостоверения от ответника на хартиен и магнитен носител. Ревизионният акт е подписан с квалифицирани електронни подписи, по смисъла на Регламент 910/2014 г. на Европейския парламент и на Съвета, издадени от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги. Всички поставени подписи са валидни към момента на поставянето им.

Ревизионният акт е издаден в предвидената форма, съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК, като съдържа всички задължителни реквизити. Допуснати съществени процесуални нарушения не могат да са самостоятелно основание за отмяна на акта, предвид разпоредбата на чл. 160, ал. 4 от ДОПК.

Правилно е приложен и материалният закон.

С ревизионния акт са установени задължения по ЗДДС, главница и лихви, в резултат от отказано право на приспадане на данъчен кредит по



фактури, издадени от „АВА ПЛЮС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ВИ ЕНД АЛ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „4 ФИТНЕС Г.“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „СТАНИ 4“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

По отношение на отказаното право на приспадане на данъчен кредит по получени доставки:

С ревизионния акт е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „АВА ПЛЮС“ ЕООД, „ВИ ЕНД АЛ“ ЕООД, „4 ФИТНЕС Г.“ ЕООД и „СТАНИ 4“ ЕООД. В хода на ревизионното производство са извършени насрещни проверки на доставчиците. Предметът на доставките от дружествата са реклама, персонализация на сувенири, Интернет реклама, лазерно гравирание кутия, електронни банери за Интернет, изработка на ТВ клипове, персонализация на часовници, медийна рекламна кампания. Дружествата-доставчици не са представили изисканите документи и обяснения, както и не са открити на адресите за кореспонденция. От ревизираното лице и от доставчиците не са представени поисканите документи – договори за облигационните им правоотношения, приемо-предавателни протоколи, документи за извършено реално плащане по фактурите, транспортни документи, както и количествено-стойностните сметки, в които се описва точно какво е извършено от доставчика, какви операции, количеството, стойността, вложеният труд за рекламите, с цел достигане до крайната стойност, която е дължима.

По данни от информационните масиви на НАП е установено, че от доставчиците „АВА ПЛЮС“ ЕООД и „4 ФИТНЕС Г.“ ЕООД не са подавани уведомления за действащи трудови договори по чл. 62 от КТ за периодите на издаване на спорните фактури. От „ВИ ЕНД АЛ“ ЕООД е подадено едно уведомление за трудов договор по чл. 62 от КТ за длъжност „Организатор автомобилен транспорт“. От дружествата не са подавани и справки по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатените суми на физически лица по извънтрудови правоотношения. „АВА ПЛЮС“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 08.12.2015 г. и е дерегетирирано на 06.07.2016 г., при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Дружеството е включило в дневниците за продажбите фактурите, по които ревизираното лице е ползвало данъчен кредит.

Фактурите, по които е отказано правото на данъчен кредит, са с предмет реклама, персонализация на сувенири, персонализация на часовници и др., като не е уточнен вид, количество, единична цена на персонализация

на артикул, място на изпълнение, няма доказателства за плащане, няма приемо-предавателни протоколи. Не са представени писмени обяснения от нито един от доставчиците за извършването на услугите чрез подизпълнители, начин на изработка, техника за изработване на персонализацията на артикулите, наличието на лица на трудови правоотношения за изработване на графичния дизайн, свързан с персонализацията на артикулите и не са представени никакви доказателства за количество, вид, както и дата на извършване на доставка на изработените артикули.

Органите по приходите са направили извод, че няма доказателства за реалността на доставките на стоки и услуги, която е основополагаща за законосъобразното възникване и упражняване правото на данъчен кредит по чл. 6, вр. с чл. 25, ал. 1 и чл. 68, ал. 1 ЗДДС. Допълнително към момента на издаване на част от процесните фактури доставчиците са били deregистрирани по ЗДДС, като за лицата не е възникнало задължение за начисляване на данък по разписания в чл. 86 ЗДДС ред и приходният орган е направил извода, че се касае за неправомерно начислен данък и съгласно чл. 70, ал. 5 ЗДДС не е налице право на приспадане на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. Тези изводи на органите по приходите са обосновани и законосъобразни. Разпоредбите на чл. 68, ал. 1 и ал. 2 ЗДДС обуславят възникването на правото на приспадане на данъчен кредит от кумулативното осъществяване на елементите на регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав, който наред с притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, включва и установяването на реалното получаване на стоките или извършването на услугите по облагаемата доставка - арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Само наличие на фактура, без реално извършена облагаема доставка не е основание за възникване право на данъчен кредит. Необходимостта от установяване на обективното извършване на доставките не се отрича дори от СЕС в Решението от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11, който в своята практика многократно подчертава, че националният съдия следва да осъществи конкретна преценка на всички събрани в производството пред него доказателства и въз основа на тях да формира изводите си за наличието или липсата на реална доставка. Това негово разбиране е отново застъпено в Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11, съобразно което „правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че

липсва действително извършена облагаема сделка“. В случая се касае за персонализиране, изработване и доставка на стоки и предоставяне на услуги, за които не са представени необходимите доказателства къде са изработени, персонализирани, в какво количество, с каква техника, няма предоставени договори за облигационните правоотношения между дружеството-жалбоподател и доставчиците, няма доказателства за възлагане и приемане на изработените стоки и предоставените услуги, дори и с оглед свидетелските показания на разпитания свидетел.

С оглед приетото и неоспорено от страните по делото заключение на вещото лице допълнително се потвърждава, че предвид изискването на чл. 6, ал. 5 от Закона за счетоводството за наличие на документална обоснованост, дори когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата информация, ако за нея има налице документи, които да я удостоверяват, е необходимо да бъдат предоставени допълнителни документи за доказването относно реално осъществената доставка между лицата, посочени като страни по нея в съответния данъчен документ и дали предвидените в закона предпоставки са изпълнени именно по отношение на тези лица. Такива документи могат да бъдат приложени дори по отношение на извършването на услуги като рекламната дейност, като например протоколите и количествено-стойностните сметки, в които се описва точно какво е извършено от доставчика, какви операции, количеството, стойността, вложеният труд за рекламите, с цел достигане до крайната стойност, която е дължима. За да се вземе предвид разпоредбата на ал. 5 за доказване на липсващата информация в първичните счетоводни документи е необходимо да бъдат приложени напр. сключени договори с контрагентите, разменена кореспонденция, общи условия на сайтовете и други документи, които да удостоверяват извършване на услугата. Ако не бъдат предоставени или липсват такива документи, които в своята съвкупност да изпълняват изискванията, предвидени в ЗСч и ЗКПО, при начисляването на подобен вид разходи, същите не следва да се считат за документално обосновани. Предоставянето от страна на дружеството-жалбоподател на флаш памет с рекламни кампании, които не доказват реалната свързаност с процесните фактури, може единствено да обоснове характера на извършваната дейност, но не и да докаже реално предоставени услуги и доставки по фактурите, издадени от дружествата-доставчици. Допълнително, остава недоказано кои артикули, какъв брой, естество и начин на персонализация са били осъществявани от кой конкретен доставчик, както и коя услуга във връзка с реклама или рекламна кампания от кой

доставчик конкретно е била предоставена. Подробни документи или кореспонденция за възлагане на рекламните услуги не са представени и не може да се установи точният вид на извършените услуги, обем, единична цена, количество, липсват и допълнителни документи за възлагането и приемането на съответните услуги. Съвкупно преценени доказателствата, включително заключението на вещото лице по приетата ССчЕ, сочат липса на реално осъществени облагаеми доставки по издадените фактури. По тази причина законосъобразно е отказано правото на данъчен кредит от страна на приходния орган.

От жалбоподателя са представени фактури за внос на шоколадови изделия от доставчика Melodi Cikolata Ve Gida Sanayi Anonim Sirketi, Република Турция, ведно с митнически документи, както и снимки на персонализирани за „Банка ДСК“ ЕАД шоколадови дражета, които доказателства настоящият състав счита, че не обосновават извършените доставки или услуги от страна на спорните дружества „АВА ПЛЮС“ ЕООД, „ВИ ЕНД АЛ“ ЕООД, „4 ФИТНЕС Г.“ ЕООД и „СТАНИ 4“ ЕООД, а единствено доказват изпълнение на представените 5 бр. договори за изработка и доставка на рекламни материали с дружеството „Банка ДСК“ ЕАД, които договори предвиждат за приемане на изпълнението да бъде подписан допълнително приемо-предавателен протокол.

Предвид разпоредбата на чл. 158, ал. 1, във вр. с чл. 57, ал. 2 и ал. 4 ДОПК, свидетелските показания на свидетеля А. Н. се преценяват с оглед на всички други данни и като се взема предвид неговата заинтересованост от резултата на ревизията и производството по обжалване на РА, съответно качеството му на свързано лице с ревизирувания субект. Свидетелят Н. не отрича факта, че е син на управителя на дружеството-жалбоподател и помага на управителя да извършва своята дейност. Въпреки това, настоящият състав кредитира показанията на свидетеля, но счита, че те са противоречиви поради обстоятелството, че свидетелят Н. на първо място излага твърдението, че представената флаш памет съдържа снимки на изготвени от дружеството-жалбоподател артикули, като впоследствие признава, че не му е известно в дружеството да са назначени лица, които да могат да извършват необходимите графични операции по персонализация на артикулите. Допълнително свидетелят не е успял да докаже какъв е бил утвърденият метод на работа със спорните дружества-доставчици и е изложил твърдението, че лично не е осъществявал комуникация по метода на работа и сътрудничество

със спорните доставчици и не е ставал свидетел на проведената от управителя комуникация със спорните доставчици. От свидетелските показания на свидетеля Н. допълнително се уточнява, че не са налице документи, които да доказват по безспорен начин доставката на изработените артикули – вид, количество, ед. цена на артикул и др. – нито когато самият той е осъществявал транспорта, нито когато дружествата-доставчици са осъществявали доставка на стоките. Относно доказването на достоверността данните от техническия носител, свидетелят единствено е успял да докаже, че на предоставената флаш памет се съдържат рекламни изображения на персонализирани артикули, които дружеството продава на свои клиенти, което отново не доказва реалната свързаност с процесните фактури, а единствено обосновава характера на извършваната дейност, но не и реално предоставяне на услуги и доставки по фактурите, издадени от дружествата-доставчици.

При тези доказателства е направен обоснованият и законосъобразен извод, че не е настъпило данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС. Във връзка с твърдението на жалбоподателя, че от събраните в хода на ревизионното производство доказателства се установява резултатът от процесните доставки, настоящият състав споделя изложеното и от приходния орган – характерът на осъществяваната дейност не доказва реалната свързаност с процесните фактури, не може и да докаже реално предоставени услуги и доставки по фактурите, издадени от дружествата-доставчици. Допълнително, остава недоказано какви точно артикули, какъв брой, ед. цена и начин на персонализация са били осъществявани от кой конкретен доставчик, както и коя услуга във връзка с реклама или рекламна кампания от кой доставчик конкретно е била предоставена, допълнително и във връзка с коя от процесните фактури. От заключението на вещото лице се установява, че във връзка с изискването на Закона за счетоводството – чл. 3, ал. 3 за документална обосновааност на стопанските операции и факти, не са налични придружаващи процесните фактури документи, в т. ч. договори, приемо-предавателни протоколи, количествено-стойностни сметки, които да обосновават начислените разходи. В процесните фактури отбелязваното основание е „реклама“, а е отразено получаване на стоки по сметки „304 Стоки“, което е неправилно и поради обстоятелството, че не са налични придружаващи документи, не може да бъде изведено обосновано заключение със сигурност, че се касае за рекламни материали – стоки, с цел продажба. Предвид заключението на вещото лице се обосновава изводът, че част от процесните фактури са отразени с

основание „Стоки“, но без наличен опис на стоките и без аналитично завеждане на стоките/материалите по наименование, количество, единична цена, стойност, не може да бъде обоснована действителна доставка на тези стоки.

Правото на приспадане на данъчен кредит се обуславя както от наличието на фактури, така и от това дали доставчикът е извършил доставките, посочени в издадените от него фактури. Тъй като по своята правна същност това право представлява сложен фактически състав, то правните последици по него могат да възникнат само, ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Първият и основен елемент на този състав е наличието на доставка. Реалното ѝ наличие не се доказва само с издаване на първичен счетоводен документ и включването му в дневниците за покупки и продажби или счетоводни регистри за съответния период. Наред с това е необходимо да се установи обективността на извършените доставки и в случая посочените като предмет в процесните фактури.

По изложените съображения жалбата е неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

При този изход на правния спор на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК на ответника се дължат разноски в минимален размер от определено по реда на чл.37, ал.1 от Закона за правната помощ и чл.24 от Наредбата за заплащане на правната помощ в размер на 100 лева .,

Воден от горното, съдът

#### РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалба на „Графус 1991“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], р-н С., ул. „6-ти септември“ № 13, вх. А, ет. 1, ап. 6, представлявано от управителя Б. Я. Н., чрез адв. Т. И., САК, срещу Ревизионен акт № Р-22221021000320-091-001/05.10.2021 г., издаден от И. М. Р., началник на сектор, възложил ревизията и Б. М. Я., главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 389/14.03.2022 г. на заместник-директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., с който са установени задължения по ЗДДС в размер на 351 232,73 лева главница и 122 823,17 лева лихви за данъчни периоди от 01.12.2015 г. до 30.11.2020

Г.

ОСЪЖДА „Графус 1991“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], р-н С., ул. „6-ти септември“ № 13, вх. А, ет. 1, ап. 6, представлявано от управителя Б. Я. Н. да заплати на НАП - Дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП направените по делото разноси в размер на 100 лева.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България, в 14 - дневен срок от съобщението.

**Съдия:**