

# РЕШЕНИЕ

№ 4604

гр. София, 09.07.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 11 състав,**  
в публично заседание на 28.06.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Петя Стоилова**

при участието на секретаря Детелина Начева, като разгледа дело номер **1476** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156-161 ДОПК.

Образувано е по жалба на АССГ е сезиран от СиС И. О. с жалба срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-29002918005494-091-001/12.09.2019 г. в частта, в която същият е потвърден с Решение № 2088/11.12.2019 г. на Директора на ДОДОП. Моли РА да бъде отменен. Според жалбата е незаконосъобразен, издаден в противоречие с материално – правните и процесуалните разпоредби на българското законодателство. Актът е необоснован, тъй като фактическите констатации и правни изводи не се подкрепят от събраните в хода на ревизията доказателства. По отношение на непризнатото право на данъчен кредит по фактури от [фирма] и доначислен корпоративен данък липсват годни основания, навеждащи на абсолютна симулация и пълна липса на предмет на доставката. Фактът на неизпълнение на предвидените в договорите задължения не влече твърдяната от органите абсолютна симулация. Протоколите от разпитите на свидетелите не са събрани по реда на ДОПК и не следва да бъдат кредитирани, налице са писмени доказателства за реално изпълнение на сделките. Налице е кореспонденция по електронен път, справки и отчети от търговския отдел, доставчикът разполага към момента на доставките с 53 лица, назначени по трудово правоотношение.

По отношение на [фирма] са представени валидни договори за наем, счетоводните разходи следва да се третират като свързани с дейността на дружеството, а не съгласно чл.26 от ЗКПО. Единственото доказателствено средства са протоколите за разпит, които са взети по реда на НПК и не следва да се кредитират.

Жалбоподателят излага аргументи за незаконосъобразно отказано право на данъчен кредит и по фактури от останалите девет доставчика, за които твърди, че процесните стоки физически съществуват като материални вещи – установена е тяхната наличност и последващата им преработка и реализация, налице са приемо – предавателни протоколи, кантарни бележки, индивидуализирани са лицата, извършили транспорта и номерата на транспортните средства, с които са извършени доставките. Твърденията за липса на техническа и кадрова обезпеченост сами по себе си не са безспорно основание за „липса на доставка“ и отказване на данъчния кредит. Информацията от Специализираната прокуратура и сметите показания са от дати, извън срока на ревизията, определен със заповедта за възлагането ѝ, а органите на НАП не могат да събират доказателства извън срока на ревизията. Данъчната основа и дължимият косвен данък за заплатени между контрагентите.

В последното открито съдебно заседание жалбоподателят не изпраща представител. Постъпила е писмена защита на 28.06.21г.

Ответникът - Директорът на Дирекция “ОДОП” – [населено място] при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение, съобразно материалният интерес в размер на 5 996лв.

Съдът, като прецени събраните по делото доказателства, доводите и възраженията на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Със ЗВР №Р-29002918005494-020-001 от 11.09.2018г. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задължения, както следва:

- задължения по ЗКПО за периодите от 01.01.2016г. до 31.12.2017г. - корпоративен данък; данък върху представителните разходи; данък върху социалните разходи, предоставяни в натура; данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица; данък върху доходите на чуждестранни юридически лица; данък върху разходите в натура, обвързани с лично ползване по чл. 204, ал. 1, т. 4 от ЗКПО.

- задължения по Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за периодите от 01.01.2016 г. до 31.07.2018 г. – данък върху доходите на физически лица – свободни професии, граждански договори и др.; данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения; окончателен данък на местни и чуждестранни физически лица; данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица.

- задължения за данък по ЗДДС за периодите от 01.01.2016г. до 31.07.2018г. В хода на ревизията обхватът за установяване на задължения по ЗДДС е изменен и определен за периодите от 01.01.2016г. до 31.12.2018г. Срокът на производството е продължен до 19.02.2019г. и са направени промени в обхвата на ревизията и състава на ревизиращия екип със Заповед за изменение на ЗВР №Р-29002918005494-020-002 от 17.12.2018г., Заповед за изменение на ЗВР №Р-29002918005494-020-003 от 29.01.2019г., Заповед за изменение на ЗВР №Р-29002918005494-020-004 от 29.01.2019г., с която е изменен обхватът на ревизията в частта на установяване на задължения по ЗДДС и Заповед за изменение на

ЗВР №Р-29002918005494-020-005 от 05.06.2019г., с която, без да е променен срокът за извършване на ревизията е направена промяна на екипа, който следва да издаде ревизионния доклад.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-29002918005494-092-001 от 17.06.2019г., връчен електронно ведно с

доказателствата на 27.06.2019г. От дружеството е подадено възражение с доказателства. Ревизиращият екип е преценил възражението като основателно в частта на извършеното преобразуване на счетоводния финансов резултат на жалбоподателя за данъчен период 2016г. с оспорен разход в размер на 50 000,00 лв. по предварителен договор от 25.01.2016г. за продажба на недвижим имот. В останалата част възражението е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-29002918005494-091-001 от 12.09.2019 г., издаден от Ц. Г. Б., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП ГДО, сектор „Ревизии и проверки“ - възложил ревизията, и Л. П. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен електронно на 26.09.2019 г.

С оспорвания РА са установени задължения за данъци и лихви общо в размер на 35 183 712,56 лв., при декларирани такива в размер на 34 837 041,05 лв. Определени са задължения за довносяне в размер на 346 671,51 лв., в т.ч.: корпоративен данък в размер на 30 035,27 лв. и лихви в размер на 4 801,44 лв., данък върху добавената стойност в размер на 263 344,37 лв. и лихви в размер на 48 490,43 лв.

Ревизията е първа за спорните периоди и вид данъчни задължения.

Установено е, че през процесните периоди дейността на жалбоподателя е производство на вина и спиртни напитки. Извършва се в два производствени комплекса, находящи се в селата Ц. и Венец в [община]. Дружеството има издадени лицензи за управление на данъчен склад и е вписано в регистъра на производителите на спирт, дестилати и спиртни напитки.

С цел установяване на факти и обстоятелства, релевантни за данъчното облагане, са изготвени искания за представяне на документи и писмени обяснения, връчени на обявения от лицето електронен адрес А.@sisindustries.bg. В отговор са представени документи, описани в РД. На основание чл. 115 от ДОПК е направена и проверка на място в офиса, находящ се на адреса за кореспонденция. За резултата е съставен Протокол №1267757 от 31.01.2019 г. С Протокол №1241962 от 11.02.2019 г. са приобщени документи, събрани при направени проверки и извършени инвентаризации на налични активи в производствените комплекси на дружеството.

На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на доставчиците на жалбоподателя.

Към доказателствата, събрани в хода на ревизията, са приобщени протоколи за проведени разпити на свидетели, изпратени в ТД на НАП С. с писмо изх. №1140118 от 14.03.2019г. на Специализирана прокуратура.

След анализ на събраните доказателства органите по приходите са приели, че са налице основания за коригиране на декларираните от дружеството резултати за облагане с корпоративен данък и данък върху добавената стойност, както следва:

I. В частта на облагането по ЗКПО.

Установено е, че за ревизираните периоди на финансовите 2016г. и 2017г. от дружеството са подадени Годишни данъчни декларации /ГДД/ по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО.

За 2016г. с ГДД вх. №2900И0033321 от 30.03.2017г. е деклариран счетоводен финансов резултат – печалба, в размер на 3 869 259,80 лв., данъчен финансов резултат – печалба, в размер на 4 293 675,34лв. и дължим корпоративен данък в размер на 429 367,53 лв.

За данъчен период 2017г. с ГДД вх. №2900И0052907 от 29.03.2018г. е деклариран

счетоводен финансов резултат – печалба, в размер на 1 763 370,81лв., данъчен финансов резултат – печалба, в размер на 2 126 318,53лв. и дължим корпоративен данък в размер на 212 631,85 лв.

В хода на ревизията декларираните от дружеството счетоводни финансови резултати за ревизираните периоди 2016г. и 2017г. са преобразувани /увеличени/, както следва:

1. Със сумите 37 401,00 лв. – за данъчен период 2016г. и 27 785,00 лв. – за данъчен период 2017г., представляващи сбора от данъчните основи по 52 фактури, издадени от [фирма].

Фактурите са систематично описани по години в РД, в таблици на стр. 35-36 и стр. 55, по номер, дата на издаване, ЕИК и наименование на доставчика, предмет и стойност на данъчната основа /без ДДС/. Предмет на доставките са консултантски услуги, мърчандайзинг и допълнителни разходи. Конкретизиран е със сключените между страните договори. Разходите са осчетоводени от жалбоподателя като текущи разходи за външни услуги.

В хода на ревизията е инициирана насрещна проверка на доставчика. За резултата е изготвен Протокол за извършена насрещна проверка №П-22221918171617-141-001 от 30.11.2018г. Установено е, че при направени от ревизиращите посещения на адреса за кореспонденция на дружеството с цел връчване на искане за представяне на документи, не е открит негов представител или пълномощник. Искането е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Документи не са представени. По данни от информационната система на НАП е установено, че [фирма] е deregистрирано на основание чл. 176 от ЗДДС – във връзка с данъчни нарушения, считано от 25.09.2017г. и има установени задължения към бюджета в особено големи размери, в т.ч. за корпоративен данък, данък върху добавената стойност и невнесени осигурителни задължения. Констатирано е, че дружеството е имало наети 53 лица на трудов договор, подавало е декларации обр. 1 и обр. 6 по Наредба №Н-8 от 29.12.2005г. за съдържанието, сроковете, начина и реда за подаване и съхранение на данни от работодателите, осигурителите за осигурените при тях лица, както и от самоосигуряващите се лица /Наредба №Н-8/2005г./, но декларираните задължителни осигурителни вноски не са внасяни.

Ревизиращите са приели, че наличието на договори не доказва реалното извършване на фактурираните доставки. Оспорена е достоверността на договорите и е направен извод, че зад тях реално не стои нищо, а се касае за сделки, сключени при условия на абсолютна симулация. По тези съображения ревизиращите са приели, че е налице фактическият състав на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО. Съгласно разпоредбата, начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени, представлява отклонение от данъчно облагане. В този случай е приложим текстът на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, съгласно който при определяне на данъчната основа за облагане тези сделки не се вземат под внимание. На посоченото основание със сбора от данъчните основи по фактури, издадени от [фирма] за периодите 2016 г. и 2017 г., е извършено увеличение на декларираните от жалбоподателя счетоводни финансови резултати и са определени полагащите се задължения за корпоративен данък за посочените периоди.

2. За данъчен период 2017г. е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат на дружеството със сума в размер на 231 000,00лв., формирана като сбор от данъчните основи по 9 фактури, издадени от [фирма]. Фактурите са с предмет наем по договор. Описани са в таблица на стр. 56-57 от РД по номер, дата, ЕИК и

наименование на доставчика, предмет, данъчна основа и ДДС.

От жалбоподателя са представени сключени с [фирма] договори за наем на плавателен съд, моторна яхта, марка Р., модел 88У 040-2016. Договорите са сключвани от първо до последно число на съответния месец за периода от март 2017г. до октомври 2018г.

В хода на ревизията органите по приходите са изискали от задълженото лице да представи доказателства за ползване на наетия актив за последващи облагаеми доставки, както и доказателства за направени разходи във връзка с експлоатацията му. От представените главни книги и хронологии на сметки е установено, че сумите по фактурите за наем са осчетоводени като текущ разход за външни услуги, подсметка наем рекламна площ.

Ревизиращият екип е констатирал, че липсват доказателства наетият актив да е ползван за дейността на жалбоподателя. Въз основа на представени от Специализирана прокуратура протоколи за разпит на свидетелите В. Т. Г. /протокол от 10.01.2019 г./, Н. М. П.-В. и П. И. В. /протоколи от 14.01.2019 г./, М. И. Д. /протокол от 15.01.2019 г./ и П. Й. П. /протокол от 15.01.2019 г./ е установено, че в качеството си на обслужващ яхтата персонал, същите са заявили, че е ползвана само в териториалните води на Гърция от М. С. - управител на [фирма], съпругата му Р. С. - управител на [фирма], други техни близки, приятели, както и от Ж. Ф. и негови близки. Заявили са, че не са извършвани плавания с цел пренос на стоки и че яхтата е ползвана само за почивка и плаване на близки разстояния.

Предвид установеното при разпита на свидетелите и липсата на представени от жалбоподателя доказателства за ползване на актива за икономическата дейността на дружеството, органите по приходите са приели, че е налице фактическият състав на чл. 26, т. 1 от ЗКПО. Разпоредбата гласи, че не се признават за данъчни цели разходи, несвързани с дейността.

3. За 2017г. е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат със сума в размер на 4 166,67лв., формирана от стойността на данъчната основа по фактура №10...01 от 05.05.2017г., издадена от [фирма]. Фактурата е с предмет участие в меню.

Видно от мотивите на РД, на доставчика е направена насрещна проверка, при която не е открит представител или пълномощник на дружеството. На посочения електронен адрес е изпратено искане за представяне на документи. Такива не са постъпили, а не са представени и от жалбоподателя. Ревизиращите са приели, че реално услуга не е извършена и са преобразували счетоводния финансов резултат на задълженото лице на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО.

Описаните по-горе корекции са отразени при определяне на задълженията за корпоративен данък по периоди, както следва:

Вследствие корекцията на счетоводния финансов резултат за 2016г., увеличен със сумата 37 401,00 лв. като сбор от данъчните основи по фактури, издадени от [фирма], в хода на ревизията е установен данъчен финансов резултат – печалба, в размер на 4 331 076,34лв. и дължим корпоративен данък в размер на 433 107,63лв., от които 3 740,10лв. над декларирания, ведно с лихви в размер на 929,90лв.

Вследствие допълнително направените в хода на ревизията преобразувания на резултата за 2017г. със сума общо в размер на 262 951,67 лв., представляваща сбора от данъчните основи по фактури, издадени от [фирма] – 27 785,00лв., [фирма] – 231 000,00лв. и [фирма] – 4 166,67лв., е установен данъчен финансов резултат – печалба,

в размер на 2 389 270,20лв. и дължим корпоративен данък в размер на 238 927,02лв., от които 26 295,27лв. над декларирания, ведно с лихва в размер на 3 871,54лв.

II. В частта на облагането по ЗДДС.

На жалбоподателя е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 263 344,37лв., за доставки, документирани с 92 фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], и [фирма], както следва:

1. Отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 137 144,37лв., поради липса на предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС.

1.1. Отказано право на данъчен кредит в размер на 13 037,20лв. за периодите от месец януари 2016г. до месец октомври 2017г. включително по 52 фактури, издадени от [фирма]. Фактурите са с предмет „мърчандайзинг“, „допълнителни разходи“, „съгласно договор за месец ...“, „допълнителни консултантски услуги“, „работа с нови рег. мениджъри – ВК, Румъния“, „проверка на пазара – К., П. /Румъния/“.

Във връзка със спорния доставчик ревизирианият субект е представил фактури, договори, подписани между задълженото лице като клиент и [фирма] като изпълнител и месечни протокол-доклади за извършени мърчандайзинг услуги. С оглед резултатите, установени при насрещната проверка на доставчика и като са съобразили данните от проведените разпити с бивш и настоящ управител на това дружество, органите по приходите са приели за недоказано реалното извършване на доставки по процесните фактури. Предвид липса на предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 9, ал. 1 от ЗДДС на жалбоподателя е отказано претендираното право на приспадане на данъчен кредит.

1.2. Отказано право на данъчен кредит в размер на 833,33 лв. за данъчен период месец май 2017г. по фактура №10...01 от 05.05.2017г., издадена от [фирма]. Фактурата е с предмет – участие в меню.

С Протокол за извършена насрещна проверка №П-22221018171616-141-001 от 22.10.2018г. е установено, че доставчикът е deregистриран на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 11.04.2018г. На посочените от дружеството електронни адреси е изпратено искане за представяне на документи. Връчването на искането е потвърдено, но документи не са представени. Това не е сторено и от жалбоподателя. Не е доказано какъв е конкретно предметът на доставката и какво е предназначението ѝ, както и реалното ѝ извършване.

1.3. Отказано право на данъчен кредит в размер на 14 645,20 лв. за данъчен период месец септември 2016г. по 7 фактури, описани в таблица на стр. 102 в РД, издадени от [фирма]. Фактурите са с предмет – Мускат отонел.

С Протокол за извършена насрещна проверка №П-22221018171609-141-001 от 30.11.2018г. е установено, че доставчикът е deregистриран на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 28.12.2017г. С цел връчване на искане за представяне на документи е посетен адресът за кореспонденция на дружеството. Не е открит негов представител или пълномощник. Искането е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, включително чрез изпращане на електронен адрес. Документи не са представени.

Ревизиращите са приели за недоказано реалното извършване на доставки по процесните фактури.

1.4. Отказано право на данъчен кредит в размер на 35 996,64лв. за данъчни периоди месец август и месец септември 2016г. по 5 фактури, описани в таблица на стр. 104 в РД, издадени от [фирма]. Фактурите са с предмет – грозде, различни сортове и авансово заплащане на грозде.

С Протокол за извършена насрещна проверка №П-22220318171602-141-001 от 22.11.2018г. е установено, че доставчикът е deregистриран на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 13.03.2017г. С цел връчване на искане за представяне на документи е посетен адресът за кореспонденция на дружеството. Не е открит негов представител или пълномощник. Искането е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, включително чрез изпращане на електронен адрес. Документи не са представени. По данни от информационната система на НАП е установено, че доставчикът не е имал наети на трудов договор работници и служители. Констатирано е, че има задължения към бюджета в големи размери.

С оглед горното органите по приходите са приели за недоказано реалното извършване на доставки по фактури, издадени от [фирма].

1.5. Отказано право на данъчен кредит в размер на 46 704,76лв. за данъчни периоди август, септември и октомври 2017 г. по 4 фактури, описани в таблица на стр. 106 в РД, издадени от [фирма]. Фактурите са с предмет – грозде, различни сортове и авансово заплащане на грозде.

С Протокол за извършена насрещна проверка №П-22220518171594-141-001 от 22.11.2018 г. е установено, че доставчикът е deregистриран на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 08.03.2018г. С цел връчване на искане за представяне на документи е посетен адресът за кореспонденция на дружеството. Не е открит негов представител или пълномощник. Искането е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, включително чрез изпращане на електронен адрес. Документи не са представени. По данни от информационната система на НАП е установено, че доставчикът не е имал наети на трудов договор работници и служители. Констатирано е, че има задължения към бюджета в големи размери. Ревизиращите са приели за недоказано реалното извършване на фактурираните доставки.

1.6. Отказано право на данъчен кредит в размер на 25 927,24лв. за данъчни периоди август и септември 2018г. по 4 фактури, описани в таблица на стр. 108 в РД, издадени от [фирма]. Фактурите са с предмет – грозде.

С Протокол за извършена насрещна проверка №П-22221419018989-141-001 от 05.03.2019г. е установено, че доставчикът е deregистриран на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 14.01.2019г. Изготвено е искане за представяне на документи №П-22221419018989-040-001 от 30.01.2019г., връчено на електронния адрес на дружеството. Представени са документи с писмо вх. №53-00-111#2 от 28.02.2019г., а именно фактури, извлечения от счетоводни сметки, фактури за транспорт, издадени от [фирма], кантарни бележки, товарителници, приемо-предавателни протоколи. По данни от информационната система на НАП е установено, че доставчикът не е имал наети на трудов договор работници и служители. Направен е извод, че дружеството не е имало техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставките. Посочено е също, че към представените от [фирма] документи, не са приложени доказателства за изплатени суми във връзка с изкупуването

на продукцията от физически лица и това обстоятелство се явява недоказано. В обобщение на изложеното органите по приходите са приели за неустановено реалното извършване на доставки по фактури, издадени от описаните по-горе дружества. Видно от мотивите на РА, посочено е, че в рамките на образувано наказателно производство и разпитани свидетели, в качеството им на управители на [фирма] и [фирма], лицата са отrekli да са извършвали доставки към жалбоподателя и са заявили, че не познават този контрагент. Това обстоятелство, съпоставено с резултатите от направените насрещни проверки, при които не са открити офиси и представители на спорните дружества, са дали основание на ревизиращите да приемат извършеното фактуриране за формално и необвързано с реални сделки.

Във връзка с представените от [фирма] документи – приемо-предавателни протоколи, кантарни бележки и товарителници, ревизиращият екип е посочил, че същите са частни писмени документи по смисъла на чл. 180 от Гражданския процесуален кодекс /ГПК/ и като такива не се ползват с материална доказателствена сила. Допълнително се е мотивирал с констатацията, че не е видно документите да са подписани от лицата, представляващи доставчиците и няма данни чии са подписите, от което следва, че жалбоподателят не е доказал автентичността им. Посочено е също, че липсват доказателства за това къде са съхранявани и товарени стоките и къде са получавани и разтоварвани. Във връзка с представените от лицето платежни нареждания за плащания по банков път е посочено, че липсват банкови извлечения и че освен това наличието на плащане не може да послужи като доказателство за реалност на доставки, при липса на други документи, посредством които да се проследят произходът на стоките и фактическото им преминаване в патримониума на ревизираното дружество.

2. Отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 126 200,00лв. за данъчни периоди март и май 2017г. и от месец юли 2017г. до месец октомври 2018г. включително, поради липса на предпоставката по чл. 69, ал. 1 от ЗДДС и на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС по 19 фактури, описани в таблица на стр. 111 и 112 от РД, издадени от [фирма]. Фактурите са във връзка със сключени от жалбоподателя договори за наем на плавателен съд, моторна яхта, марка Р..

В хода на ревизията на задълженото лице са връчени искания за представяне на документи, с които му е указано да представи доказателства за ползване на актива за дейността на дружеството, както и доказателства за направените във връзка с това разходи. Такива документи не са представени. Предвид това и като са съобразили данните от протоколите за проведени разпити на свидетели, органите по приходите са формирали извод за липса на предпоставката по чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, а именно използване на услугата за целите на извършваните от жалбоподателя облагаеми доставки. Въз основа на данни от протоколите за проведени разпити на лица от обслужващия яхтата персонал е установено, че активът е ползван за лични нужди от управителя и негови роднини, и от трети лица, но не в качеството им на търговци. По тези съображения органите по приходите са приели за доказано наличието на състава на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. Съгласно разпоредбата правото на приспадане на данъчен кредит не е налице,



независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето.

В хода на съдебното производство по искане на жалбоподателя е назначена съдебно - счетоводна експертиза, като заключението на вещото лице е подробно и професионално изготвено. На поставените задачи от неговата компетентност експертът, който е описал подробно придружаващите фактурите документи е отговорил по следния начин:

По време на ревизията са изпратени документи единствено от доставчика [фирма]. Част от тях не се прилагат по преписката, но се изпращат допълнително по електронен път от жалбоподателя. За връзка със счетоводствата на доставчиците, вещото лице е потърсило съдействието на процесуалния представител на [фирма], но доставчиците не могат да бъдат открити.

#### 1. [фирма]

Прилагат се договори, сключени на 01.10.2015г., 01.01.2016г. и 01.04.2016г., сключени между [фирма] – Клиент и [фирма] – Изпълнител с предмет на договора: Клиентът възлага срещу заплащане, а Изпълнителят приема да извърши мърчандайзингова дейност, свързана с предлаганите от Клиента продукти. Мърчандайзингът на продуктите се извършва, съгласно установените правила в практиката, проектите на Изпълнителя и указанията на Клиента, ако такива са дадени. В договорите се посочва, че Клиентът ще избира магазините на територията на Република България, в които ще се осъществяват мърчандайзинговите действия на Изпълнителя /лист 634 от папка №2 от преписката/ и че страните подписват график, който е неразделна част от договора /Приложение №1/, в който се определя периодът, през който ще се осъществяват действията. Прилага се кореспонденция по електронна поща между представители от Търговския отдел на [фирма] и [фирма]. Прилагат се Месечни протокол-доклади за извършени мърчандайзинг услуги. В Приложение №1 към заключението, в таблицата към съответната процесна фактура е вписан листът, на който се открива Месечният протокол-доклад, приложен в папка №1 или 2 от преписката и по делото. На Месечните протокол-доклади няма подписи и печат на Изпълнителя.

#### 2. [фирма]

От жалбоподателя се представя фактурата, приложена по делото и допълнително и регистър за осчетоводяването ѝ.

#### 3. [фирма]

Освен процесните фактури се прилагат кантарни бележки и предавателно-приемателни бележки, описани в таблица в констативната част при отговора на въпроса. След извършеното сравнение между нетното количество грозде, вписано в предавателно-приемателните и кантарни бележки и стойността със съответните данни, вписани в процесните фактури се установява следното:

1/ Вписаното нетно количество и стойност в предавателно-приемателните и кантарни бележки отговаря на същите данни в процесните фактури, с изключение на количеството и стойността по процесната ф.№[ЕГН]/02.09.2016г. Количеството /нетно/ във фактурата е 14

860,00 при стойност 12 185,20 лв., като се различава с 40 кг., съответно и стойността във фактурата е с 32,80 лв. в повече. Заведеното количество /нетно/ в счетоводната отчетност се равнява на вписаното в предавателно-приемателните и кантарни бележки, а взетата стойност е тази по процесната фактура /лист 892 от папка №2/.

#### 4. [фирма]

Относно доставките на грозде от [фирма] се прилагат: фактури за извършени транспортни услуги със спецификации към тях, в които са вписани датите, на които са извършени услугите, номер на превозното средство, наименование на продукта, който се превозва, количество; товарителници за автомобилен превоз с №, дата, наименование на изпращача / [фирма], място на натоварване и разтоварване, наименование и тегло на товара; кантарни бележки, приемно-предавателни бележки и експедиционни бележки с номер, дата, количество, стойност. В констативната част, в таблица се описват представените документи. След извършения анализ се установява следното:

1/ в три от процесните фактури е вписано като основание за плащане аванс за грозде, а във ф.№13/30.09.2016г. са описани всички видове и количеството на гроздето с единични цени, стойност /лист 549 от папка №1 от преписката/ и приспадане на аванса, като с КИ 14/30.09.2016 г. се изравнява разликата между платения аванс и действителната стойност на фактурираното грозде;

2/ общата стойност /без ДДС/ на фактурираното грозде във ф.№13/30.09.2016г. се равнява на общата стойност, вписана в кантарните, предавателно-приемателните или експедиционни бележки: 179 983,20 лв.;

3/ общото количество /нетно/ на фактурираното грозде във ф.№13/30.09.2016г. се равнява на общото количество, посочено в кантарните, предавателно-приемателните или експедиционни бележки: 295 180 кг.;

4/ към някои от кантарните, предавателно-приемателните или експедиционни бележки се представят и товарителници и фактури за транспорт;

5/ в спецификациите към фактурите за транспорт има данни за датата, на която е извършен превозът, името на доставчика, количеството на превозвания продукт, като по този начин експертизата успя да свърже кантарните и приемателно-предавателните бележки с данните, вписани в съответната спецификация;

#### 5. [фирма]

Процесните фактури, издадени от [фирма] са свързани с доставка на грозде. Представят се процесните фактури и предавателно-приемателни бележки за доставено количество грозде. Вписаното нетно количество грозде и стойността в предавателно-приемателните бележки отговаря на същите данни в процесните фактури. Заведеното количество в счетоводната отчетност се равнява на вписаното в предавателно-приемателните и кантарни бележки и фактурата.

#### 6. [фирма]

Вещото лице е изискала допълнително документите, представени от този доставчик по време на ревизията. Представените счетоводни регистри от доставчика [фирма] не предоставят информация за наличността на стоките

към момента на продажбата и не отразяват намалението на тези стоки. Изписването на стоките е втората част от стопанската операция, свързана с продажбата им. Не се представят и оборотни ведомости, от които може да се направи анализ за счетоводството на доставчика и свързаните счетоводни сметки с тези, отчитащи продажбите, не се представя осчетоводяване на разходите за транспорт и други разходи, свързани с дейността на дружеството. След извършеното сравнение между количеството грозде, вписано в предавателно-приемателните и кантарни бележки и на стойността с данните по процесните фактури се установява, че вписаното нетно количество и стойност в предавателно-приемателните бележки отговаря на същите данни в процесните фактури. Представят се още: три издадени фактури за извършен транспорт от [фирма]; в две от фактурите са вписани дати на превоз: от 02 – 05.09.2018г., 10-11.09.2018г., и фактура, в която не са посочени дати на превоз; четири изкупвателни ведомости /за изкупуване на непреработена селскостопанска продукция/, в която са вписани имена на физически лица, количество грозде, не са вписани дати; кантарни бележки, декларации и товарителници копирани така, че се закриват данните за анализ, поради което експертизата не може да ги коментира; Жалбоподателят не разполага с оригиналите на тези документи, за да може да ги представи по друг начин, тъй като документите се намират в доставчика; Сертификат за произход на винено грозде, предназначено за производство на вина със ЗНП/ЗГУ, сортови вина без ЗНП/ЗГУ, вина без ЗНП/ЗГУ №[ЕГН] 2018 001/01.08.2018г., издаден на С. И. Р., поставен е печат на [фирма];

7. [фирма]

Представят се Договори за наем на моторни превозни средства за всеки един месец от 01.03.2017г. до м.09.2018г., с изключение на м.04.2017г./не е включена процесна фактура за този период/ и за м.10.2018г. – не се представя договор /издадена е фактура за този период/. В Приложение №1 към заключението са описани в таблица всички процесни фактури, издадени от доставчика, които се представят допълнително от жалбоподателя и срещу всяка фактура е вписана датата на конкретния договор за наем на яхта. В договорите за наем на моторни превозни средства [фирма] е „Ч.“, а [фирма] – Наемател. В договорите се посочва, че Ч. отдава под наем на Наемателя, а Наемателят взема под наем от чартъора следния плавателен съд: Моторна яхта, марка: Р. с описан модел, сериен и вътрешен номер, бял цвят. Договорите се сключват за срок от един месец. Наемната цена е 25 000,00 лв. без ДДС, като от м.05.2018 г. наемната цена се увеличава на 50 000,00 лв. месечно.

В констативно-съобразителната част подробно са описани използваните счетоводни сметки за отразяване на стопанските операции, свързани с издадените процесни фактури:

1. [фирма]

Осчетоводяването означава, че се начисляват разходи в счетоводството на [фирма], начислява се ДДС за покупките, чийто размер участва при определяне на резултата на ДДС за периода: за внасяне, за възстановяване или за приспадане, начислява се задължение за плащане към доставчика или кредитора за оказаната услуга. Плащането е осчетоводено: за три от

фактурите – от касата, за останалите фактури – от разплащателната сметка. Единствено за три от фактурите: №№ [ЕГН]/01.09.2017 г., [ЕГН]/15.09.2017 г. и [ЕГН]/15.09.2017 г. е осчетоводено плащане от касата на [фирма], а за останалите фактури е осчетоводено плащане от разплащателната сметка. Не остава задължение за плащане към доставчика.

## 2. [фирма]

Осчетоводяването означава, че се начисляват разходи в счетоводството на [фирма], начислява се ДДС за покупките, чийто размер участва при определяне на резултата на ДДС за периода: за внасяне, за възстановяване или за приспадане, начислява се задължение за плащане към доставчика за оказаната услуга. Осчетоводено е плащане от разплащателната сметка на общата сума по фактурата 5000 лв. Не остава задължение за плащане към доставчика.

Осчетоводено е плащане по фактурата, като преводът е извършен от разплащателната сметка на [фирма] в [фирма]. В счетоводния регистър, отразяващ осчетоводяването на процесната фактура и плащането, не остава задължение към доставчика.

## 3. [фирма]

Осчетоводяването означава, че се закупува грозде от [фирма], гроздето се отчита в счетоводството като суровина за винопроизводство, заведено е аналитично по наименование, еднична цена, стойност. Начислява се ДДС за покупките по всички фактури и задължение към доставчика, което е изплатено / приложено е платежно нареждане за общата сума по всички фактури – лист 900 от папка №2/.

Фактурите, издадени от [фирма] са платени на доставчика с един превод от 87 871,20 лв. – общата сума на 10.09.2016 г. което е вписано и в Приложение №1 към заключението. Не остава задължение за плащане към доставчика.

## 4. [фирма]

Осчетоводяването означава, че се плаща аванс за доставка на грозде на доставчика по три от процесните фактури. С фактура № [ЕГН]/30.09.2016 г. се фактурират количества грозде, приспада се авансът. Гроздето се завежда в счетоводството като суровина за винопроизводство. Начислява се ДДС за покупките по всички фактури.

Фактурите, издадени от Б. 123“ Е. са платени на доставчика. Датите на преводите и листовете, на които се откриват по делото, са вписани в Приложението към заключението. Не остава задължение за плащане към доставчика.

## 5. [фирма]

Осчетоводяването означава, че се плаща аванс за доставка на грозде на доставчика [фирма] /по три от фактурите/. С фактура № [ЕГН]/12.10.2017 г. се фактурират количествата грозде, което се завежда в счетоводството като суровина за винопроизводство. Начислява се ДДС за покупките по всички фактури. Не остава задължение за плащане към доставчика.

От лист 188 до лист 198 от том 1 на делото се намират банкови извлечения от разплащателна сметка в [фирма] на [фирма]. След извършване на проверка се установява, че фактурите, издадени от [фирма] са платени на доставчика, като датите и листовете, на които се откриват преводите са

вписани срещу съответната фактура в Приложението към заключението. Не остава задължение за плащане към доставчика.

#### 6. [фирма]

Осчетоводяването означава, че се плаща аванс за доставка на грозде на доставчика [фирма], гроздето се отчита в счетоводството като суровина за винопроизводство, начислява се ДДС за покупките по всички фактури.

От лист 200 до лист 215 от том 1 на делото се намират банкови извлечения от разплащателни сметки в Обединена българска банка /О./ и [фирма] на [фирма]. След извършване на проверка се установява, че ф.№ 23/24.08.2018 г. е платена от сметката в О., а останалите фактури, издадени от [фирма] са платени на доставчика от сметката в [фирма]. Датите и листовите, на които се откриват преводите са вписани срещу съответната фактура в Приложението към заключението. Не остава задължение за плащане към доставчика.

#### 7. [фирма]

Осчетоводяването означава, че се увеличават разходите за външни услуги, начислява са ДДС за покупките, като този размер на данъка участва при определяне на резултата за периода: ДДС за внасяне, ДДС за приспадане, ДДС за възстановяване, посочен в справка-декларация за ДДС за съответния период. Увеличава се и задължението към доставчика [фирма]. От счетоводния регистър за 2017г. и 2018г. е видно, че е осчетоводено и плащане по фактурите, заедно с други задължения към доставчика.

По електронен път се изпрати счетоводен регистър: Главна книга на сметка 401/100 Доставчици - [фирма] за периодите 01.01.2017г. – 31.12.2017г. и 01.01.2018 г. – 31.12.2018 г., платежни нареждания и справка, в която се описват задълженията към доставчика и преводите към него за кои фактури се отнасят.

Процесните фактури, издадени от [фирма], Б. [фирма], [фирма] и [фирма] са свързани с доставка на грозде и към тях би следвало да се търсят разходи за транспорт.

Фактурите, издадени от [фирма] са придружени от кантарни бележки и предавателно-приемателни бележки;

Фактурите, издадени от Б. [фирма] се придружават от кантарни бележки, приемно-предавателни бележки и експедиционни бележки с номер, дата, количество, стойност, а някои от фактурите и от: фактури за извършени транспортни услуги със спецификации към тях, в които са вписани датите, на които са извършени услугите, номер на превозното средство, наименование на продукта, който се превозва, количество; товарителници за автомобилен превоз с №, дата, наименование на изпращача / [фирма], място на натоварване и разтоварване, наименование и тегло на товара;

Фактурите, издадени от [фирма] се придружават от предавателно-приемателни бележки за доставено количество грозде, в които са поставени подписи на извършилия превоз, вписан е номер на превозното средство, но пътни листове и фактури за транспорт, ако е нает от доставчика – не се представят;

Доставчикът [фирма] е изпратил документи за ревизията на [фирма] - предавателно-приемателни и кантарни бележки и три издадени фактури за

извършен транспорт от [фирма], като в две от фактурите са вписани дати на превоз: от 02 – 05.09.2018 г., 10-11.09.2018 г. и фактура, в която не са посочени дати на превоз; изпратени са и кантарни бележки, декларации и товарителници копирани така, че се закриват данните за анализ, поради което не могат да се коментират;

Процесните фактури, издадени от [фирма], Б.“123“ Е., [фирма] и [фирма], свързани с доставката на грозде би следвало да се придружават от документи, описани в Наредбата за придружителните документи при превоз на грозде, местни и вносни вина, продукти от грозде и вино, спорт, дестилати и спиртни напитки (Обн., ДВ.бр.82 от 25.09.2001 г.) /загл.доп.-ДВ, бр.64 от 2003 г./, ДВ.бр.55 от 07.07.2017г.

*При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:*

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок за оспорване и е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество жалбата е ЧАСТИЧНО ОСНОВАТЕЛНА.

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

Настоящият съдебен състав намира, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган и при спазване изискванията на ДОПК. РА, РД и ЗВР са подписани с електронен подпис, за действителността и автентичността на който са представени доказателства. Спазени са административно-производствените правила на ДОПК за извършване на ревизията, правилно е бил приложен и материалният закон.

Изискванията за признаване на право на приспадане на данъчен кредит са посочени в чл.68, ал.1 и ал.2 от ЗДДС, като първото от тези изисквания е наличието на реално осъществена доставка по смисъла на чл.6/9 от ЗДДС.

Съгласно чл. 69, ал.1 от ЗДДС лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки.

Общият ред за данъчно третиране на счетоводни разходи, несвързани с дейността е предвиден в чл. 26, т. 1 от ЗКПО. Този вид разходи не се признават за данъчни цели и с тях се преобразува еднократно счетоводният финансов резултат за периода, в който са осчетоводени. При липса на легално определение на понятието „разходи, несвързани с дейността“ съдебната практика приема, че това са разходи, които не пораждаат последици за икономическата дейност на задълженото лице и не са пряко или косвено свързани с функционирането му като търговец. Тъй като по аргумент от разпоредбата на чл. 26, т. 1 от ЗКПО разходите се признават за данъчни цели само при условие, че са свързани с дейността на предприятието, на основание чл. 170, ал. 1 от АПК във връзка с §2 от ДР на ДОПК, доказателствената тежест за установяване на това обстоятелство е за

жалбоподателя.

Съгласно чл.26, т.2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели разходите, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Според чл.10, ал.1 от ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. Ако се установи, че реално стоките не са били престирани, както е удостоверено във фактурите, то издадените първични счетоводни документи – фактури не отразяват вярно извършена стопанска операция. На основание чл. 10, ал. 1 и чл. 26, т. 2 от ЗКПО не следва да се признават данъчни цели счетоводно разходи по фактури, по които е отказан данъчен кредит, тъй като те се оказват документално необосновани. В този смисъл е и преобладаващата до момента практика на Върховния административен съд по идентични дела.

Наличието на кумулативните условия за възникване и упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите на чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му са факти от обективната действителност, наличието или липсата на които е свързано с възникване на благоприятни последици за ревизираното лице – възникване на право на приспадане на данъчен кредит по определена фактура и приложимост на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване съобразно разпоредбата на чл.154, ал.1 от ГПК, вр. с § 2 от ДР на ДОПК. Според така цитираната норма всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения, което означава, че в тежест на ревизирания субект е да докаже наличието на условията за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит, съответно отсъствието на някоя от хипотезите по чл.70 от ЗДДС, като основният относим факт към приложимостта на посочените разпоредби на ЗДДС е установяване на реално осъществени доставки на стоки и/или услуги. В този смисъл е трайната практика на Съда на Европейския съюз предвид решението по дело C-152/02, в което С. приема, че за да се признае право на приспадане на данъчен кредит на получателя, следва да е доказано осъществяване на фактурираната доставка и наличие на фактура за нея.

Притежаването на данъчни фактури не е достатъчно да обоснове реалност на отразените във фактурите стопански операции. В редица свои решения Съдът на Европейския съюз (СЕС) приема, че правото на приспадане следва да се признае не само защото данъкът е вписан във фактурата. Според т.53 от Решение на С. (сега СЕС) по дело C-454/98г., това право следва да се ограничава до действително дължимите данъци, т.е. тези, отговарящи на облагаема сделка. В посочения смисъл е и приетото от СЕС в решение от 06.12.2012г. по дело C-285/11г. В т.31 от същото съдът е посочил, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на последващи облагаеми сделки. В т.32 е посочено: "Следва да се напомни, че в рамките на производството, образувано на основание чл.267 ДФЕС, Съдът няма компетентност да проверява, нито пък да преценява фактическите обстоятелства, свързани с делото по главното

производство. Следователно запитващата юрисдикция е задължена, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото”; „Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на услуги са реално осъществени и в последствие тези услуги са били използвани от дружеството за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано /т.33/.“ Следователно, за да се признае правото на приспадане на ДДС е необходимо услугите/ стоките да са реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки.

Удостоверяването на доставката и нейното реално осъществяване, в случаите, когато се касае за минал период спрямо този на ревизията, следва да бъде установено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя, както и при наличието на съответни доказателства при доставчика.

#### Анализ на доказателствата по доставчици:

1. По фактури, издадени от [фирма].

В приложение №2 в преписката се намират представените договори, сключени между жалбоподателя като клиент и доставчика като изпълнител, и документи, наименовани „Месечен протокол-доклад за извършени мърчандайзинг услуги“, които не е ясно от кое лице са изготвени, тъй като не съдържат имена и подписи. В договорите е описан предмет: „Клиентът възлага, а изпълнителят приема да извърши мърчандайзингова дейност, свързана с предлаганите от клиента продукти. Според договорите, страните влагат в понятието мърчандайзинг следното съдържание: Осигуряване на адекватна наличност, придвижване на стоката, подлежаща на мърчандайзинг от склада на обекта до всички договорени точки на продажба; поддържане на договореното пространство за различните марки и опаковки; атрактивно представяне; правилна и атрактивна ценова комуникация; поставяне и поддържане на всички договорени комуникационни (рекламни материали). Фактурите са с предмет „мърчандайзинг месец ... година...“, „съгласно договор“; „допълнителни разходи за месец ...“, „консултантски услуги“, „допълнителни консултантски услуги“. В месечния протокол доклад в таблица са посочени търговски обекти в цялата страна на К. България с адреси и две имена (вероятно на служители, които да извършват фактически мърчандайзинг услугата). В чл.1.3. от договорите се споменават екипи от служители, в чл.3.1. комисия, която да приема изработеното; в чл.3.3. проект или указания, за каквито липсват доказателства да са създавани. Плащането става по фактура, която се издава след представен месечен доклад.

По време на ревизията доставчикът не е открит, искането е връчено по реда на чл.32 от ДОПК, като документи не са представени, дружеството е било deregистрирано служебно на 25.09.2017г. с големи задължения към бюджета. Към момента на извършване на доставките е имало обаче назначени 53 лица на трудов договор, като липсват данни от информационната система на НАП за имена и за длъжности на лицата, за да се прецени дали съответстват техните компетенции на поетите по договора за мърчандайзинг задължения.



Месечни протокол – доклади се откриват и в приложение №1 от административната преписка ( стр. 296 и сл.), като на стр. 315 се намира писмо от 14.03.2016г. от К. България във връзка с текущото преподаване на филиалите на търговската верига, засягащо регистрацията на всеки търчандайзер и необходимостта от получаване на указания във връзка с начина на подредба и работа в магазина.

Според протокола за разпит от 27.02.2019г. на Д. Х. Д., управител на [фирма] до 20.12.2016г., (т.е. в голяма част от периода, през който са издавани фактурите а след това е останал в дружеството като търчандайзър), същият е заявил, че със „СИС индъстрийс“ са имали сключени договори за търчандайзинг, които е подписвал и анекси към тях. За СИС са работили само в К., по отношение на вината им с конкретни изброени от него марки, мисли, че в периода 2015г – 2016г. са работили със СИС индъстрийс“. Свидетелят също в предпоследния абзац на стр.459 от Приложение №1 подробно обяснява, в какво са се изразявали ангажиментите към „Сис индъстрийс“ по договора за търчандайзинг.

И. Х. Д. /протокол от 27.02.2019 г. на стр.453 от Приложение №1) е дал обяснение, че фактически услугите по консултиране на жалбоподателя във връзка с разработка на търчандайзинг стандарти, съвети по отношение на рекламните материали и други промоционални активности е давал лично, като физическо лице-консултант, но фактури са издавани от ръководеното от брат му дружество [фирма]. Същият изрично заявява: „...тъй като от „сис И.“ бяха доволни от работата с мен, но не искаха да съм на консултантски договор, а искаха да им издавам фактури и аз им издавах такива от името на фирмата на брат ми, като имаше един период, в който „М. С.“ им извършваше и услуги по фактическия търчандайзинг по отношение на стоките им в „К.“. За периода 01.01.2016г. – 30.09.2017г. мога да кажа, че аз съм сключил консултантски договор с тях, т.е. дружество „М. С.“ е имало такъв договор, но реално аз съм изпълнявал дейността, а вероятно в същия период, може би не в целия „М. С.“ е извършвал и фактическият търчандайзинг на стоката им в магазините К.“, като разбира се за това е имало друг отделен договор.

В протокол от 13.03.2019г. за проведен разпит на свидетеля Б. Г. К., вписан като управител на [фирма] на 20.12.2016г., същият е заявил, че в момента предполага все още, че е собственик, може и управител да е, не помни кога точно кога е станал собственик, може би през 2017г. Негов познат А. му предложил да купи тази фирма, като му дал пари след като я купил. Свидетелят не е давал пари за закупуване на фирмата. Не познава предишния собственик, не помни името му, може би И., не знае дали има брат. Ставал е собственик и управител на фирми, като е получавал пари от предишни собственици, но не знае дали тези фирми са имали някакви проблеми.

При тази фактическа обстановка и като съобрази данните от проведените разпити на лицата, вписани като управители на [фирма], настоящата инстанция намира, че необосновано ревизиращите са приели за недоказана реалността на доставките по фактури, издадени от това дружество. От свидетелските показания следва, че „М. С.“ е имало сключени освен договор за фактически търчандайзинг в магазините на К. България, също и договор за

консултантски мърчандайзинг услуги, фактически извършвани от И. Х. Д., като в решението на Директора на ДОДОП не е направено това разграничение и свидетелските показания на последния са интерпретирани неправилно и тенденциозно. От приложената на стр.405 и сл. електронна кореспонденция между И. Д. и И. Г.; П. Р. (служители на СиС И.“ (видно от електронния адрес изписан на писмото) от февруари, март, април, май 2016г. - до февруари 2017г., също се установява, че дейност е извършвана: отчетите са изпращани ежемесечно, съвместните дейности са координирани и обсъждани между двете дружества, както и възникнали проблемни въпроси във връзка с изпълнението на договора. Втори договор за мърчандайзинг услуга, за който споменава И. Д. не се открива по преписката, но и в показанията му на стр.453 това му твърдение за наличие на два отделни договора звучи по-скоро като предположение, поради неточни спомени. От съвкупното възприемане и анализиране на доказателствата обаче, съдът стига до логичен извод, че реални доставки на фактурираните мърчандайзинг услуги са били извършвани в магазините на К. България. Изводите на ревизиращите за наличие на „абсолютна симулация“ по отношение на този доставчик са необосновани, тъй като не почиват на събраните по делото доказателства. През съответните данъчни периоди на фактурите доставчикът е имал назначени 53 броя лица на трудов договор, което доказва неговият капацитет да осъществи реално доставките, а органите на НАП е следвало при съмнение да извършат съпоставка с имената, посочени в таблиците на месечните доклади. Такова разминаване не е констатирано, а предвид дадените в наказателното производство свидетелски показания, с които съдът се запозна подробно и в цялост, както и наличните писмени доказателства за извършване на фактурираната дейност, отказът на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] не може да бъде приет за законосъобразен. Към основанията за признаване правото на данъчен кредит по издадените фактури – предмет на това съдебно производство са ирелевантни обстоятелствата, разкрити от свидетеля Б. Г. К. в проведенния разпит от 13.03.2019г., комуто очевидно е прехвърлено дружеството, заради натрупани задължения към бюджета. Протоколите от разпити по реда на НПК няма законова забрана да бъдат ползвани като писмено доказателство в производството по ДОПК, както и при обжалване на РА по съдебен ред. Предвиденият в НПК ред за снемане на свидетелски показания съдържа дори повече гаранции за защита правата на лицата – свидетели и обвиняеми, поради което ползването им в данъчния процес не се явява в противоречие с принципите на законност чл.4 от ДОПК, на добросъвестност и право на защита – чл.6 ДОПК, на истинност – чл.7 от ДОПК и на служебното начало – чл.9 от ДОПК. В този смисъл са неоснователни възраженията в жалбата, както и по отношение релевантността на момента, в който са дадени свидетелските показания. Съгласно чл.155, ал.3 от ДОПК решаващият орган при административното обжалване на РА може да събира нови доказателства. Това могат да бъдат, както новооткрити, така и нововъзникнали доказателства, такива могат да се представят от страните дори до приключване на устните състезания в съдебното производство, с оглед принципа на обективност – чл.3 и постигане целите на ДОПК.

Съответно, по ЗКПО се явява незаконосъобразно извършеното преобразуване на финансовия резултат за 2016г. и за 2017г. със сумата на данъчната основа по фактурите 52 броя, издадени от [фирма], съответно за данъчен период 2016г. – 37 401,00лв. и за данъчен период 2017г. – 27 785,00лв. и в тази част РА следва също да се отмени.

2. По фактура, издадена от [фирма], с предмет „участие в меню“.

В хода на ревизията и пред настоящата инстанция не са представени други документи, освен спорната фактура, което е констатирано и от вещото лице. Представеният регистър за осчетоводяването ѝ не представлява относимо към възникване правото на данъчен кредит доказателство. Не е ясно дори какъв е конкретно предметът на доставка, нито предназначението ѝ. Не е доказана, както реалността на доставката, така и ползването ѝ за последващи облагаеми доставки и за дейността на жалбоподателя. Правото на данъчен кредит по тази фактура правилно и законосъобразно е отказано, поради липса на доказателства за реално извършена доставка, в частта по ЗКПО правилно с нейната данъчна основа е преобразуван финансовият резултат за 2017г.

3. По фактури, издадени от [фирма].

Видно от документите по преписката, издадените от доставчика фактури са във връзка със сключени между жалбоподателя като наемател и [фирма] като „чартър“ договори за отдаване под наем на плавателен съд – посочената по-горе в решението моторна яхта марка Р..

Липсват по делото доказателства отчетените по фактурите разходи за доставка да са свързани с икономическата дейност на ревизирувания субект и генерирани последващи облагаеми доставки. С жалбата срещу ревизионния акт се твърди, че яхтата е ползвана за заснемане на рекламни кампании на продуктите на [фирма]. Твърдението не е подкрепено с доказателства. Няма данни и документи, от които да е видно кога и какви рекламни кампании са заснети, на кои продукти и къде са излъчвани. Както в хода на ревизията, така и с жалбата не са представени писмени документи, удостоверяващи ползване на наетия актив за икономическата дейност на дружеството. Вместо това, видно от приобщените протоколи за проведени разпити на лица от екипажа на яхтата, същата е ползвана само за развлекателни цели и за лични нужди на управителя, нейното семейството и други близки.

С оглед горното, законосъобразно и обосновано ревизиращият екип е приел, че за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от [фирма] фактури за наем, не е налице предпоставката по чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, а в частта на облагането по ЗКПО основателно ревизиращият екип е извършил данъчна регулация и е приложил нормата на чл. 26, т. 1 от ЗКПО.

4. По фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

При насрещните проверки на доставчиците, не е установен контакт с техни представители и/или пълномощници, с изключение на [фирма]. Не са представени доказателства за спорните фактурирани доставки. Ревизираното дружество е представило издадените от доставчиците фактури, приемателно-предавателни бележки, кантарни бележки и платежни

нареждания за направени плащания по банков път. Не е представил документи за доставките, фактурирани от [фирма]. От [фирма] са представени документи, а именно издадени на жалбоподателя фактури, фактури за транспорт, изкупвателни ведомости, кантарни бележки, товарителници и предавателно-приемателни бележки. Само част от документите са видни в цялост и като четливи екземпляри. В основната си част са представени копия на няколко документа, със застъпване един върху друг при копирането, поради което съществена част от информацията /наименование, номер, данни и реквизити/ липсва.

Настоящата инстанция намира, че представените в хода на ревизията документи не установяват реалност на спорните доставки.

За доставчика [фирма] не са представени кантарни бележки, а приложените предавателно-приемателни бележки са нечетливи копия.

Представените предавателно-приемателни и кантарни бележки във връзка с останалите доставчици не съдържат информация, от която да е видно къде е натоварена стоката от доставчиците. Вписани са регистрационни номера на превозни средства, но не са представени товарителници и пътни листове, с които се документира извършен превоз. Липсват придружителни документи, изискуеми съгласно Наредбата за придружителните документи при превоз на грозде, местни и вносни вина, продукти от грозде и вино, спирт, дестилати и спиртни напитки, в сила от 26.12.2001г. С текста на чл. 1 от Наредбата са уредени условията, редът за издаване и съдържанието на придружителните документи при превоз на територията на Република България на грозде, вино, продукти от грозде и вино, спирт, дестилати и спиртни напитки. С такива документи е следвало да разполага и жалбоподателят, предвид текста на чл. 11 от Наредбата, съгласно който придружителният документ съпровожда превозвания продукт от мястото на натоварване до мястото на разтоварване и екземпляр от него се предава на получателя. Изключение от изискването за наличие на придружителен документ има в хипотезата на чл. 2, ал. 1, т. 3, а именно при превоз на грозде от лозе на производител до мястото на преработка, при условие че това разстояние е не повече от 40 км. Няма никакви данни кои са производителите, къде се намират лозовите им масиви и на какво разстояние са от обектите на жалбоподателя. Фактурирани са значителни количества грозде, без данни за качество, без доказателства за произход и място на товарене, без доказателства за замерване при натоварването, без доказателства за транспорт. Видно от молба с приложени доказателства от процесуалния представител на ответника ( лист 781 от делото) вписаните в приемо – предавателните бележки МПС са влекачи, като няма вписани номера на ремаркета или полуремаркета. За съда няма достатъчно доказателства, за да се направи обоснован извод, че въпросните количества и сортове грозде са реално получени от [фирма] именно от посочените във фактурите доставчици, а не директно от производители -физически лица. Представените платежни нареждания и банкови извлечения за направени плащания по банков път, не могат да опровергават този извод. Някои от тях са за аванси, но след като не е доказано реалното извършване на доставки от издателите на фактурите, на ревизирувания субект не се следва право на приспадане на данъчен кредит.

Предвид изложеното, жалбата се явява частично основателна. Жалбоподателят е претендирал разноски, като такива по делото са доказани само за държавна такса и вещо лице в размер на 550 лева. Процесуалният представител на ответника претендира юрисконсултско възнаграждение, което му се дължи върху отхвърлената част от жалбата. При общ размер на установените за донасяне с РА задължения от 346 671,51лв, Съдът следва да присъди на жалбоподателя разноски в размер на 19 / деветнаседет лева/, а на ответника 5 866/ пет хиляди осемстотин шестдесет и шест/ лева юрисконсултско възнаграждение.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град, III – то отделение, 11-ти състав,

### Р Е Ш И :

**ОТМЕНЯ** по жалба [фирма] Ревизионен акт /РА/ № Р-29002918005494-091-001/12.09.2019г., потвърден с Решение № 2088/11.12.2019г. на Директора на ДОДОП, в **частта**, в която е отказано право на данъчен кредит в размер на 13 037,20лв., ведно със съответните лихви за периодите от месец януари 2016г. до месец октомври 2017г., включително по 52 фактури, издадени от [фирма] и е преобразуван по реда на ЗКПО, с данъчните основи на същите фактури финансовия резултат за данъчен период 2016г. със сумата от 37 401,00лв. и за данъчен период 2017г. със сумата от 27 785,00лв.

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата в останалата част, в която е отказано право на данъчен кредит в размер на 223307,17лв., ведно със съответните лихви и е увеличен финансовият резултат за 2017г. със сумата от 231 000лв. по фактури, издадени от [фирма] и със сумата от 4 166,67лв. по фактура, издадена от [фирма].

**ОСЪЖДА** [фирма] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 5847 /пет хиляди осемстотин четиридесет и седем/ лева по компенсация.

Решението може да се обжалва пред ВАС в 14-дневен срок.

СЪДИЯ: