

РЕШЕНИЕ

№ 7561

гр. София, 14.12.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 43
състав**, в публично заседание на 20.10.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Весела Цанкова

като разгледа дело номер **9148** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Делото е образувано по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес [населено място], [улица], ет. 2, представлявано от Д. А. Р. – К. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221719005065-091-001/08.04.2020г., издаден от М. Й. С. - на длъжност Началник сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място], орган възложил ревизията и С. М. М. на длъжност главен инспектор по приходите, ТД на НАП [населено място] – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 1083/10.07.2020г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите.

С ревизионния акт в оспорената част са установени задължения за данък върху добавената стойност общо в размер на 55 135.46 лева, от които задължения за ДДС главница в размер на 46 422.94 лева, корпоративен данък в размер на 6 976.62 лева, лихви за задълженията по ЗДДС в размер на 7 504.94 лева и лихви върху задълженията по ЗКПО в размер на 1207.58 лева. Задълженията по ЗДДС са в резултат от непризнато право на данъчен кредит по фактури за доставки на услуги на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 вр.чл. 6, чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, както и от декларирани в СД по ЗДДС задължения, които не са платени. Задълженията за корпоративен данък са в резултат от увеличения на финансовия резултат на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО.

В жалбата са изложени оплаквания за незаконосъобразност и необоснованост на

ревизионния акт. Правят се възражения, че събраните по време на ревизионното производство доказателства следва да бъдат преценени в тяхната съвкупност, което не е сторено от ревизиращия екип. Жалбоподателят се позовава на практиката на ВАС и СЕС. В съдебно заседание, редовно уведомен се представлява се от адвокат Б., който моли жалбата да бъде уважена по изложените в нея съображения. Претендира сторените по делото разноски.

Ответният административен орган – Директорът на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., чрез процесуалния си представител юрисконсулт С., излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли съда да я остави без уважение, като остави в сила оспорения ревизионен акт и да присъди в полза на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП - С. юрисконсултско възнаграждение.

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

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал. 1 от ДОПК. Решението на директора на Дирекция ОДОП, ЦУ при НАП е връчено по електронен път на 14.07.2020 г. /л.20/. Жалбата е подадена чрез административния орган с вх.№ 53-04-592 на 27.07.2020 г., в срок, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна, съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221719005065-020-001/31.07.2019г., /л.30-32/, издадена от Т. П. Н. на длъжност Началник сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място], в качеството и на заместник на М. Й. С. - на длъжност Началник сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място], е възложена ревизия на жалбоподателя за следните видове задължения: корпоративен данък за данъчен период от 01.01.2016г. до 31.12.2018г. и данък върху добавената стойност за данъчен период от 01.12.2015г. до 31.03.2019г.

Заповедта за възлагане на ревизия е връчена на жалбоподателя, по електронен път на 21.08.2019г. /л.32/, като е определен срок за извършване на ревизията – до три месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени С. М. М. на длъжност главен инспектор по приходите, ТД на НАП [населено място] – ръководител на ревизията и М. Д. М., на длъжност главен инспектор по приходите. Органът по възлагането е упълномощен със Заповед № РД-84-2200-771/09.07.2019г. и Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. /л.21-23/.

Ревизионният доклад /РД/ по извършената ревизия с № Р-22221719005065-092-001/19.02.2020 г. е изготвен на 19.02.2020 г. и е връчен на ревизираното лице на 25.02.2020 г. /л.65/. Срещу издадения РД е подадено в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК възражение срещу констатациите в ревизионния доклад, което е обсъдено като неоснователно.

Издаден е Ревизионен акт /РА/ № Р-22221719005065-091-001/08.04.2020г., издаден от М. Й. С. - на длъжност Началник сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място], орган възложил ревизията и С. М. М. на длъжност главен инспектор по приходите, ТД на НАП [населено място] – ръководител на ревизията.

С него е извършена корекция на декларираните резултати по ЗДДС, в резултат на което са установени данъчни задължения от отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, по фактури,

издадени от: [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Във връзка с установеното по ЗДДС, а именно констатациите за липса на реална доставка по фактура № 0..12/19.04.2018 г., издадена от [фирма], ревизиращите органи са приели, че е налице хипотезата на чл.26, т. 2 от ЗКПО, като са определили корпоративен данък в размер на 6 976,62 лв. ведно със съответните лихви за забава в размер на 1 207.58 лв. за 2018 г., включително лихви за невнесен в срок корпоративен данък за 2016 г. и 2017 г., поради извършени увеличения на финансовия резултат. При обжалване по административен ред ревизионният акт е частично отменен с Решение №1083/10.07.2020 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място] в частта на установения по ЗДДС за периода от 01.08.2016 г. до 31.08.2016г., в останалата част ревизионния акт е потвърден.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя е свързана с ресторанти, заведения за бързо обслужване. Констатирано е, че дружеството извършва дейността си в заведение - детски център, кафе аперитив и магазин за бельо. Обектите, които стопанисва, са Детски център - „Сафари ленд“ и магазин „Интимо“, находящи се на територията на [населено място].

В ЧАСТТА ПО ЗДДС:

Ревизията е отказала право на данъчен кредит, както следва:

1. В размер на 1 166,67 лв., ведно със съответните лихви за данъчен период м. юли 2016г. и м. септември 2016 г. по следните фактури, издадени от [фирма]:

- Фактура № 0..43 от 26.07.2016 г., с предмет: „стока-бански и бельо“;

- Фактура № 0..55 от 30.09.2016 г., с предмет: „стока- бански и бельо“;

От доставчика не са представени изисканите му документи. В хода на ревизията е установено, че дружеството е регистрирано по реда на ЗДДС, считано от 03.02.2015г., deregистрирано е на 15.08.2016 г. във връзка с установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Констатирано е, че [фирма] чрез своя управител З. Г. В. е свързано със [фирма]. В хода на ревизията е констатирано още, че дружеството-доставчик за 2016г. има подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО с №2206И0056298/29.03.2017 г. с резултат дължим корпоративен данък в размер на 28 220.52 лв., който не е внесен в държавния бюджет; няма подавани данни за изплатени доходи по реда на чл.73 от ЗДДФЛ по извънтрудови правоотношения за 2016 г.; няма изплащани осигуровки за фондовете на ДОО, ЗО, ГВРС, няма платен Д. или други данъци, нито назначени работници, нито за управителя на дружеството. От страна на ревизиращите органи е извършена проверка на данните, съдържащи се в подадени Дневници за покупки по реда на ЗДДС, при която е установено, че дружеството-доставчик няма отчитани разходи за платени наеми на помещения, офиси, вода, Т., Интернет, телефонни и GSM услуги; покупки на канцеларски или други консумативи, получени пощенски, спедиторски или други услуги; няма деклариран счетоводен офис. При проверка в информационните масиви на НАП е констатирано, че декларациите по ЗДДС за м. юли 2016 г. и м.септември 2016 г. са подавани от IP адрес 151.237.25.136, който е общ адрес за [фирма] и [фирма], поради което от страна на ревизиращите органи е прието, че двете дружества имат общо счетоводство. Установено е, че доставчикът има задължения към държавния бюджет в особено големи размери.

От страна на [фирма] в хода на ревизията са предоставени: процесните фактури, един брой фискален бон за плащане в брой; хрологичен регистър на Сметка № 401 /Доставчици/, по която са отчетени разходите по фактурите, като в кореспонденция, е

установено, че същите са отчетени по дебита на Сметка № 304 /Стоки/. Констатирано е, че плащането е отчетено по кредита на Сметка № 501 /Каса в лева/.

След цялостна и съвкупна преценка на събраните доказателства по случая, ревизиращите органи са приели, че се касае за привидни сделки, както и че са фактурирани доставки, които не са извършвани въобще, поради което на ревизираното дружество е отказано приспадане правото на данъчен кредит по оспорените фактури, издадени от [фирма].

2. В размер на 1 500,00 лв., ведно със съответните лихви за данъчен период м.октомври 2018 г., по следната фактура, издадена от [фирма]:

- Фактура № 0...34/17.10.2018 г., с предмет: „По опис“.

От доставчика не са представени изискваните документи и писмени обяснения във връзка с издадената фактура, респективно документи за нейното осъществяване. В хода на ревизията по отношение на дружеството-доставчик е установено, че е регистрирано по реда на ДОПК на 28.10.2015г. в ТД на НАП [населено място], Офис „С.“, със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица]. Регистрирано е по ЗДДС на 06.06.2018 г. и дерегистрирано на 30.11.2018г., поради установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС и отново регистрирано на 28.05.2019г. Констатирано е още, че за дружеството липсват данни за притежавани МПС и недвижими имоти. Във връзка с представен от жалбоподателя касов бон, приложен към спорната фактура е установено, че [фирма] е притежавало регистрирано фискално устройство с рег. № 3960125, № на ФУ DY422555 и № на ФП 36579923. От проверените дневни Z отчети на проверяваното лице за дата 13.11.2018 г. е констатирано, че няма декларираните записи, т.е издаденият бон към фактурата не е бил записан във фискалната памет на ЕКАФП. Установено е, че дружеството-доставчик няма декларираните Уведомления от работодателя по чл. 62 от КТ за лица по трудови правоотношения. Констатирано е, че управителя на дружеството-доставчик П. К. С. не е декларирал възникване на осигуряването и започване на дейността си пред органите на НАП, с което не е изпълнил задълженията си съгласно чл. 1 от Наредба за общественото осигуряване на самоосигуряващите се лица и българските граждани на работа в чужбина и морските лица и не са внасяни осигурителни вноски и подавани декларации Образец 1, съгласно Наредба № Н-8/29.12.2005 г.

В хода на ревизията е констатирано още, че дружеството-доставчик за 2016 г. има подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО с резултат дължим корпоративен данък в размер на 14 270.20 лв., който не е внесен в държавния бюджет; няма подавани данни за изплатени доходи по реда на чл. 73 от ЗДДФЛ по извънтрудови правоотношения за 2018г. От страна на ревизиращите органи е извършена проверка на данните, съдържащи се в подадени Дневници за покупки по реда на ЗДДС, при която е установено, че дружеството-доставчик няма отчитани разходи за платени наеми на помещения, офиси, вода, Т., Интернет, телефонни и GSM услуги; покупки на канцеларски или други консумативи, получени пощенски, спедиторски или други услуги; няма деклариран счетоводен офис, нито данни за трите имена и ЕГН на лице/лицата, отговарящи за водене на счетоводството на дружеството, носещи отговорност за съставените стопански операции, т.е наличие на документи и доказателства, пряко свързани и доказващи реално извършвана дейност от страна на дружеството-доставчик. Установено е още, [фирма] чрез своя управител П. К. С. е свързано лице с [фирма]. При проверка в информационните масиви на НАП е констатирано, че декларациите по ЗДДС за м. октомври 2018г. са подавани от IP адрес

46.47.90.227, който е общ адрес за [фирма] и [фирма], поради което от страна на ревизиращите органи е прието, че двете дружества имат общо счетоводство. Установено е, че доставчикът има задължения към държавния бюджет в особено големи размери. Констатирано е, че през м. октомври 2018г., дружеството-доставчик има една декларирана покупка от [фирма] в дневниците за покупки.

От страна на [фирма] в хода на ревизията са предоставени: процесната фактура, един брой фискален бон за плащане в брой; хрологичен регистър на Сметка № 401 /Доставчици/, по която са отчетени разходите по фактурите, като в кореспонденция, е установено, че същите са отчетени по дебита на Сметка № 304 /Стоки/. Констатирано е, че плащането е отчетено по кредита на Сметка № 501 /Каса в лева/.

След цялостна и съвкупна преценка на събраните доказателства по случая, ревизиращите органи са приели, че се касае за привидна сделка, както и че е фактурирана доставка, която не е извършвана въобще, поради което на ревизираното дружество е отказано приспадане правото на данъчен кредит по оспорената фактура, издадени от [фирма].

3. В размер на 4 950.00 лв., ведно със съответните лихви за данъчен период м. ноември 2018 г. и м. Декември 2018 г., по следните фактури, издадени от [фирма]:

- Фактура № 4...03/06.11.2018 г., с предмет: „Съгласно опис“;
- Фактура № 4..31/12.12.2018 г., с предмет: „Съгласно опис“;
- Фактура № 4.42/27.12.2018 г., с предмет: „Съгласно опис“.

Доставчикът не е представил изискваните документи. В хода на ревизията по отношение на дружеството-доставчик е установено, че е регистрирано по реда на ДОПК на 28.10.2015 г. в ТД на НАП [населено място], Офис „С.“, със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица]. Регистрирано е по ЗДДС на 04.11.2015г. и deregистрирано на 08.04.2019г., поради установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Констатирано е още, че за дружеството липсват данни за притежавани МПС и недвижими имоти. Във връзка с представен от ревизираното дружество касов бон, е установено, че [фирма] притежава регистрирани фискални устройства. От извършената справка в хода на ревизията е установено, че дружеството-доставчик притежава регистриран ЕКАФП от 05.12.2018г., т.е към датата на издаване на фискалния бон към Фактура №40...3/06.11.2018г. доставчикът не е притежавал регистрирано фискално устройство. Установено е още, че представените фискални бонове са от ЕКАФП с № на ФП 36581416, но при проверка в дневните Z отчети на провереното дружество за периода не са декларирани записи, т.е издадените бонове към фактурите не са записани във фискалната памет на ЕКАФП. При проверка в ИС на ТД на НАП е констатирано, че дружеството-доставчик няма декларирани Уведомления от работодателя по чл. 62 от КТ за лица по трудови правоотношения. Установено е, че управителят не е внасял дължимите осигурителни вноски за периода и не са подавани декларации Образец 1, съгласно Наредба № Н-8/29.12.2005г., както и че за 2018 г. не е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО; няма подавани данни за изплатени доходи по реда на чл. 73 от ЗДДФЛ по извънтрудови правоотношения за 2018 г.; няма данни за заплащани наеми на помещения ,офиси,вода,Т., Интернет, телефонни и GSM услуги; покупки на канцеларски или други консумативи, получени пощенски, спедиторски или други услуги; няма деклариран счетоводен офис, нито данни за трите имена и ЕГН на лице/лицата, отговарящи за водене на счетоводството на дружеството, носещи отговорност за съставените стопански операции, т.е наличие на документи и доказателства, пряко

свързани и доказващи реално извършвана дейност от страна на дружеството-доставчик

Констатирано е, че К. А. Р. е управител на редица дружества, имащи задължения към държавния бюджет. При проверка в ИС на НАП е констатирано, че декларациите по ЗДДС за м. Октомври 2018 г. и м. Декември 2018 г. са подавани от IP адрес 149.62.203.96 и 82.102.23.83, общи адреси за [фирма] и [фирма], т.е двете дружества притежават общо счетоводство.

От страна на [фирма] в хода на административното оспорване на РА и в хода на ревизията са предоставени: процесните фактури, един брой фискален бон за плащане в брой; хронологичен регистър на Сметка № 401 /Доставчици/, по която са отчетени разходите по фактурите, като в кореспонденция, е установено, че същите са отчетени по дебита на Сметка № 304 /Стоки/. Констатирано е, че плащането е отчетено по кредита на Сметка № 501 /Каса в лева/.

След цялостна и съвкупна преценка на събраните доказателства по случая, ревизиращите органи са приели, че се касае за привидни сделки, както и че са фактурирани доставки, които не са извършвани въобще, поради което на ревизираното дружество е отказано приспадане правото на данъчен кредит по оспорените фактури, издадени от [фирма].

4. В размер на 1 650.00 лв., ведно със съответните лихви за данъчен период м. януари 2019 г., по следната фактура, издадена от [фирма]:

- Фактура № 0..39/28.12.2018 г., с предмет: „Съгласно опис“.

От доставчика не са представени изисканите документи и писмени обяснения във връзка с издадената фактура, респективно документи за нейното осъществяване. В хода на ревизията по отношение на дружеството - доставчик е установено, че е регистрирано по реда на ЗДДС на 03.08.2018г., както и че е deregистрирано на 23.01.2019г. по инициатива на данъчен орган и е регистрирано отново на 16.05.2019г. Установено е, че за дружеството липсват данни за притежавани МПС и недвижими имоти. При проверка в ИС на НАП е констатирано, че [фирма] притежава регистрирани ЕКАФП. От справка е установено още, че през м. декември 2018 г. проверяваното дружество притежава регистриран пред органите на НАП, ЕКАФП с рег.№396045. Извършена е проверка в дневните Z отчети на проверяваното лице за периода от 28.12.2018 г. до 31.12.2018 г., като е констатирана липса на декларираните записи, т.е представеният касов бон от ревизираното лице към спорната фактура не е записан във фискалната памет на ЕКАФП. При проверка в ИС на НАП е установено, че управителя на дружеството-доставчик П. К. С. не е декларирал възникване на осигуряването и започване дейността пред органите на НАП, с което не е изпълнил задълженията си съгласно чл. 1 от Наредба за общественото осигуряване на самоосигуряващите се лица и българските граждани на работа в чужбина и морските лица и не са внасяни осигурителни вноски и подавани декларации Образец 1, съгласно Наредба № Н-8/29.12.2005 г. Установено е, че за 2018 г. доставчикът има подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО с деклариран КД в размер на 232.18 лв., дължим и невнесен в държавния бюджет, както и че няма подавани данни за изплатени доходи по реда на чл. 73 от ЗДФЛ по извънтрудови правоотношения за 2018 г. От данните, съдържащи се в подадени Дневници за покупки по реда на ЗДДС е установено, че доставчикът няма отчитани разходи за: платени наеми на помещения, офиси, вода, Т., Интернет, телефонни и GSM услуги; покупки на канцеларски или други консумативи, получени пощенски, спедиторски или други услуги; няма деклариран счетоводен офис, нито данни за три имена и ЕГН на лице/лица, отговарящи за водене на счетоводството на дружеството, носещи отговорност за съставените стопански операции, т.е наличие на документи и доказателства, пряко свързани и доказващи реално извършвана дейност от страна на дружеството – доставчик. Констатирано е, че управителят на [фирма] - П. К. С. е свързано лице с [фирма]. При проверка в ИС на НАП е установено, че декларациите по ЗДДС за м. декември 2018 г. са подавани от IP адрес 46.47.90.227, който е общ адрес за [фирма] и [фирма], т.е дружествата притежават общо счетоводство. През м. октомври –

ноември 2018 г. е установено, че [фирма] има деклариран в Дневниците си за покупки – покупки единствено от [фирма], доставчик на ревизираното дружество и [фирма], а през м. декември 2018г. има декларирана покупка от трето дружество. Установено е, че доставчикът има задължения в особено големи размери към държавния бюджет.

От страна на [фирма] в хода на ревизията са предоставени: процесната фактура, един брой фискален бон за плащане в брой; хрологичен регистър на Сметка № 401 /Доставчици/, по която са отчетени разходите по фактурите, като в кореспонденция, е установено, че същите са отчетени по дебита на Сметка № 304 /Стоки/. Констатирано е, че плащането е отчетено по кредита на Сметка № 501 /Каса в лева/.

След цялостна и съвкупна преценка на събраните доказателства по случая, ревизиращите органи са приели, че се касае за привидна сделка, както и че е фактурирана доставка, която не е извършвана въобще, поради което на ревизираното дружество е отказано приспадане правото на данъчен кредит по оспорената фактура, издадена от [фирма].

5. В размер на 1 650.00 лв., ведно със съответните лихви за данъчен период м. август 2018 г., по следната фактура, издадена от [фирма]:

- Фактура № 9.92/29.08.2018 г., с предмет: „По опис“.

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с издадената от него фактура, което му е връчено по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК, чрез ИС на НАП на обявения от него електронен адрес. На 12.09.2019 г. документът е изтеглен от IP адрес 85.196.179.18 и и-мейл [електронна поща](#), поради което е счтено, че искането се счита за връчено на същата дата на основание чл. 30, ал. 6 от ДОПК. В указания 14-дневен срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изискваните документи и писмени обяснения във връзка с издадената фактура, респективно документи за нейното осъществяване. В хода на ревизията е установено, че дружеството-доставчик е регистрирано в ТР при АВ на 25.02.2015 г. с капитал в размер на 106.00 лв., с едноличен собственик на капитала В. Ц. М.. Установено е, че дружеството-доставчик е регистрирано по реда на ЗДДС, считано от 27.03.2015 г., както и че е deregистрирано по ЗДДС, поради наличие на обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС, считано от 28.12.2018 г. Установено е, че за дружеството липсват данни за притежавани МПС и недвижими имоти. При проверка в ИС на НАП е констатирано, че дружеството-доставчик притежава регистрирани фискални устройства. От справката е установено, че през м. декември 2018 г., проверяваното дружество притежава регистриран пред НАП 4 броя ЕКАФП, от които два в магазини и един брой в офис. От ревизиращите органи е извършена проверка за ЕКАФП с рег. № 3952461 и рег. № 3936978, като от дневните Z отчети на проверяваното лице за периода от 29.08.2018г. до 31.08.2018г. е констатирано, че представеният от ревизираното дружество издаден касов бон към спорната фактура не е записан във фискалната памет на ЕКАФП. При извършена проверка в информационните системи на ТД на НАП е установено, че [фирма] има деклариран Уведомления от работодателя по чл. 62 от КТ за три лица по трудови правоотношения, но не са внесени дължимите осигурителни вноски. При проверка в ИС на НАП е установено, че управителя на [фирма] – В. Ц. М. не е декларирал възникване на осигуряване и започване на дейността пред органите на НАП, с което не е изпълнил задълженията си съгласно чл. 1 от Наредба за общественото осигуряване на самоосигуряващите се лица и българските граждани на работа в чужбина и морските лица и не са внасяни осигурителни вноски и подавани декларации Образец 1, съгласно Наредба № Н-8/29.12.2005 г. Установено е, че В. Ц. М. е управител на редица дружества, имащи задължения към държавния бюджет. В хода на ревизията е констатирано, че за дружеството-доставчик за 2018 г. няма подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО, нито подавани данни за изплатени доходи по реда на чл. 73 от ЗДДФЛ по извънтрудови правоотношения за 2018 г. От данните, съдържащи се в подадени Дневници за покупки по реда на ЗДДС е установено, че доставчикът няма отчетени разходи за: платени наеми на помещения, офиси, вода, Т., Интернет, телефонни и GSM услуги; покупки на канцеларски или

други консумативи, получени пощенски, спедиторски или други услуги; няма деклариран счетоводен офис, нито данни за три имена и ЕГН на лице/лица, отговарящи за водене на счетоводството на дружеството, носещи отговорност за съставените стопански операции, т.е. наличие на документи и доказателства, пряко свързани и доказващи реално извършвана дейност от страна на дружеството – доставчик. При извършена проверка в ИС на НАП е установено, че декларациите по ЗДДС за м. Август 2018 г. са подавани от IP адрес 78.83.103.173 от К. С. Т.. Установено е, че дружеството-доставчик има задължения в особено големи размери към държавния бюджет, констатирани с ревизионен акт, издаден от органи на НАП и подлежащи на разпределение от публичен изпълнител.

От страна на [фирма] в хода на ревизията са предоставени: процесните фактури, един брой фискален бон за плащане в брой; хронологичен регистър на Сметка № 401 /Доставчици/, по която са отчетени разходите по фактурите, като в кореспонденция, е установено, че същите са отчетени по дебита на Сметка № 304 /Стоки/. Констатирано е, че плащането е отчетено по кредита на Сметка № 501 /Каса в лева/.

След цялостна и съвкупна преценка на събраните доказателства по случая, ревизиращите органи са приели, че се касае за привидни сделки, както и че са фактурирана доставка, която не е извършвана въобще, поради което на ревизираното дружество е отказано приспадане правото на данъчен кредит по оспорената фактура, издадена от [фирма].

б. В размер на 1 650.00 лв., ведно със съответните лихви за данъчен период м. януари 2019 г. по следната фактура, издадена от [фирма] / [фирма]:

- Фактура № 1.44/07.01.2019 г., с предмет: „Дрехи по опис“.

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с издадената от него фактура, което му е върчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В указания срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изискваните документи и писмени обяснения във връзка с издадените фактури, респективно документи за тяхното осъществяване. След изтичане на указания срок, от страна на дружеството-доставчик не са представени изискваните документи и обяснения. От извършена проверка в хода на ревизията е установено, че ревизираното дружество е включило спорната фактура в Дневниците си за покупки, но дружеството-доставчик не е включило спорната фактура в Дневник за продажби. Освен това е установено, че спорната фактура е включена и в Дневник за продажби на ревизираното дружество. По отношение на дружеството-доставчик е установено, че негов управител е К. Б. Р. – майка на Д. А. Р. – К. – Управител на [фирма]. В хода на ревизията от дружеството-доставчик не са представени доказателства, че същото е разполагало с фактурираните стоки, респективно с документи, удостоверяващи произхода им. Установено е, че дружеството-доставчик е регистрирано в ТР при АВ на 09.12.2012г., като на 03.10.2019г. е променено неговото наименование, с едноличен собственик на капитала П. М. Ц., с първоначално седалище и адрес на управление в [населено място], общ. А., като на 04.01.2019 г. е извършена промяна в седалището и адреса на управление – адресът е сменен в [населено място]. Установено е, че дружеството-доставчик е регистрирано по ЗДДС на 21.09.2018 г. и deregистрирано на 27.05.2019 г., поради установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС.

От страна на ревизираното лице са представени: заверено копие на спорната фактура, фискален бон за плащане в брой; хронологичен счетоводен регистър на Сметка 401 /Доставчици/, по която са отчетени разходите по фактурата, като в кореспонденция същите са отчетени по дебита на Сметка 304 /Стоки/. Плащането е отчетено по кредита на Сметка 501 /Каса в лева/. От страна на ревизираното дружество не представен опис на фактурираните стоки, предмет на доставката.

След цялостна и съвкупна преценка на събраните доказателства по случая, ревизиращите органи са приели, че се касае за привидни сделки, както и че са фактурирана доставка, която не е извършвана въобще, поради което на ревизираното дружество е отказано приспадане правото на данъчен кредит по оспорената фактура, издадена от / [фирма].

7. В размер на 14 064.72 лв., ведно със съответните лихви за данъчни периоди от м.май 2016 г., м. юни 2016 г., м. септември 2016 г., м. март 2017 г., м. май 2017 г., м. юни 2017 г., м.октомври 2017 г., м. февруари 2018 г., м. март 2018 г., м. май 2018 г., м. юни 2018 г. и м. юли 2018 г. по 11 фактури, издадени от [фирма].

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с издадената от него фактура, което му е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Извън указания срок от страна на дружеството-доставчик са представени 10 заверени копия на спорните фактури, аналитични регистри на Сметка 501 /Каса в лева/ и Дневник за продажби за м. Февруари 2018 г., за м. Юни 2017 г., за м. Май 2017 г. и м. Декември 2016 г. От страна на доставчика не е представен копие на Фактура № 0...24189/21.02.2018 г. Констатирано е, че дружеството-доставчик е включило следните фактури с получател ревизираното лице в дневниците си за продажби - Фактура № 01..18/29.03.2016 г., с предмет: „Стока“; Фактура № 01..21/28.04.2016 г., с предмет: „Услуга“; Фактура № 01..23/30.09.2016 г., с предмет: „Стока“; Фактура № 0..29/30.12.2016 г., с предмет: „Стока“; Фактура № 0..34/31.05.2017 г., с предмет: „Продажба на стоки“; Фактура № 0..36/30.06.2017 г., с предмет: „Продажба на стоки“; Фактура № 0..40/31.08.2017 г., с предмет: „Стока“; Фактура № 0..56/26.02.2018 г., с предмет: „Продажба на стоки“; Фактура № 0..58/31.03.2018 г., с предмет: „Стоки“; Фактура №0..62/01.05.2018 г., с предмет: „Продажба на стоки“; Фактура № 0..63/30.05.2018 г., с предмет: „Продажба на стока“; Фактура № 0..65/28.06.2018 г., с предмет: „Продажба на стока“ и Фактура №0..67/30.07.2018 г., с предмет: „Продажба на стока“. В хода на ревизията от доставчика не са представени доказателства за складови бази и търговски обекти, офиси, складове, от които е извършена доставката, нито доказателства, че е дружеството-доставчик е разполагало с фактурираните стоки и документи, доказващи произхода им. Констатирано е, че представените от доставчика документи по електронен път не са подписани от управителя на дружеството или от упълномощено от него лице пред органите на НАП, като ревизиращият екип е приел, че са представени от неизвестно лице без представителна власт. Установено е, че доставчикът е регистриран по реда на ДОПК на 27.02.2012 г. в Офис „С.“, с едноличен собственик на капитала Е. С. В., регистриран е по ЗДДС на 23.03.2012 г. и е deregистриран по инициатива на орган по приходите на 26.09.2018 г., поради обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Установено е, че за дружеството липсват данни за притежавани недвижими имоти, същото по данни от МВР е притежавало МПС с рег. [рег.номер на МПС] , „Нисан Х Т.“ с дата на регистрация 31.10.2017 г. и дата на прехвърляне на 24.07.2019 г. Извършена е проверка, при която е установено, че дружеството-доставчик притежава регистрирани ЕКАФП. От справката е установено, че през м. декември 2018 г., проверяваното дружество е имало регистриран ЕКАФП с рег. № 396045. Извършена е проверка в дневните Z отчети на проверяваното лице за проверявания период, като е установено, че има декларирани записи, а именно, че издадените към фактурите касови бонове са записани във фискалната памет на ЕКАФП. При извършена проверка в информационните системи на ТД на НАП е установено, че [фирма] няма декларирани Уведомления от работодателя по чл. 62 от КТ за три лица по трудови правоотношения, но не са внесени дължимите осигурителни вноски. От ИС на НАП е установено, че управителят на дружеството-доставчик Е. С. В. /Управител от 15.03.2018 г./ не е декларирал възникване на осигуряването и започване на дейността си пред НАП. За проверявания период е установено още, че дружеството-доставчик има подавани ГДД по чл. 92 от ЗКПО – за 2016 г. с деклариран КД в размер на 15 530.52 лв. дължим и невнесен; за 2017 г. и 2018 г. – деклариран отрицателен финансов резултат. При проверка в информационните масиви на НАП е констатирано, че декларациите по ЗДДС за проверявания период са подавани от IP адрес 151.237.25.136, общ адрес за [фирма] и [фирма]. Установено е, че през проверявания период [фирма] в Дневниците за покупки има декларирани доставки с основание: „по договор“, „покупка на стоки“ от [фирма], както и че има задължения в особено големи размери към държавния бюджет.

От страна на ревизираното лице са представени: заверени копия на спорните фактури, фискален бонове, за плащане в брой; хронологичен счетоводен регистър на Сметка 401 /Доставчици/, по която са отчетени разходите по фактурите, като в кореспонденция същите са отчетени по дебита на сметка 304 /Стоки/. Плащането е отчетено по кредита на Сметка 501 /Каса в лева/.

След цялостна и съвкупна преценка на събраните доказателства по случая, ревизиращите органи са приели, че се касае за привидни сделки, както и че са фактурирани доставки, които не са извършвани въобще, поради което на ревизираното дружество е отказано приспадане правото на данъчен кредит по оспорените фактури, издадени от [фирма].

8. В размер на 3 990.00 лв., ведно със съответните лихви за данъчен период м. април 2018 г. и м. май 2018 г. по следните фактури, издадени от [фирма]:

- Фактура № 0..12/19.04.2018 г., с предмет: „Реклама по договор“;

- Фактура № 0..16/28.05.2018 г., с предмет: „Бельо“.

С ПИНП № П-22220319153341-141-001/30.12.2019 г. в хода на ревизията е извършена насрещна проверка на [фирма]. Изготвено е ИПДПОЗЛ № П-22220319153341-040-001/11.09.2019 г., връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В отговор на искането са представени заверени копия на спорните фактури; Договор за реклама от 19.04.2018 г., с предмет: „Интернет реклама и реклама в социалните мрежи“, с договорено възнаграждение в размер на 15 000.00 лв.; Приемо-предавателен протокол към сключения договор от 08.05.2018 г. с който се предава резултатът от услугата – интернет разпространение – 10 000.00 лв. и реклама в социалните мрежи – 5 000.00 лв. Договорът, сключен между [фирма], в качеството на възложител и [фирма], в качеството на изпълнител, е с предмет „Интернет реклама и реклама в социални мрежи“. Констатирано е, че съгласно клаузите на договора, изпълнителят следва да изпълнява поръчката със свои материали, технически средства, персонал и др., да спазва съгласувания предварителен проект, като възложителят от своя страна следва да изпрати свой представител за съгласуване на предварителния проект на рекламните материали. Също така, възложителят се задължава да се яви при покана от изпълнителя, за приемане на изработените материали. Общата стойност на цената по договора е в размер на 15 000,00 лв. Крайният срок на договора е след изпълнението на поръчката. Установено е още, че върху представените договор и приемо-предавателен протокол липсват положени печати, не са представени доказателства къде точно е излъчвана рекламата, рекламни клипове, липсва уточнение кои лица са извършили рекламните услуги, респективно притежавали ли са необходимата квалификация. Органите по приходите са констатирани, че документите, представени от доставчика, не са подписани от управител или от упълномощено от него лице – прието е, че са представени от лице без представителна власт. По отношение на дружеството-доставчик е установено, че негов управител и едноличен собственик на капитала е З. Г. В.. Дружеството-доставчик е регистрирано по ЗДДС на 18.02.2009 г. и е дерегистрирано на 31.10.2018 г. поради обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Установено е, че [фирма] не притежава МПС и недвижими имоти. От проверка в ИС на НАП е констатирано, че дружеството-доставчик има деклариран Уведомления от работодател по чл. 62 от КТ за лица по трудови правоотношения за едно лице, назначено на 23.05.2018 г. на длъжност „склададжия“. По отношение на управителя на дружеството е установено, че не е декларирана възникване на осигуряването и започването на дейността пред органите на НАП, с което не е изпълнила задълженията си, съгласно Наредба № Н-8/29.12.2005 г. Установено е, че В. Ц. М. е управител на редица дружества, имащи задължения към държавния бюджет. От ИС на НАП е констатирано, че за 2018 г. дружеството има подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО със счетоводен финансов резултат за данъчно преобразуване – отрицателен, няма подавани данни за изплатени доходи по реда на чл. 73 от ЗДФЛ по извънтрудови правоотношения за 2018 г., нито плащани осигуровки за фондовете на ДОО, ЗО, ГВРС, Д. и др. От данните, съдържащи се в подадени Дневници за покупки по реда на ЗДДС, е установено, че дружеството няма

отчетени разходи за: платени наеми на помещения, офиси, вода, Т., Интернет, телефонни и GSM услуги; покупки на канцеларски или други консумативи, получени пощенски, спедиторски или други услуги; няма деклариран счетоводен офис, нито данни за три имена и ЕГН на лице/лица, отговарящи за водене на счетоводството на дружеството, носещи отговорност за съставените стопански операции, т.е наличие на документи и доказателства, пряко свързани и доказващи реално извършвана дейност от страна на дружеството – доставчик. Констатирано е, че декларациите по ЗДДС за проверявания период – м. Май 2018 г. са подавани от IP адрес 130.204.23.206 и и-мейл адрес [\[електронна поща\]](#), общ адрес за [фирма] и [фирма].

От ревизираното лице са представени: заверени копия на спорните фактури, хронологичен счетоводен регистър на Сметка 401 /доставчици/, по която са отчетени разходите по фактурите, като в кореспонденция същите са отчетени по дебита на Сметка 304 /Стоки/ и 602 /Разходи за външни услуги/, Договор за реклама от 19.04.2018 г., с приложен към него Приемо-предавателен протокол от 08.05.2018 г. Като от страна на органите по приходите е посочено, че не са представени доказателства за извършено плащане.

След цялостна и съвкупна преценка на събраните доказателства по случая, ревизиращите органи са приели, че се касае за привидни сделки, както и че са фактурирани доставки, които не са извършвани въобще, поради което на ревизираното дружество е отказано приспадане правото на данъчен кредит по оспорените фактури, издадени от [фирма].

9. В размер на 5 289.00 лв., ведно със съответните лихви за данъчен период м.януари 2018 г. и м. юли 2018 г. по следните фактури, издадени от [фирма]:

- Фактура № 0..14/10.01.2018 г., с предмет: „Бельо“;
- Фактура № 0..16/19.01.2018 г., с предмет: „Играчки по опис“;
- Фактура № 0..17/25.01.2018 г., с предмет: „Бельо“;
- Фактура № 0..29/31.07.2018 г., с предмет: „Бельо“

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с издадените от него фактури, което му е изпратено по електронен път. В извънуказания 14-дневен срок от страна на дружеството-доставчик са представени заверени копия на спорните фактури, хронологични счетоводни справки на Сметка 703 /Приходи от продажби на услуги/ и Оборотна ведомост за периода 01.01.2018 г. – 31.01.2018 г. Установено е, че дружеството-доставчик няма заприходени наличности на стоки в група 30. Констатирано е, че едноличен собственик на капитала на дружеството е Й. И. И., както и че дружеството е регистрирано по ЗДДС, считано от 24.01.2006 г. и дерегистрирано на 13.09.2018 г., поради обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. При проверка в ИС на НАП е констатирано, че Й. И. И. не е декларирал възникване на осигуряването и започване на дейността пред НАП, с което не е изпълнил задълженията си, съгласно чл. 1 от Наредба за общественото осигуряване на самоосигуряващите се лица и българските граждани на работа в чужбина и морските лица и не са внасяни осигурителни вноски и подавани декларации Образец 1, съгласно Наредба № Н-8/29.12.2005 г.

Установено е, че за 2018 г. от страна на дружеството-доставчик има подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО със счетоводен финансов резултат – данъчна печалба и дължим КД в размер на 2 970.33 лв., който не е внесен в държавния бюджет, както и че няма подавани данни за изплатени доходи по реда на чл. 73 от ЗДДФЛ по извънтрудови правоотношения за 2018 г., няма плащани осигуровки за фондовете на ДОО, ЗО, ГВРС, няма платен Д. или други данъци. От дневниците за покупки по ЗДДС е констатирано, че дружеството-доставчик няма отчетени разходи за: платени наеми на помещения, офиси, вода, Т., Интернет, телефонни и GSM услуги; покупки на канцеларски или други консумативи, получени пощенски, спедиторски или други услуги; няма деклариран счетоводен офис, нито данни за три имена и ЕГН на лице/лица, отговарящи за водене на счетоводството на дружеството, носещи отговорност за съставените стопански операции, т.е наличие на документи и доказателства, пряко свързани и доказващи реално извършвана дейност от страна на дружеството – доставчик.

От страна на ревизираното дружество в хода на ревизията са представени: заверени копия на спорните фактури, хронологичен счетоводен регистър на Сметка 401 /Доставчици/, по която са отчетени разходите по фактурата, като в кореспонденция същите са отчетени по дебита на Сметка 304 /Стоки/. От ревизираното лице не са представени доказателства за извършено плащане, респективно приложен опис на закупените стоки или други документи.

След цялостна и съвкупна преценка на събраните доказателства по случая, ревизиращите органи са приели, че се касае за привидни сделки, както и че са фактурирани доставки, които не са извършвани въобще, поради което на ревизираното дружество е отказано приспадане правото на данъчен кредит по оспорените фактури, издадени от [фирма].

10. В размер на 354.82 лв., ведно със съответните лихви за данъчни периоди м. декември 2015 г. и м. януари 2016 г., по следните фактури, издадени от [фирма]:

- Фактура № 3...302/13.11.2015 г., с предмет: „Компютър А., UPS – APC Smart 620 VA 230 V, Access point Монитор, Linksys firewall Router 4-port S., SENA0 200mW и външна антена комплект“, с приложен касов бон;

- Фактура № 3...342/24.11.2015 г., с предмет: „А. В150М-С D3/DDR3/LGA1151; G4400 3.3 М./3М/BOX1151, 2G DDR3 1600 KINGSTON, KINGSTON S. SV300S37A 120 GB“, с приложен касов бон.

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с издадените от него фактури, което му е изпратено по електронен път по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на деклариран електронен адрес пред НАП. Искането е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В указания срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изискваните документи и писмени обяснения във връзка с издадените фактури, респективно документи за тяхното осъществяване. В указания срок от страна на дружеството-доставчик не са представени нито спорните фактури, нито съпътстващи същите документи. По тази причина, ревизиращите са посочили, че не може да бъде установен какъв е предметът на доставките, респективно разплащането по същите. Установено е, че дружеството – доставчик е регистрирано по реда на ЗДДС на 26.09.2007 г. и е deregистрирано на основание чл. 176 от ЗДДС на 04.04.2016 г. Негов управител и едноличен собственик на капитала е О. В. А., като от проверка с ИС на НАП е установено, че той не е внасял осигурителни вноски и няма подавани декларации Образец 1, съгласно Наредба № Н-8/2005 г., както и че лицето е управител на множество дружества с големи задължения към държавния бюджет. За дружеството-доставчик в хода на ревизията е установено още, че за 2015 г. има подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО със счетоводен финансов резултат – данъчна печалба и КД в размер на 529.04 лв., няма подавани данни за изплатени доходи по реда на чл. 73 от ЗДДФЛ по извънтрудови правоотношения, няма плащани осигуровки за фондовете на ДОО, ЗО, ГВРС, няма платени ОБ за управителя на дружеството. От дневниците за покупки по ЗДДС е констатирано, че дружеството-доставчик няма отчетени разходи за: платени наеми на помещения, офиси, вода, Т., Интернет, телефонни и GSM услуги; покупки на канцеларски или други консумативи, получени пощенски, спедиторски или други услуги; няма деклариран счетоводен офис, нито данни за три имена и ЕГН на лице/лица, отговарящи за водене на счетоводството на дружеството, носещи отговорност за съставените стопански операции, т.е наличие на документи и доказателства, пряко свързани и доказващи реално извършвана дейност от страна на дружеството – доставчик. Доставчикът има задължения в особено големи размери, подлежащи на разпределение от публичен изпълнител.

От страна на ревизираното дружество в хода на ревизията са представени: заверени копия на спорните фактури, касови бонове, хронологичен счетоводен регистър на Сметка 401 /Доставчици/, по която са отчетени разходите по фактурата, като в кореспонденция същите са отчетени по дебита на Сметка 304 /Стоки/. От ревизираното лице не са представени доказателства за извършено плащане, респективно приложен опис на закупените стоки или други документи.

След цялостната, поотделна и съвкупна преценка на събраните по случая доказателства,

ревизиращите са достигнали до извода, че се касае за привидни сделки, както и че са фактурирани доставки, които не са извършвани въобще, поради което на ревизираното дружество е отказано приспадане правото на данъчен кредит по оспорените фактури, издадени от [фирма].

11. В размер на 1 650.00 лв., ведно със съответните лихви за данъчен период м. март 2019 г., по следната фактура, издадени от [фирма]:

- Фактура № [ЕГН]/27.06.2016 г., с предмет: „Дрехи по опис“.

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с издадената от него фактура, което му е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В указания срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изискваните документи и писмени обяснения във връзка с издадените фактури, респективно документи за тяхното осъществяване. В хода на ревизията е установено, че доставчикът е включил спорната фактура в Дневник за продажби от м. Януари 2019 г. Констатирано е, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 18.08.2015 г. и дерегистрирано на 17.04.2019 г. на основание чл. 176 от ЗДДС. Едноличен собственик на капитала на дружеството и управител е Е. С. И. за периода до 26.10.2017 г., като от 27.10.2017 г. е И. Г. М.. При проверка в ИС на НАП е констатирано, че И. Г. М. не е декларирал възникване на осигуряването и започване на дейността пред органите на НАП, с което не е изпълнил задълженията си съгласно чл. 1 от Наредба за общественото осигуряване на самоосигуряващите се лица и българските граждани на работа в чужбина и морските лица и не са внасяни осигурителни вноски и подавани декларации Образец 1, съгласно Наредба № Н-8/29.12.2005 г. Установено е, че за дружеството-доставчик няма плащани осигуровки за фондовете на ДОО, ЗО, ГВРС, няма платени ОВ за управителя на дружеството. От дневниците за покупки на дружеството-доставчик е установено, че няма отчитани разходи за: платени наеми на помещения, офиси, вода, Т., Интернет, телефонни и GSM услуги; покупки на канцеларски или други консумативи, получени пощенски, спедиторски или други услуги; няма деклариран счетоводен офис, нито данни за три имена и ЕГН на лице/лица, отговарящи за водене на счетоводството на дружеството, носещи отговорност за съставените стопански операции, т.е. наличие на документи и доказателства, пряко свързани и доказващи реално извършвана дейност от страна на дружеството – доставчик.

От страна на ревизираното дружество в хода на ревизията са представени: заверено копие на спорната фактура, касов бон, хронологичен счетоводен регистър на Сметка 401 /Доставчици/, по която са отчетени разходите по фактурата, като в кореспонденция същите са отчетени по дебита на Сметка 304 /Стоки/. От ревизираното лице не са представени доказателства за извършено плащане, респективно приложен опис на закупените стоки или други документи.

След цялостната, поотделна и съвкупна преценка на събраните по случая доказателства, ревизиращите са достигнали до извода, че се касае за привидна сделка, както и че е фактурирана доставка, която не е извършена въобще, поради което на ревизираното дружество е отказано приспадане правото на данъчен кредит по оспорените фактури, издадени от [фирма].

По отношение на представените в хода на ревизията фактури, и представените в хода на административното обжалване на РА заверени копия на съпътстващи документи към спорните фактури, органите по приходите са приели, че същите са непълни, недостоверни и не доказват реалност на извършените доставки.

В обобщение, предвид изложените факти и обстоятелства, установени при прегледа на представените доказателства и на информацията, съдържаща се в информационната система на НАП, ревизията е приела, че доставчиците не са били в състояние да извършат фактурираните доставки на услуги и доставки на стоки. Позовала се е, че от представените доказателства и от извършените насрещни проверки не се доказва наличието на материална, кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците, която е необходима за изпълнение на фактурираните доставки на стоки и услуги. Ревизиращите органи са приели, че представените

документи не доказват извършвани действителни доставки услуги по спорните фактури. Отбелязали са, че анализът на събраните доказателства указва за документално оформяне на търговски взаимоотношения, но не и за фактически развили се такива, и това обстоятелство е известно на жалбоподателя. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1, т. 1 във вр. с чл. 6 и чл. 9, и чл. 25 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури.

Във връзка с всички описани по-горе констатации на жалбоподателя са определени и лихви за ДДС, посочени в таблицата на РА.

В ЧАСТТА ПО ЗКПО:

В хода на ревизионното производство е констатирано, че за 2016 г. от ревизираното лице е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО, с която са декларирани приходи в размер на 279 466.08 лв. и разходи в размер на 260 509.61 лв. Счетоводен финансов резултат /С./ - печалба в размер на 18 956.47 лв. и данъчен финансов резултат – печалба, в размер на 18 956.47 лв., съответно дължим КД в размер на 1 895.65 лв. За 2017 г. от задълженото лице е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО, с която са декларирани приходи в размер на 286 796.88 лв. и разходи в размер на 263 861.89 лв. С. – печалба, в размер на 22 934.99 лв. и данъчен финансов резултат – печалба, в размер на 22 944.68 лв., съответно дължими КД в размер на 2 294.47 лв.

За 2018 г. от задълженото лице е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО, с която са декларирани приходи в размер на 444 237.31 лв. и разходи в размер на 412 415.78 лв. С. – печалба, в размер на 31 821.53 лв. и данъчен финансов резултат – печалба, в размер на 31 821.53 лв., съответно дължими КД в размер на 3 182.15 лв. В тази връзка и на основание чл. 93 от ЗКПО е начислена законна лихва на дължимия и невнесен от ревизираното лице корпоративен данък за 2016 г. и 2017 г.

При ревизията е констатирано още, че Фактура № [ЕГН]/19.04.2018 г., издадена от [фирма], на стойност в размер на 15 000.00 лв., не обективира реално осъществена доставка. Органите по приходите са приели, че констатациите за липса на реална доставка и отчитане на разход, който не е реално извършен, са взаимнообвързани и рефлектират върху облагането по ЗКПО с корпоративен данък.

Прието е въз основа на съвкупната преценка на база извършените процесуални действия и извършените проверки в счетоводството на дружеството в хода на ревизионното производство, че са достатъчни за констатиране на липса на доставка, свързана със злоупотреба, а именно с намаляване на счетоводния финансов резултат. Прието е, че е фактурирана доставка, която не е извършена от [фирма], посочен като изпълнител по доставката, а лицето, посочено като „получател“, отчита разходи по фактура, по която не е получило фактурираната услуга от дружеството. Така, чрез осчетоводяването на първичния счетоводен документ за извършване на разход, [фирма] е намалило финансовия си резултат с цел отклоняване от облагане с корпоративен данък. Извършено е увеличение на финансовия резултат на дружеството по чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 10, ал. 1 от с. з. и чл. 4 от Закона за счетоводството /ЗСч./ за 2014 г. със сума в размер на 15 000.00 лв., като е установен данъчен финансов резултат – печалба в размер на 46 821,53 лв. и корпоративен данък – 4 682,15 лв.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 1083/10.07.2020 г. на Директор на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, обжалваният РА е потвърден. Дружеството-жалбоподател оспорва РА именно в частта, потвърдена с решението на Директор на Дирекция ОДОП.

В хода на съдебното производство се допусна съдебно-счетоводна експертиза, с вещо лице Ю. Г. Д., съдът ще коментира експертното заключение, прието в хода на съдебното производство при излагане на правните си изводи.

При така установената фактическа обстановка, съдът достига до следните правни изводи:

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, от

оправомощения възложител на ревизията и от ръководителя на ревизията, вписани в ЗВР, в кръга на определените им правомощия, в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК. Съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

Съдът констатира, че ревизионният акт е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл. 16, ал. 1, т. 1 от ЗЕДЕП са представени на хартиен и електронен носител заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство № Р-22221719005065-091-001/08.04.2020 г. спрямо [фирма]. Всички актове в ревизионното производство – ЗВР, Заповеди за изменение на ревизионното производство, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис. По делото са представени доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите електронни подписи, анализът на които обосновава извод за това, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал. 4 на чл. 13 от ЗЕДЕП е въведена фикция за саморъчен подпис. Настоящият съдебен състав, при липса на оспорване на електронните подписи върху ревизионния акт и въз основа на представените доказателства, респ. служебна проверка в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, счита че РА е подписан от възложителя и ръководителя на ревизията и не е нищожен.

В частта на установени задължения по ЗДДС:

Правният спор се свежда до това дали са действително извършени доставки по процесните фактури с предмет доставка на стоки и услуги. Реалността на доставките при доставка на стоки се свежда до доказване факта на прехвърляне собствеността върху същите, а при доставка на услуги - до доказване факта на предаване резултата от извършените услуги на получателя и физическото му наличие при него.

В закона няма легално определение на понятието "*неправомерно начислен данък*" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, но по аргумент от противното това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е "*неправомерно*" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит. Следователно по делото следва да се установи дали са били основанията за начисляване на данъка от доставчиците по спорните фактури.

От гледна точка на формалната логика наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които, всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че жалбоподателят е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано на основание чл.70, ал. 5 от ЗДДС във връзка с изводи за неправомерно начислен във фактурите данък, поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките, водещи до извод за липса на данъчно събитие по смисъла на чл. 6 от ЗДДС.

С оглед спецификата в предмета на спорните фактури същите следва да бъдат групирани така:

I. Фактури с предмет стоки. Такива са фактурите, издадени от: „Ем Ес

Д. И.“Е., [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], с предмет на доставка: бански, бельо, чорапи, плажни кърпи, плажни чанти и компютърна техника.

В хода на ревизионното производство, във връзка с депозираните документи и писмени обяснения от ревизираното лице и документи, представени от дружествата-доставчици, от страна на органите по приходите е прието за установено, че не се доказва реалност на извършените доставки. От страна на голяма част от дружествата-доставчици, в указания от ревизиращите органи срок не са представени никакви документи във връзка с процесните доставки. Единствено в хода на ревизията са представени документи от [фирма], [фирма] и [фирма], но същите не удостоверяват по безспорен начин реалността на извършените доставки на стоки.

Нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство се представиха убедителни доказателства, удостоверяващи реалността на спорните доставки, а именно договори, заявки, оферти, каталози и прочие, не е посочен конкретен адрес на предаването на процесните стоки, респективно лицата, които са го осъществили.

По своята правна същност спорните стоки представляват родово определени вещи и прехвърлянето на правото на собственост се извършва чрез предаването им, съгласно чл. 24, ал. 2 от ЗЗД. Видно от посочената разпоредба, собствеността се прехвърля щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. В общия случай това става със съставянето на приемо-предавателни протоколи. Такива приемо-предавателни протоколи не са представени от всички дружества-доставчици, нито от ревизираното лице. Единствено са представени описи на предмета на фактурите, издадени от [фирма], които обаче по никакъв начин не могат да бъдат обвързани с издадените фактури. Важно е да се отбележи, че приемо-предавателните протоколи по своята същност са частни свидетелстващи документи и въпросът за верността на материализираните в тях удостоверителни изявления се преценява с оглед авторството им, по какъв повод са съставени и какви правни последици настъпват за страната, която се позовава на тези документи. Частният свидетелстващ документ се ползва с материална доказателствена сила само когато удостоверява факти, неизгодни за страната, която го предоставя. Ето защо такъв документ не притежава доказателствена сила, ако с него издателят му иска да удостовери наличието на факти, от които черпи права. Това се отнася и за представените описи относно фактурите, издадени от [фирма], поради което настоящият съдебен състав, счита, че посредством същите жалбоподателят се домогва да докаже прехвърляне на собствеността върху процесните стоки по спорните доставки, по които му е отказано правото на приспадане на данъчен кредит. Липсата на представени приемо-предавателни протоколи, респективно заявки, оферти, каталози от производител също води до извод за липса на реалност на процесните доставки. Аналогични са и изводите на съда по отношение на доставката за компютърна техника, извършена от [фирма]. Не са представени гаранционни карти на съответните продукти, оферти, заявки, приемо-предавателни протоколи.

Не са представени нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство доказателства за чия сметка и как е извършено транспортирането на съответните стоки, респективно водена между ревизираното дружество и дружествата-доставчици двустранна търговска кореспонденция. Не са представени и документи, свързани с произхода на процесните стоки, същите закупени ли са от друго дружество-производител или дружествата-доставчици са ги произвели.

Безспорно в хода на ревизията е установено, че приложените като доказателства за извършено плащане в брой фискални касови бонове, издадени от дружествата-доставчици не удостоверяват действително плащане, поради липса на декларираните записи в ЕКАФП. При това положение установеното разплащане по фактурите е изолирано доказателство и само по себе си не обосновава реалността на разглежданите доставки. Установеното обстоятелство, че доставчикът е издал фискални касови бележки, не позволява да се приеме за доказано

разплащането между съконтрагентите в аспекта на разглежданата реалност на доставката. Следователно правилно ревизията е приела, че след като доставките на договорените стоки–предмет на спорните доставки, не са извършени, поради липсата на представени безспорни доказателства, удостоверяващи прехвърлянето на процесните стоки от доставчика на получателя. По изложените съображения, съдът не споделя твърденията на жалбоподателя за доказани и действително осъществени доставки по спорните фактури, издадени Ем Ес Д. И.“ Е., [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

От допуснатата по делото ССЧЕ се установи, че фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не са включени в дневниците за покупки не ревизираното дружество. Независимо от факта, че фактурите, издадени от останалите дружества-доставчици са включени в дневниците за покупки на ревизираното лице, това като самостоятелен факт не води до извод за реалност на извършените доставки на стоки.

От страна на вещото лице е установено, че единствено от страна на [фирма] в дневниците за продажби са включени продажбите, удостоверени с издадените фактури, но това обстоятелство преценено в съвкупност с останалите доказателства не води до извод за реалност на спорните доставки. Безспорно е с оглед доказателствата по делото, включително и от приетото експертно заключение, е че не са налице категорични данни доставчиците да са отчетели приходи от процесните доставки. По-конкретно, когато се касае за доставка на стока, следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукция. Когато бъде удостоверено получаване на предмета на доставката и наличието на основание между доставчик и получател, то следва да се приеме, че положителният факт на доставката е установен.

Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл. 4, ал. 1, т. 4 от Закона за счетоводството (ЗСч). По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

Следователно правилни са изводите на органите по приходите, че реална доставка на стоките, предмет на спорните доставки не се доказва от съпътстващите ги документи, а сами по себе си фактурите не доказват това. Фактурата като първичен счетоводен документ има за цел да отрази вече осъществили се факти в обективната действителност – обобщени чрез понятията за стопанска операция по възприетата технология на ЗСч и за доставка на стоки по смисъла на ЗДДС. Възникналите факти преди издаването на една фактура следва да могат да бъдат доказани с предвидените в закона способности и по-конкретно доказателствени средства, които установяват относими обстоятелства към действителното осъществяване на доставка от съответния вид. В тази връзка следва да се има предвид, че е налице оспорване на процесните фактури и съпътстващите ги документи още в хода на ревизията. Доколкото органът по приходите е такъв по ръководство и решаване в извънсъдебната фаза на производството, то очевидно няма как и пред кого да направи нарочно изявление за оспорване. Това оспорване се съдържа имплицитно в РД и РА с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на фактурите. Съдържанието на доказателствената тежест е правото и

задължението на съда да приеме за ненастъпили правните последици на недоказаните факти. Предвид неустановеното получаване от жалбоподателя на стоките по фактурите не е осъществен пораждащия правото на приспадане на данъчен кредит юридически факт по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Добросъвестността на получателя по доставка е изключена, когато не докаже, че действително е получил насрещната престация по доставката или реалност на доставката. Това е така, тъй като е страна по двустранен договор за доставка и трябва да знае, всички обективни факти, свързани с осъществяване на доставката. Когато не установи такива факти, следователно не е участвал при осъществяване на доставката, а след като притежава фактура, която не е свързана с получена от него доставка по двустранен договор, то следва извод и знание за формално (документално) издаване на фактурата.

От постоянната съдебна практика на Съда на ЕС (например Решение от 14.12.2000 г. по дело *Emsland-Stärke*, C-110/99, R., стр. I-11569, т. 52 и 53, решение от 17.07.2014г., съединени дела *Angelo Torresi* (C-58/13) и *Pierfrancesco Torresi* (C-59/13), ECLI:EU:C:2014:2088, т. 42 – 46 и други) следва, че за да се установи наличието на злоупотреба с право по правото на Съюза, са необходими обективен и субективен елемент, които съответно изискват да бъде установено следното:

А) обективният елемент на злоупотребата с право изисква от определена съвкупност от обективни обстоятелства да следва, че въпреки формалното спазване на предвидените в правната уредба на Съюза условия, целта, преследвана от тази правна уредба, не е постигната.

Б) субективният елемент на злоупотребата с право изисква да е налице намерението да се получи неправомерно предимство от правната уредба на Съюза, като изкуствено се създават условията, необходими за неговото получаване.

Когато не може да се направи извод, че се касае за действително осъществена доставка, такива данни могат да сочат на извод за привидно съглашение. Твърдението на ответника, че жалбоподателят като получател по процесните фактури е знаел, че участва в привидни сделки, е относимо към субективния елемент на злоупотребата с право. Знанието на страната, свързано с привидността на сделката, се свежда до два отделни елемента – възможност за знание и задължение за знание. Същите могат да бъдат сведени до изясняване на обстоятелството дали получателят е положил грижата на добрия търговец и длъжимите в тази връзка усилия с оглед естеството на конкретната доставка, т.е. касае положителни действия. Така според практиката на Съда на ЕС: "Когато получателят по доставката, въпреки положените длъжими усилия в рамките на разумното, не е знаел, че сделката е привидна, следва да се счита за добросъвестен, и правото на приспадане не може да бъде отказано, дори и да са налице обстоятелства, които сочат на друго. Според Съда на ЕС, установяването на режим на обективна отговорност би надхвърлило необходимото за защита на държавното съкровище" (в този смисъл Решение от 11.05.2006 г. по дело *Federation of T. Industries* и др., C-384/04, R., стр. I-4191, т. 32 и Решение от 21.02.2008 г. по дело *Netto Supermarkt*, C-271/06, Сборник, стр. I-771, т. 23).

Следователно, установяването субективния елемент - получателят е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е привидна или злоупотреба с право се отнася до спазването на принципа за добросъвестност от получателя по доставката. Този принцип отразява длъжното поведение, произтичащо от общата забрана за злоупотреби и измами, както и от принципа, съгласно който никой не може да се ползва от правата, предоставени от правния ред на Съюза, с измамна цел или с цел злоупотреба и от принципа на защита на оправданите правни очаквания. За значението, което се отдава на добросъвестността на данъчнозадълженото лице, в контекста на правото на приспадане на ДДС, свидетелства съдебната практика на Съда на ЕС:, изразена в решения *Optigen* и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, K. и *Recolta Recycling*, C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, *Mahagibben* и *Dóvid*, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, *Tyth*, C-324/11, EU:C:2012:549, както и определения *Forwards V*, C-563/11, EU:C:2013:125 и *Jagieio*, C-33/13,

EU:C:2014:184, както и например:

Не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама (вж. в този смисъл Решение от 27.09.2007 г. по дело Teleos и др., С-409/04, Сборник, стр. I-7797, т. 65 и 68, Решение по дело Netto Supermarkt, т. 24 и Решение от 21 декември 2011 г. по дело Vlaamse Oliemaatschappij, С-499/10, т. 25).

Националната юрисдикция е задължена да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това дело, за да определи дали данъчнозадълженото лице е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната операция не го довежда до участие в данъчна измама. В хипотезата, при която тази юрисдикция стигне до извода, че с оглед на обективни данни е доказано, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от другата страна по доставката измама, и че не е взело всички зависещи от него разумни мерки за избягване на тази измама, ползването от правото на освобождаване от ДДС би могло да му бъде отказано (в този смисъл решение Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, т. 53 и 54).

Вярно е, че част от събраните в хода на ревизията писмени доказателства не са обсъдени, но макар и това да не е направено, след подробен анализ на всички доказателства в тяхната съвкупност води до извод за липса на реалност по спорните доставки. В случая се касае за установяване на правнорелевантните за спора факти, а именно, че доставчиците са разполагали със съответните стоки, респ. с възможността да извършат фактурираните доставки. Тези факти по отношение на фактурите, издадени от Ем Ес Д. И.“ Е., [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], не са установени.

Съставени са документи, с които оспорващия обосновава правото си на данъчен кредит, които документи, обаче при съвкупния им анализ, не могат да установяват в условията на пълно доказване осъществяването на доставка на стоки на чл. 6 от ЗДДС, предвид очевидното им съставяне с оглед нуждите на процеса, съответно наличието на констатираните по-горе противоречия в съдържащите се в тях данни. Предвид, което съдът приема, че наличието на съставените фактури, респ. липсата и наличие на съпътстващите ги документи, страдащи от съществени пороци, обсъдени по-горе, не може да обоснове извод за фактическото извършване на разглежданите доставки.

II. Фактури с предмет услуги. Такива са фактурите, издадени от [фирма]:

1. По отношение на фактурите, издадени от [фирма], с предмет рекламни услуги:

Във връзка със спорните фактури, издадени от горепосоченото дружество, в хода на ревизията, от страна на ревизираното дружество и дружеството-доставчик са представени заверени копия на съпътстващите фактурата документи – Договор за реклама от 19.04.2018 г., Приемо-предавателен протокол от 08.05.2018 г. Видно от съдържанието на приемо-предавателния протокол, съставен между ревизираното дружество – Възложител и дружеството-доставчик, в качеството му на Изпълнител, е че е описано предаване на: Интернет разпространение и Реклама в социални мрежи, без конкретизация в кои социални мрежи. Протоколът е единствено с положени подписи, без посочени имена, длъжности на подписалите го лица, без положени печати. Към договора и приемо-предавателния протокол, не е представен съгласувателен проект на предмета на доставката, който е договорен между страните. Не са представени доказателства къде и как са излъчени рекламните. Към процесната фактура, не са представени нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство оферти за изработка на съответната реклама, заявка от страна на ревизираното дружество. Отделно и съгласно ССЧЕ, прието по делото се установи, че процесната фактура, не е включена в дневниците за продажби на дружеството-доставчик. Не са налице и доказателства за отчетени приходи от страна на доставчика и в тази връзка, са налице изводите на Съда, изложени в т. I от настоящето решение.

В тази връзка следва да се има предвид, че нееднократно в свои решения ВАС е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието „доставка“. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя - чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - извършването на услугата. Това означава, че наличието само на договор, респ. на фактура, не може да породи правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на услуги. За доказване на реалното изпълнение на доставките на услуги, задължение е на получателя, за да може да упражни правомерно правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит да притежава доказателства за изпълнение на доставките. Този, който черпи права от доставката, а в случая това е получателят на стоките и услугите, следва да докаже наличието на всички положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС. Плащането по фактурата е посочено, че ще се извърши по банков път. Установява се, че процесната фактура е издадена на 19.04.2018 г., а приемо-предавателният протокол е съставен на 08.05.2018 г., следователно към датата на издаване на фактурата няма приемане на резултата от услугите, няма доказателства за реално извършване на услугата.

При това положение установеното разплащане по фактурата е изолирано доказателство и само по себе си не обосновава реалността на разглежданата доставка. Следователно от така извършената съвкупна преценка на приобщените доказателства, съдът намира, че по делото не са налице достатъчно доказателства за реалността на процесната доставка, поради което РА в тази му част следва да бъде потвърден, а жалбата в тази оставена без уважение.

Неоснователни са възраженията на жалбоподателя, че тъй като не може да отговаря за поведението на доставчиците си и само при наличието на процесните фактури, придружени със съпътстващи ги документи, в които доставчиците са начислили ДДС е основание да му се признае правото на данъчен кредит, тъй като това противоречи на логиката на Директива 112/2006/ЕО на Съвета. С. нееднократно е посочвал, че не е възможно приспадане на данък, който е дължим единствено поради вписване във фактурата, тъй като упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци /в този смисъл Решение от 13.12.1989 г., G. Н.-С-342/87, R., стр. 04227 и Решение от 19.09.2000 г. Schmeink & Cofreth AG & Co. Kg срещу Finanzamt Borken и Manfred S. срещу Finanzamt Esslingen-C-454/98, Сборник 2000, стр. I-06973/. В случая сам жалбоподателя не представя нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство безспорни доказателства за движението на стоките и услугите от доставчиците до самия себе си. Не е достатъчно притежаването на данъчния документ по чл. 71, ал. 1 от ЗДДС, а е необходимо стоките и услугите по облагаемите доставки да са реално получени /арг. чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС/. Това разбиране е съответно застъпено и от практиката на СЕС и в решението от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11 и решението по дело С-285/11. Безспорно, от мотивите на решението на СЕС по дело С-643/11 може да се формулират и изводи за ирелевантността при преценката за реалност на доставката на фактите за начисляване на ДДС и внасянето му от доставчика. По смисъла на практиката на СЕС по дела С-80/11 и С-142/11, [фирма] няма задължение да доказва материално-техническата обезпеченост на доставчиците си, но следва да докаже самите доставки, което в условията на пълно насрещно доказване жалбоподателят не съумя да стори по настоящето дело. В процесния случай няма противоречие с тази практика, именно защото не е доказана реалността на доставките. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя по доставката на стоки и услуги, само когато по категоричен начин е доказана тяхната реалност – чл. 8 вр. чл. 6, ал. 1 от ЗДДС и чл. 24, § 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност. Следва

да се посочи, че след като жалбоподателят претендира посоченото материално право, то доказателствата относно реалността на доставките следва да се притежават и от него, не само от неговите доставчици /в този смисъл Решение № 2506/08.03.2016 г. по адм. дело № 13969/2015 г. по описа на ВАС по сходен случай/. Жалбоподателят не може да отговаря за действията на своите доставчици относно неосчетоводяване на доставките, но не и за реалното им изпълнение, тъй като икономическата логика, предполага да бъдат сключени договори с коректни търговци и страните по тях да следят за изпълнението им, поради което след като получателят претендира правото на приспадане на данъчен кредит, той трябва да се снабди с необходимите доказателства за реалното изпълнение на доставките, тъй като посоченото материално право възниква само вследствие на такава, а не само въз основа на документално оформена доставка. В настоящия случай липсват конкретни специфични за фактурираните доставки доказателства, удостоверяващи реалното изпълнение на договорените услуги, доказателства за произход, наличие на договори за прехвърляне собствеността върху процесните стоки, за които решаващият орган е изложил подробни мотиви в потвърдителното си решение, които, доколкото се споделят от настоящия съдебен състав, не следва да бъдат преповтаряни.

При това положение, съдът намира, че представените по делото писмени доказателства не позволяват да се направи обоснован извод за фактическо извършване на всяка една от преките доставки по начина, по който е дадена информацията за същите в първичните счетоводни документи, включително и в аспекта на конкретните страни по доставката.

Съдът формира извод, че жалбоподателят не доказва материалноправните и формалните изисквания за възникване и упражняване на правото на приспадане на данъка, в това число и обективни данни, че е получил доставките, предмет на фактурите, по които е упражнил правото на приспадане на данъка, както и че е добросъвестен, т.е. че е положил грижата на добрия търговец.

Субективният елемент на злоупотребата с право, както се посочи по-горе при правните съображения на съда, е свързан с преследваната цел - необходимо е основната цел да бъде ползването на предимство, предоставяно от правото на Съюза. Следва да се вземат предвид всички фактически, правни и икономически отношения между страните (жалбоподателя и доставчиците му), конкретни прикрити или последващи обратни съглашения, преследваната цел или наличие на скрита цел. В случая безспорно преследваната цел е получаване и доказване на данъчно предимство - приспадане на ДДС по процесните фактури. Съдът приема изводите на органите по приходите, че процесните фактури са израз на фиктивно документиране, без реално осъществени стопански операции, по тях не е установена изискуемостта на данъка и оттам на пораждането на правото на данъчен кредит – чл. 25, ал. 2 вр. с чл. 6 от ЗДДС вр. с чл. 68, ал. 2 от ЗДДС, поради което жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена, а РА в оспорената част – потвърден като правилен и законосъобразен.

Относно материалната законосъобразност на РА в частта по ЗКПО:

По ЗКПО за установените за 2018 г. задължения за корпоративен данък в размер на 4 682.15 лв., поради непризнати разходи за данъчни цели по Фактура № 12/19.04.2018 г., издадена от [фирма] във връзка с отказано право на данъчен кредит и установени задължения за лихви в размер на 1 207.58 лв. за дължим и невнесен корпоративен данък за 2016 г. и 2017 г.:

В хода на ревизията е направен извод, че въз основа на съвкупния анализ на извършените процесуални действия и извършени проверки в счетоводството на ревизираното лице, е достатъчно за констатиране на липса на доставка, свързана със злоупотреба, изразяваща се с намаляване на счетоводния финансов резултат. Прието е, че фактурираната доставка на услуга с предмет „реклама“ не е извършена от [фирма], посочен като изпълнител на доставката, а лицето, визирано като „Получател“, отчита разходи по фактура, по която не е получило фактурираната услуга. Прието е, че при осчетоводяването на първичния счетоводен документ за извършване на разход, [фирма] е намалило финансовия си резултат с цел

отклонение от облагане с корпоративен данък. В тази връзка е извършено увеличение на финансовия резултат на дружеството по чл. 26, т. 2 от ЗКПО връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО и чл. 4 от ЗСч за 2014 г. със сума в размер на 15 000.00 лв., като е установен данъчен финансов резултат – печалба в размер на 46 821.53 лв. и корпоративен данък – 4 682.15 лв.

Разпоредбата на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, определя: 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. Освен това, съгласно чл.26, т. 2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели разходите, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. След като реално услугата на е била престирана, значи че издаденият първичен счетоводен документ – фактура не отразява вярно извършена стопанска операция. Нормата на чл. 3 от ЗСч пък определя, че счетоводството се осъществява при спазване на принципа на документална обоснованост на стопанските операции и факти, което означава, че отделният разход следва да бъде доказан с първичен счетоводен документ по смисъла на чл. 6 от ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция. За да не бъдат признати счетоводни разходи, следва те да са такива, за които данъчнозадълженото лице не разполага с документи, отговарящи на нормативните изисквания на ЗКПО, ЗСч, както и когато тези документи не отразяват вярно отразената в тях стопанска операция.

Поради това, законосъобразно на основание чл. 10, ал. 1 и чл. 26, т. 2 от ЗКПО ревизиращите не са признали за данъчни цели счетоводно отразените по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ по фактурата, по която е отказан данъчен кредит, тъй като тя се оказва издадена без да отразява реално извършена доставка, т.е. документално необоснована. В този смисъл е и преобладаващата до момента практика на Върховния административен съд по идентични дела. Настоящият състав не споделя отнесени към конкретиката по настоящото дело наведените в жалбата доводи, че с РА са приравнени условията и предпоставките за признаване на данъчен кредит от гледна точка на ЗДДС с условията и предпоставките за признаване на разхода от гледна точка на ЗКПО. И по двата закона правата, които претендира жалбоподателя произтичат от един и същи юридически факт – по ЗДДС това е извършването на реална доставка на стоки или услуги, която поражда при наличието и на определени други формални условия правото за получателя по доставката на данъчен кредит, а по ЗКПО – правото да се признае като разход за данъчни цели стойността по фактурата за определена доставка не би могло да възникне, ако такава доставка в действителност не е била извършена, макар и да има издадена за нея фактура. Признават се по аргумент за противното на чл. 26, т. 1 и 2 от ЗКПО за данъчни цели, в общия случай счетоводни разходи, които са свързани с дейността и са документално обосновани, т.е. разходи, които се правят не за получаване на фактура, а за получаването на стоки или услуги, свързани с дейността, при условие, че за тях са съставени надлежни счетоводни документи, които ги обосновават. За непризнаването на разходите по процесната фактура правилно са посочени в РА приложимите правни норми на ЗКПО, както и предпоставките от фактическа страна, които са довели до съответните правни изводи и няма приравняване и смесване на основанията и условията по двата закона, както смята жалбоподателят.

По изложените съображения жалбата в цялост е неоснователна. При този изход на правния спор на ответника се дължат разноски в претендирания размер от 1753.15 лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение в минимален размер.

По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, I-во отделение, 43-ти състав на основание чл. 160 от ДОПК,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес [населено място], [улица], ет. 2, представлявано от Д. А. Р. – К. срещу Ревизионен акт №

P-22221719005065-091-001/08.04.2020 г., издаден от М. Й. С. - на длъжност Началник сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място], орган възложил ревизията и С. М. М. на длъжност главен инспектор по приходите, ТД на НАП [населено място] – ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение №1083/10.07.2020 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с която са установени задължения по ЗДДС и ЗКПО, главница и лихви в общ размер от 55 135.46 лева.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес: [населено място], [улица], ет. 2, представлявано от Д. А. Р. – К. да заплати на Национална агенция по приходите-Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място] при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 753.15 лева /хиляда седемстотин петдесет и три лв. и 15 стотинки/.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: